

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM PLANEJAMENTO  
E GOVERNANÇA PÚBLICA**

**DIEGO BULIGON**

**O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO  
INSTRUMENTO DE GOVERNANÇA E GOVERNABILIDADE  
NA GESTÃO DOS MUNICÍPIOS PARANAENSES**

**DISSERTAÇÃO**

**CURITIBA**

**2012**

DIEGO BULIGON

**O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO  
INSTRUMENTO DE GOVERNANÇA E GOVERNABILIDADE  
NA GESTÃO DOS MUNICÍPIOS PARANAENSES**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Planejamento e Governança Pública, do Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Área de Concentração: Governança Pública e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira

CURITIBA

2012

B933

Buligon, Diego.

O Controle interno na administração pública como instrumento de governança e governabilidade na gestão dos Municípios paranaenses / Diego Buligon. Curitiba: UTFPR, 2012  
245f. ;il.; 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná.  
Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança pública.  
Curitiba, 2012

1. Administração Pública - Paraná . 2. Municípios – Paraná. I. Oliveira, Antonio Gonçalves de. II. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Governança Pública. III. Título.

CDD 354.8162



## TERMO DE APROVAÇÃO


Título da Dissertação Nº 02

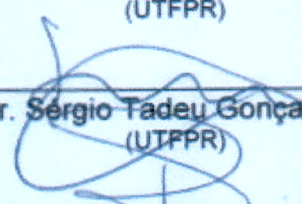
**O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO INSTRUMENTO DE GOVERNANÇA E GOVERNABILIDADE NA GESTÃO DOS MUNICÍPIOS PARANAENSES**  
por


**Diego Buligon**

Esta dissertação foi apresentada às 10h30 do dia **12 de dezembro de 2012** como requisito parcial para a obtenção do título de MESTRE EM PLANEJAMENTO E GOVERNAÇÃO PÚBLICA Área de Concentração – Planejamento Público e Desenvolvimento, Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná. O candidato foi argüido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho:

- Aprovado  
 Aprovado com restrições  
 Reprovado

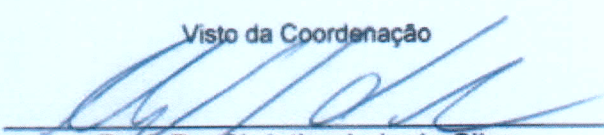
  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira  
(UTFPR)

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Sergio Tadeu Gonçalves Muniz  
(UTFPR)

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Pery Francisco Assis Shikida  
(UNIOESTE-PR)

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dra. Elza Hoffer e Pacheco  
(UNIOESTE)

Visto da Coordenação

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Christian Luiz da Silva  
Coordenador PPGPGP



Ao meus amados avós Dozolina Techio Poletto e João Pedro Poletto, Carmelina Buligon (*in memoriam*) e Pedro João Buligon (*in memoriam*), pelo exemplo de luta e superação.

## AGRADECIMENTOS

Ao término desta caminhada científica, necessário prestar a minha gratidão a diversas pessoas que, em maior ou menor grau, contribuíram para que este trabalho pudesse ser realizado.

Inicialmente agradeço a Deus, pela graça de ter me permitido concluir este estudo.

Aos meus pais, pela educação e amor incondicional dispensado.

Ao meu irmão Vinicius, pela motivação, companheirismo e presença constante na minha vida.

A minha querida Daiana, pelo carinho e compreensão diante de minhas ausências.

Ao professor Dr. Antônio Gonçalves de Oliveira, pela amizade e, sobretudo, pela firme e segura orientação, sem a qual não seria possível o desenvolvimento deste trabalho.

Aos professores Doutores Pery Francisco Assis Shikida e Sérgio Tadeu Gonçalves Muniz, pelas inquestionáveis contribuições promovidas na qualificação desta dissertação.

Aos meus colegas e amigos Patrick, Luciano, Fernando e Joilson, pelo apoio e auxílio direto na elaboração deste trabalho.

Ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná, especialmente ao Diretor Mario Antônio Cecato, pelos esclarecimentos e informações necessárias ao desenvolvimento da pesquisa.

Aos servidores públicos das controladorias municipais que destinaram seu tempo a participarem efetivamente da pesquisa desenvolvida.

Aos professores e colegas do mestrado, pelo compartilhamento de seus conhecimentos.

Agradeço, ainda, a Estelita Matias, pela admirável revisão; a Ana Batista Martins, pela lapidar editoração da dissertação. O trabalho de vocês valoriza o esforço de construção de mais uma etapa da minha vida científica.

Sou grato a todos.

## RESUMO

BULIGON, Diego. O controle interno na administração pública como instrumento de governança e governabilidade na gestão dos municípios paranaenses. 2012. 245f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PPGGP), Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Curitiba, 2012.

A atual conjuntura econômica e social implica mudanças de comportamento do Estado, sobretudo quanto à forma de administrá-lo. Neste contexto, é imprescindível a compreensão das ferramentas que possuem o condão de auxiliar na concretização do novo modelo de gestão sob o prisma da governança (o meio/o como) relacionada à governabilidade (Poder/Ações Políticas/Legitimidade). Sob o enfoque moderno da Administração, a evolução da gestão está diametralmente ligada ao desenvolvimento do Controle Interno, o qual não pode ser visto apenas como mecanismo de apuração de irregularidades, embora esta seja uma de suas funções. Com efeito, este trabalho tem por objetivo discutir a importância do controle interno como instrumento de aprimoramento da gestão pública voltada à concretização dos direitos e garantias dos administrados (usuários – *shareholders* do Estado) e legitimação do governo, evidenciando o funcionamento e as estruturas de controle dos municípios paranaenses e sua relação com os processos de prestação de contas apresentados junto ao Tribunal de Contas do Estado. Através da pesquisa de campo realizada junto às controladorias dos municípios paranaenses, aliada às análises dos 399 processos de prestação de contas do exercício financeiro de 2010, bem como ao referencial teórico, foi possível constatar que a efetividade do sistema de controle interno impacta nas irregularidades (restrições) e ressalvas (recomendações) observadas nos processos analisados. Outrossim, resta demonstrado que o sistema de controle se constitui como inquestionável instrumento de governança e governabilidade na gestão da *res pública*.

**Palavras-chave:** Controle Interno. Governança Pública. Governabilidade. Prestação de Contas.

## ABSTRACT

BULIGON, Diego. Internal control in public administration as an instrument of governance and governability in the management of Paraná counties. 2012. 245f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PPGPGP), Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Curitiba, 2012.

The current economic and social status implies in changes in behavior of the state, especially in how to administer it. In this context, it is essential to understand the tools that have the power to assist in the implementation of the new management model through the prism of governance (the way / the how) related to governability (Power / Share Policies / Legitimacy). Under the modern approach of Administration, the evolution of management is diametrically linked to the development of internal control, which cannot be seen only as a mechanism for investigation of irregularities, although this is one of its functions. Indeed, this paper aims to discuss the importance of internal control as a means of improving public management focused on the realization of the rights and guarantees of citizens (users - shareholders of the State) and legitimacy of the government, highlighting the functions and control structures the municipalities of Paraná and its relation to the processes of accountability presented by the Court of the State. Through research along the controladorias Paraná State counties, combined with analysis of 399 cases of accountability in fiscal year of 2010 as well as the theoretical framework, it was found that the effectiveness of the internal control system impacts on irregularities (restrictions) and caveats (recommendations) observed in the processes analyzed. Moreover, there is shown that the control system is constituted as unquestioned instrument of governance and governability in managing public res.

**Keywords:** Internal Control. Public Governance. Governability. Accountability.



## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – FINALIDADE DO CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	70
FIGURA 2 – CONTROLE DOS RECURSOS SOB O ENFOQUE DA EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E ECONOMICIDADE .....	98
FIGURA 3 – SISTEMA DE CONTROLE INTERNO .....	127
FIGURA 4 – COMPETÊNCIAS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	128
FIGURA 5 – MAPA DA DIVISÃO GEOGRÁFICA DO ESTADO DO PARANÁ.....	139
FIGURA 6 – ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ.....	169
FIGURA 7 – SÍNTESE DO ATENDIMENTO AOS OBJETIVOS PROPOSTOS .....	202

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – QUADRO SINÓTICO RELATIVO AO CAPÍTULO 2 .....	38
QUADRO 2 – PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BUROCRÁTICA E A GERENCIAL.....	52
QUADRO 3 – QUADRO SINÓTICO RELATIVO AO CAPÍTULO 3 .....	67
QUADRO 4 – QUADRO SINÓTICO RELATIVO AO CAPÍTULO 4 .....	100
QUADRO 5 – QUADRO SINÓTICO RELATIVO AO CAPÍTULO 5 .....	136
QUADRO 6 – ESCOPO DE ANÁLISE DOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS 2010 .....	176

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – PERFIL DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS .....	118
TABELA 2 – QUADRO DE PESSOAL DAS CONTROLADORIAS MUNICIPAIS .....	118
TABELA 3 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS RESPONDENTES EM RELAÇÃO À DIVISÃO GEOGRÁFICA DO ESTADO DO PARANÁ.....	148
TABELA 4 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS MUNICIPAIS QUANTO A SUA FORMA DE INSTITUIÇÃO .....	149
TABELA 5 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS QUANTO AO ANO DE INSTITUIÇÃO .....	149
TABELA 6 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A FORMAÇÃO ACADÊMICA DO CONTROLADOR INTERNO.....	150
TABELA 7 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A NATUREZA DOS CARGOS/FUNÇÕES DE CONTROLADOR INTERNO.....	151
TABELA 8 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO O TEMPO DE ATUAÇÃO DO CONTROLADOR INTERNO NA ÁREA.....	151
TABELA 9 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO O NÚMERO DE SERVIDORES QUE A COMPÕEM .....	152
TABELA 10 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A SUA ESTRUTURA FÍSICA .....	152
TABELA 11 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A SUA POSIÇÃO NA ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DO PODER EXECUTIVO .....	153
TABELA 12 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A REGULAMENTAÇÃO DO SEU FUNCIONAMENTO .....	153
TABELA 13 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A PADRONIZAÇÃO OPERACIONAL (NORMATIZAÇÃO) DOS INSTRUMENTOS DE CONTROLE.....	154
TABELA 14 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A PERIODICIDADE DE TREINAMENTOS DOS QUADROS FUNCIONAIS.....	154
TABELA 15 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO .....	155
TABELA 16 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A EXISTÊNCIA DE FORMULÁRIOS/FICHAS DE ANÁLISE .....	155

TABELA 17 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO O PLANEJAMENTO DAS ATIVIDADES DO CONTROLE INTERNO .....	156
TABELA 18 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A EXISTÊNCIA DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO INFORMATIZADO E VINCULADO AOS DEMAIS SISTEMAS DO PODER EXECUTIVO.....	156
TABELA 19 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO AS REQUISIÇÕES E RECEBIMENTOS DE DOCUMENTOS PARA ANÁLISE .....	157
TABELA 20 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A PERIODICIDADE COM QUE AS INFORMAÇÕES OBTIDAS PELO CONTROLE INTERNO SÃO APRESENTADAS AO PREFEITO MUNICIPAL.....	157
TABELA 21 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DO CONTROLE INTERNO PARA TOMADA DE DECISÃO ACERCA DE POLÍTICAS PÚBLICAS OU ATOS DE GESTÃO.....	158
TABELA 22 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A PERIODICIDADE DA EMISSÃO DE RELATÓRIOS DAS ANÁLISES ELABORADAS .....	158
TABELA 23 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DE CONTROLE INTERNO ENCAMINHADO AO TRIBUNAL DE CONTAS JUNTO AO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS .....	159
TABELA 24 – DISTRIBUIÇÃO DAS CONTROLADORIAS SEGUNDO A IMPORTÂNCIA DADA AO CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE MELHORIA DA GESTÃO PELO PREFEITO MUNICIPAL (NA VISÃO DOS CONTROLADORES).....	159
TABELA 25 – DISTRIBUIÇÃO DO PERÍODO DA IMPLANTAÇÃO DAS CONTROLADORIAS POR GRAU DE NORMATIZAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE CONTROLE .....	160
TABELA 26 – DISTRIBUIÇÃO DO PERÍODO DE IMPLANTAÇÃO DAS CONTROLADORIAS EM RELAÇÃO À EXISTÊNCIA DE FORMULÁRIOS/FICHAS DE ANÁLISE (PONTOS DE VERIFICAÇÃO) POR PARTE DO CONTROLE INTERNO .....	161

TABELA 27 – DISTRIBUIÇÃO DO NÚMERO DE SERVIDORES NAS CONTROLADORIAS POR GRAU DE NORMATIZAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE CONTROLE.....	162
TABELA 28 – DISTRIBUIÇÃO DO NÚMERO DE SERVIDORES NAS CONTROLADORIAS EM RELAÇÃO A EXISTÊNCIA DE FORMULÁRIOS/FICHAS DE ANÁLISE (PONTOS DE VERIFICAÇÃO) POR PARTE DO CONTROLE INTERNO .....	163
TABELA 29 – DISTRIBUIÇÃO DA NORMATIZAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE CONTROLE EM RELAÇÃO A REQUISIÇÃO/RECEBIMENTO DE DOCUMENTOS PARA ANÁLISE DO CONTROLE INTERNO.....	164
TABELA 30 – DISTRIBUIÇÃO DA NORMATIZAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE CONTROLE EM RELAÇÃO À UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PARA TOMADA DE DECISÃO POR PARTE DO GESTOR.....	165
TABELA 31 – DISTRIBUIÇÃO DA PERIODICIDADE COM QUE O CONTROLE INTERNO REQUISITA/RECEBE DOCUMENTOS PARA ANÁLISE EM RELAÇÃO AO ENCAMINHAMENTO DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS E ANALISADAS AO GESTOR.....	166
TABELA 32 – DISTRIBUIÇÃO DA UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PARA TOMADA DE DECISÃO POR PARTE DO GESTOR EM RELAÇÃO AO GRAU DE IMPORTÂNCIA DIRIGIDO AO CONTROLE INTERNO .....	167
TABELA 33 – DISTRIBUIÇÃO DA PERIODICIDADE DO ENCAMINHAMENTO DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS E ANALISADAS PELO CONTROLE INTERNO AO GESTOR EM RELAÇÃO À UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PARA TOMADA DE DECISÃO.....	168
TABELA 34 – DISTRIBUIÇÃO DAS IRREGULARIDADES EVIDENCIADAS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS DE FISCALIZAÇÃO POR PARTE DA DIRETORIA DE CONTAS .....	177
TABELA 35 – DISTRIBUIÇÃO DAS IRREGULARIDADES EVIDENCIADAS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO ASPECTOS PATRIMONIAIS DE FISCALIZAÇÃO POR PARTE DA DIRETORIA DE CONTAS.....	178
TABELA 36 – DISTRIBUIÇÃO DAS IRREGULARIDADES EVIDENCIADAS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO ASPECTOS DA LEI COMPLEMENTAR N.O 101/00 (LEI DE	

RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF) DE FISCALIZAÇÃO POR PARTE DA DIRETORIA DE CONTAS .....	179
TABELA 37 – DISTRIBUIÇÃO DAS IRREGULARIDADES EVIDENCIADAS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO OUTROS ASPECTOS LEGAIS DE FISCALIZAÇÃO POR PARTE DA DIRETORIA DE CONTAS .....	180
TABELA 38 – DISTRIBUIÇÃO DAS RESSALVAS/RECOMENDAÇÕES EVIDENCIADAS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS DE FISCALIZAÇÃO POR PARTE DA DIRETORIA DE CONTAS .....	181
TABELA 39 – DISTRIBUIÇÃO DAS RESSALVAS/RECOMENDAÇÕES EVIDENCIADAS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO ASPECTOS PATRIMONIAIS DE FISCALIZAÇÃO POR PARTE DA DIRETORIA DE CONTAS .....	182
TABELA 40 – DISTRIBUIÇÃO DAS RESSALVAS/RECOMENDAÇÕES EVIDENCIADAS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO OUTROS ASPECTOS LEGAIS DE FISCALIZAÇÃO POR PARTE DA DIRETORIA DE CONTAS .....	183
TABELA 41 – DISTRIBUIÇÃO DAS IRREGULARIDADES NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO O NÚMERO DE SERVIDORES QUE COMPÕEM A CONTROLADORIA .....	185
TABELA 42 – DISTRIBUIÇÃO DAS IRREGULARIDADES NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO A NORMATIZAÇÃO DOS INSTRUMENTO DE CONTROLE.....	187
TABELA 43 – DISTRIBUIÇÃO DAS IRREGULARIDADES NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO A PERIODICIDADE DO TREINAMENTO DOS SERVIDORES DA CONTROLADORIA .....	189
TABELA 44 – DISTRIBUIÇÃO DAS IRREGULARIDADES NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO A PERIODICIDADE DA EMISSÃO DE RELATÓRIOS DAS ANÁLISES ELABORADAS.....	191
TABELA 45 – DISTRIBUIÇÃO DAS IRREGULARIDADES NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO A ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DE CONTROLE INTERNO ENCAMINHADO AO TRIBUNAL DE CONTAS JUNTO AO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS .....	193

TABELA 46 – DISTRIBUIÇÃO DAS RESSALVAS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO O NUMERO DE SERVIDORES QUE COMPÕEM A CONTROLADORIA .....	196
TABELA 47 – DISTRIBUIÇÃO DAS RESSALVAS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO A NORMATIZAÇÃO DOS INSTRUMENTO DE CONTROLE.....	197
TABELA 48 – DISTRIBUIÇÃO DAS RESSALVAS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO A PERIODICIDADE DO TREINAMENTO DOS SERVIDORES DA CONTROLADORIA.....	199
TABELA 49 – DISTRIBUIÇÃO DAS RESSALVAS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO A PERIODICIDADE DA EMISSÃO DE RELATÓRIOS DAS ANÁLISES ELABORADAS.....	200
TABELA 50 – DISTRIBUIÇÃO DAS RESSALVAS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SEGUNDO A ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DE CONTROLE INTERNO ENCAMINHADO AO TRIBUNAL DE CONTAS JUNTO AO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS .....	201

## LISTA DE SIGLAS

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
APG	Administração Pública Gerencial
CEPA	Comissão de Estudos e Projetos Administrativos
CF	Constituição Federal
CI	Controle Interno
COMESTRA	Comissão Especial de Estudos de Reforma Administrativa
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
DCM	Diretoria de Contas Municipais
EC	Emenda Constitucional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INTOSAI	<i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>
ISSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Administração e Reforma do Estado
NPM	<i>New Public Management</i>
ONGs	Organizações Não Governamentais
OS	Organizações Sociais
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PDRAE	Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
PCA	Processo de Prestação de Contas
PPA	Plano Plurianual
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
SCI	Sistema de Controle Interno
SIM-AM	Sistema de Informações Municipais - Acompanhamento Mensal
TC	Tribunal de Contas
TCU	Tribunal de Contas da União



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	19
1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA .....	22
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	23
1.2.1 Objetivo Geral.....	23
1.2.2 Objetivos Específicos.....	23
<b>2 O ESTADO</b> .....	25
2.1 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA ORIGEM E FORMAÇÃO DO ESTADO .....	25
2.2 ANÁLISE HISTÓRICA DA EVOLUÇÃO DO ESTADO .....	30
2.3 QUADRO SINÓTICO.....	37
<b>3 A GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</b> .....	39
3.1 EVOLUÇÃO DOS MODELOS .....	39
3.1.1 Administração Patrimonialista.....	39
3.1.2 Administração Pública Burocrática.....	41
3.1.3 Administração Pública Gerencial .....	46
3.2 A ESTRUTURA ADMINISTRATIVA NA GESTÃO DO ESTADO BRASILEIRO .....	53
3.3 QUADRO SINÓTICO.....	66
<b>4 O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – ACEPÇÕES, CONCEITO E FINALIDADE</b> .....	68
4.1 TIPOS DE CONTROLE NA MODERNA GESTÃO PÚBLICA.....	70
4.1.1 Controle Administrativo.....	71
4.1.2 Controle Parlamentar.....	73
4.1.3 Controle Jurisdicional.....	79
4.1.4 Controle Social .....	85
4.2 BREVES CONSIDERAÇÕES DA EVOLUÇÃO HISTÓRICA CONSTITUCIONAL DA FISCALIZAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS.....	90
4.2.1 A Constituição de 1891.....	91
4.2.2 A Constituição de 1934.....	92
4.2.3 A Constituição de 1937.....	93
4.2.4 A Constituição de 1946.....	94
4.2.5 A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional n.º 01/69.....	95
4.2.6 A Constituição de 1988.....	96
4.3 QUADRO SINÓTICO.....	99
<b>5 O CONTROLE INTERNO</b> .....	101
5.1 CONCEITO.....	101
5.2 CLASSIFICAÇÃO .....	103
5.2.1 Quanto ao Momento .....	103
5.2.1.1 Controle prévio.....	104
5.2.1.2 Controle concomitante .....	105
5.2.1.3 Controle posterior .....	106
5.2.2 Quanto à Finalidade.....	107
5.2.2.1 Controle de legalidade .....	107
5.2.2.2 Controle de mérito .....	108
5.2.3 Quanto à Iniciativa .....	110
5.2.3.1 De ofício.....	110
5.2.3.2 Por provocação.....	111
5.3 DOS PRINCÍPIOS .....	112
5.4 DAS FINALIDADES.....	114
5.5 DAS LIMITAÇÕES.....	117

5.6 DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	119
5.6.1 Lei Federal n.º 4.320/1964 .....	119
5.6.2 Decreto-Lei 200/67 .....	120
5.6.3 Constituição Federal de 1988 .....	121
5.6.4 A Lei Complementar n.º 101/00.....	123
5.7 O CONTROLE INTERNO COMO SISTEMA COMPLEXO APTO A PROPICIAR A MELHORIA DA GESTÃO PÚBLICA.....	125
5.8 CONTROLE INTERNO, GOVERNANÇA E GOVERNABILIDADE .....	130
5.8.1 A (Inter)relação do Controle Interno com a Efetivação da Governança e Fortalecimento da Governabilidade.....	130
5.9 QUADRO SINÓTICO.....	135
<b>6 INSTRUMENTOS E MÉTODOS</b> .....	137
6.1 TIPO DE PESQUISA .....	137
6.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	139
6.3 COLETA DOS DADOS EM CAMPO .....	141
6.4 TRATAMENTO DOS DADOS.....	143
6.4.1 Medidas de Associação Entre Duas Variáveis .....	143
6.4.1.1 Apresentação do coeficiente de contingência $C^*$ .....	144
6.4.1.2 Apresentação do coeficiente $\rho$ (rho) de Spearman .....	145
6.4.1.3 Nível de significância estatística " $\alpha$ " e P-Valor .....	146
6.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E DAS TÉCNICAS .....	146
6.5.1 Falta de Resposta.....	147
6.5.2 Erro de Mensuração .....	147
<b>7 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA</b> .....	148
7.1 MAPEAMENTO DA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO DAS PREFEITURAS DO ESTADO DO PARANÁ .....	148
7.1.1 Análise Descritiva Univariada.....	148
7.1.1.1 Quanto à instituição .....	149
7.1.1.2 Quanto ao responsável pela controladoria .....	150
7.1.1.3 Quanto à estrutura (física e pessoal) .....	152
7.1.1.4 Quanto ao funcionamento .....	153
7.1.1.5 Quanto as informações .....	156
7.1.1.6 Quanto aos relatórios.....	158
7.1.1.7 Quanto à importância.....	159
7.1.2 Análise Descritiva Bivariada.....	159
7.2 ANÁLISE DO CONTROLE INTERNO DAS PREFEITURAS DO ESTADO DO PARANÁ ATRAVÉS DOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS APRESENTADOS AO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO.....	168
7.2.1 Apresentação.....	168
7.2.2 Do escopo da análise promovida pela Diretoria de Contas Municipais .....	171
7.2.3 Análise Descritiva Univariada – Irregularidades/Restrições .....	176
7.2.3.1 Aspectos orçamentários.....	177
7.2.3.2 Aspectos patrimoniais .....	177
7.2.3.3 Aspectos da Lei Complementar 101/00 .....	178
7.2.3.4 Outros aspectos legais.....	179
7.2.3.5 Previdência dos servidores públicos municipais.....	180
7.2.4 Análise Descritiva Univariada – Ressalvas/Recomendações.....	181
7.2.4.1 Aspectos orçamentários.....	181
7.2.4.2 Aspectos patrimoniais .....	182
7.2.4.3 Outros aspectos legais.....	182
7.2.5 Análise Descritiva Bivariada – Irregularidades/Restrições.....	183
7.2.6 Análise Descritiva Bivariada – Ressalvas/Recomendações .....	194
7.3 SÍNTESE DOS ATENDIMENTOS AOS OBJETIVOS PROPOSTOS .....	202
<b>8 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	203

<b>REFERÊNCIAS</b> .....	206
<b>APÊNDICE 1 - CARTA DE APRESENTAÇÃO</b> .....	216
<b>APÊNDICE 2 - QUESTIONÁRIO APLICADO</b> .....	218
<b>APÊNDICE 3 - BANCO DE DADOS GERADO A PARTIR DO QUESTIONÁRIO APLICADO</b> .....	224
<b>APÊNDICE 4 - BANCO DE DADOS GERADO A PARTIR DA ANÁLISE DAS INSTRUÇÕES DA DIRETORIA DE CONTAS MUNICIPAIS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DO EXECUTIVO – ANO 2010 (IRREGULARIDADES/RESTRICÇÕES)</b> .....	229
<b>APÊNDICE 5 - BANCO DE DADOS GERADO A PARTIR DA ANÁLISE DAS INSTRUÇÕES DA DIRETORIA DE CONTAS MUNICIPAIS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DO EXECUTIVO – ANO 2010 (RESSALVAS/RECOMENDAÇÕES)</b> .....	237

## 1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública, ao longo dos tempos, foi marcada pela ineficiência e desatenção à sociedade como um todo. Na realidade, um demasiado formalismo herdado do modelo burocrático de Marx Weber, que, embora ainda vigente em sua gênese, não garantia rapidez, boa qualidade e reduzidos custos para os serviços prestados.

Não obstante, na esteira do modelo burocrático, batem à porta da modernidade a inovação tecnológica e o surgimento da Nova Administração Pública (*New Public Management* - NPM) em sentido *stricto sensu* albergada pela Administração Pública Gerencial em nível *lato sensu*, visando à eficiência do Estado frente às "novas" demandas advindas dos *stakeholders* (partes interessadas no Estado) e, por que não dizer, *shareholders* (seu acionista principal, o povo – parte essencial de sua composição enquanto Estado, juntamente com o Território e o Governo).

O novo modelo de gestão adotado a partir da década de 1990 - natureza gerencial – buscou tornar o Estado capaz de realizar sua função de provedor das demandas públicas, através de nova postura focada em resultados e dirigida ao cidadão e à sociedade.

Neste contexto – também em razão da crescente conscientização da população possibilitada a partir da inovação tecnológica (ferramentas de comunicação) –, o controle das ações do setor público adquiriu importância salutar no âmbito da Administração, indicando uma elevada preocupação dos gestores quanto à existência de instrumentos mais eficientes nas entidades sob sua responsabilidade, seja ele em nível interno e/ou mesmo externo. No entanto, as fronteiras deste trabalho limitam-se em sua essência ao Controle Interno.

Consoante, o controle interno nos últimos anos tem adquirido grande relevância, sobretudo em razão das novas competências atribuídas aos gestores e ao Estado com o advento da Constituição Federal de 1988, respectivas emendas e a dinâmica da legislação infraconstitucional.

A melhoria do controle das atividades administrativas, aliada à diminuição da burocracia, representa sua importância como mecanismo de gestão pública, sobretudo frente às reivindicações dos administrados, atualmente reconhecidos como usuários.

Nesse cenário, o controle se apresenta como instrumento cogente a todo esforço humano para o alcance dos respectivos objetivos firmados. A sua inexistência implica a incapacidade da administração de mensurar o cumprimento das metas fixadas, tais como: Projetos/Programas Governamentais, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes, bem como da própria execução do orçamento, dentre outras.

Assim, não se pode olvidar, cabendo destacar que, conforme assevera Marques Neto (2010, p. 200), "uma adequada e eficiente estrutura de controle (em todas as dimensões) é pressuposto para a boa administração, o que em última instância constitui direito de todo o administrado".

Destarte, o controle interno sob seu enfoque preventivo, funcionando de maneira correta, deveria se constituir num arcabouço de informações, das mais variadas áreas do governo, contribuindo para a tomada de decisão por parte do gestor. O controle apenas *a priori* não representa sua potencialidade e efetividade, nem mesmo demonstra a plenitude de suas funções, devendo também sê-lo efetivo "concomitantemente" e *a posteriori*.

Durante muito tempo, tinha-se como postulado irretorquível o entendimento de que o controle interno se constituía apenas como órgão de apuração de irregularidade – não que esta não seja uma das suas funções. Tal noção acarretava e acarreta (para o gestor que assim o entende) dificuldade na sua implantação (fática), haja vista o receio dos gestores (não dotados da visão gerencial), para os quais o controle traria empecilhos à administração, visto impor-lhes limites e procedimentos que, por sua vez, dificultariam e limitariam seus atos de gestão.

Todavia, a evolução dos modelos de gestão da administração pública, aliados aos conceitos de governança e de governabilidade, vêm buscando romper antigos paradigmas, consagrando um juízo de que a administração deve seguir, observada a legalidade, os princípios da governança como condição indispensável para o progresso social, econômico, ambiental e cultural. Neste sentido, Pacini (1995, p. 128) informa que "os órgãos de Controle Interno, portanto, não têm em vista punir, mas, antes de tudo, prevenir, proteger e acautelar".

Assim, independentemente de quem promova determinada decisão, o controle interno pode propiciar que esta seja melhor, segura e mais bem fundamentada, em razão dos subsídios originados pela análise dos dados recebidos e tratados. Desta forma, busca-se atingir princípios elementares da governança pública, representados

na prestação de contas (*accountability*), transparência (*disclosure*), responsabilidade (*responsibility*) e equidade (*equity*).

Neste compasso, o presente estudo tem por objetivo conhecer e analisar a atual estrutura e modo de funcionamento dos controles internos dos municípios paranaenses discutindo a sua importância como instrumento de aprimoramento da gestão pública, voltada à concretização dos direitos e garantias dos administrados – usuários (efetividade da governança) e legitimação do Estado (governabilidade).

A mudança de mentalidade acerca dos controles internos se faz imperiosa, uma vez que estes se configuram em aliados dos gestores públicos, tal como já de longa data se constata na iniciativa privada, onde se busca, visivelmente, a eficiência visando ao resultado (no caso, o lucro), culminando em retornos sobre os investimentos.

Por se tratar de aspecto (sob esse enfoque) ainda pouco referenciado na doutrina, este estudo soma-se às demais fontes, contribuindo com o desenvolvimento do conhecimento acerca da gestão e governança pública ligada ao Controle Interno.

Com efeito, ressalvadas as limitações em busca do atingimento dos objetivos propostos, este trabalho está dividido em oito capítulos, como segue, incluindo esta introdução e a bibliografia que sustenta o referencial teórico consubstanciado.

O capítulo primeiro, em paralelo à introdução, traz os elementos norteadores do estudo, mostrando a definição do problema e os objetivos.

O segundo capítulo apresenta os contornos históricos sobre a origem, formação e evolução do Estado, para que seja possível uma melhor compreensão dos modelos de gestão e controle a ele vinculados.

O terceiro capítulo traz a evolução dos modelos de gestão na administração pública, representados pela Administração Patrimonialista, Administração Pública Burocrática e Administração Pública Gerencial, bem como as mudanças na estrutura administrativa do aparelho do Estado Brasileiro em decorrência desses modelos de gestão que se formataram ao longo de sua evolução.

O quarto capítulo discute o controle na administração pública, apresentando suas acepções, conceito e finalidades, tipos de controle na moderna gestão pública, bem como uma sintética evolução histórica constitucional da fiscalização das contas públicas.

O quinto capítulo é dirigido especificamente ao controle interno, expondo seu conceito, classificação, princípios, finalidades, limitações, além de seus fundamentos jurídicos. Ainda, discute o controle interno como sistema de informação na gestão

pública, demonstrando que este pode ser entendido como um "sistema nervoso" complexo, correspondendo a um importantíssimo banco de dados que pode ser transformado em informações úteis ao processo de decisão. Por fim, é apresentada a inter-relação (imbricamento) do controle interno (sob o enfoque sistêmico) com a efetivação da governança e com o fortalecimento da governabilidade, compreendendo a governança como meio (processo) e a governabilidade como poder político (legitimação).

O sexto capítulo mostra os instrumentos e métodos utilizados ao longo do estudo, tratando sobre a população, a amostra, os instrumentos de coleta e as possíveis limitações do método.

O sétimo capítulo é dirigido à apresentação e tratamento dos dados obtidos por ocasião da pesquisa de campo realizada, bem como pela análise dos processos de prestação de contas dos municípios paranaenses apresentados junto ao Tribunal de Contas do Estado, relativos ao exercício financeiro de 2010.

Por fim, o oitavo primeiro capítulo encerra, de forma sucinta, o presente estudo, apresentando as devidas conclusões em relação aos objetivos propostos.

## 1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

A exigência de implantação – não se cogitando efetivo funcionamento – do controle interno pela Administração Pública Municipal tem sido alvo dos órgãos de fiscalização externa, tais como Tribunais de Contas e Ministério Público. Em consequência, hoje, o controle interno está disseminado em praticamente todos os municípios do Brasil.

Contudo, o que se observa junto à quase totalidade dos municípios, especialmente os de pequeno e médio porte, é um "pseudo" controle interno, não existente de fato, mas apenas formalmente, eis que constituído/implantado por imposição constitucional e fiscalizatória.

Partindo da necessidade de definição do problema norteador deste estudo, busca-se explicá-lo, considerando que o mesmo versa sobre a importância do controle interno como instrumento de aprimoramento da gestão pública.

Com efeito, buscando nortear a pesquisa proposta, a orientação metodológica é fundamentada na análise do controle interno dos municípios paranaenses quanto a

sua implantação, estrutura, funcionamento, informações geradas, sobretudo quanto ao uso destas informações para subsidiar a tomada de decisão, bem como sua relação com o Processo de Prestação de Contas, buscando assim responder à seguinte indagação: A efetividade do controle interno como instrumento de gerenciamento na gestão pública municipal impacta no processo de prestação de contas apresentado ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Para melhor compreensão do presente estudo, necessário de imediato se apresentar os objetivos da pesquisa.

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo é conhecer e analisar a atual estrutura e modo de funcionamento dos controles internos dos municípios paranaenses e sua relação com o Processo de Prestação de Contas apresentado junto ao Tribunal de Contas do Estado, demonstrando a importância do controle interno como fonte de informações para subsidiar a melhoria da gestão político-administrativa.

No intuito de dar atendimento ao objetivo geral proposto, impõe-se delimitar as metas específicas dentro do presente trabalho.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos, o presente trabalho pretende:

1. Mapear a estrutura e funcionamento do controle interno dos municípios quanto aos seus aspectos legais, físicos e de pessoal;



2. Identificar a posição do controle interno municipal na estrutura administrativa municipal;
3. Determinar o modo de obtenção das informações pelo controle interno;
4. Detectar o modo de utilização das informações obtidas pelo controle interno;
5. Analisar as principais falhas do controle interno relativas aos processos de prestação de contas;
6. Verificar a relação entre a efetividade do controle interno e a ocorrência de falhas nos processos de prestação de contas analisados pelo Tribunal de Contas;
7. Demonstrar a importância do controle interno como instrumento de governança;
8. Evidenciar a importância dirigida ao controle interno pelo gestor municipal na visão dos controladores.

## 2 O ESTADO

A análise dos modelos de Estado (gestão) e, por conseguinte, dos instrumentos e formas de controle a eles vinculados – no caso, controle interno – impõe que se discorra acerca dos contornos históricos da origem, formação e evolução do Estado, o que se apresenta nos tópicos seguintes.

### 2.1 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA ORIGEM E FORMAÇÃO DO ESTADO

Imperioso destacar desde logo que a "origem" a que faz referência a presente seção diz respeito à formação originária do Estado, configurando-se como agrupamento humano não conexo a outro Estado, ou seja, não se confunde com a formação de novos Estados decorrente de outros preexistentes – denominada derivada (DALLARI, 2012, p. 61)

O tema relativo à origem do Estado se figura de vultosa dificuldade, já que a ciência não dispõe de subsídios garantidos para recuperar a história e meio de vida dos primários conglomerados humanos (MALUF, 2007, p. 61). Neste contexto, afirma o autor que as teorias são "baseadas em meras hipóteses".

Dentre as teorias que buscam esclarecer a formação originária do Estado, Dallari (2012, p. 62) apresenta inicialmente uma classificação em dois grandes grupos:

- a) Teorias que afirmam a formação natural ou espontânea do Estado, não havendo entre elas uma coincidência quanto à causa, mas tendo todas em comum a afirmação de que o Estado se formou naturalmente, não por um ato puramente voluntário.
- b) Teorias que sustentam a formação contratual dos Estados, apresentando em comum, apesar de também divergirem entre si quanto às causas, a crença em que foi a vontade de alguns homens, ou então de todos os homens, que levou à criação do Estado. De maneira geral, os adeptos da formação contratual da sociedade é que defendem a tese da criação contratualista do Estado.

Quanto aos motivos determinantes do advento do Estado, as teorias não contratualistas de maior relevância podem ser agrupadas, como afirmam Dallari

(2012, p. 62) e Maluf (2007, p. 61), em: a) Origem Familiar; b) Origem Patrimonial; e c) Origem em atos de força.

A teoria familiar tem como alicerce o núcleo social familiar, em que o desenvolvimento de cada família primitiva deu origem a um Estado. Maluf (2007, p. 62-63) ainda subdivide a referida teoria em *corrente patriarcal e matriarcal*. A primeira tinha sua autoridade suprema representada no patriarca (mais velho), e, como afirma o autor, "os pregoeiros da teoria patriarcal encontram na organização do Estado os elementos básicos da família antiga: unidade de poder, direito de primogenitura, inalienabilidade do domínio territorial, etc.. Em contraponto, a teoria matriarcal fixa a autoridade da mãe como base da primeira organização familiar, pois, como afirma o citado autor, "era geralmente incerta a paternidade, assim, teria sido a mãe a dirigente e autoridade suprema das primitivas famílias, de maneira que o "clan matronímico", sendo a mais antiga forma de organização familiar, seria o fundamento da sociedade civil".

Criticando a mencionada teoria, Azambuja (2008, p. 121) afirma: "não é de todo improvável que em alguma região da terra o desenvolvimento de uma família tenha dado origem a um Estado determinado. Esse processo, no entanto, não foi geral". Segundo o autor, citando como exemplo a teoria patriarcal, confunde, assim, a origem da humanidade com a origem do Estado.

Sustenta a teoria patrimonial (econômica) que o Estado teria se formado para se aproveitarem os benefícios da divisão do trabalho, integrando-se as diferentes atividades profissionais – motivo econômico (DALLARI, 2012, p. 62-63). Suas raízes indicam as lições de Platão<sup>1</sup>, que em sua obra *A República* expressa que o Estado nasce das necessidades dos homens, em que ninguém bastaria em si mesmo, refletindo-se, como afirma Maluff (2007, p. 63), da "união das profissões econômicas". Marx<sup>2</sup> e Engels<sup>3</sup> figuram como os teóricos mais representativos da teoria que sustenta a origem do Estado por motivos econômicos.

Modernamente, pode-se afirmar que a referida teoria foi utilizada pela "doutrina socialista" (materialismo histórico), que considera que o fator econômico direciona os fenômenos sociais.

---

<sup>1</sup> Filósofo e matemático grego (427 a.C. - 347 a.C.), construtor dos alicerces da filosofia natural, da ciência e da filosofia ocidental.

<sup>2</sup> Karl Heinrich Marx (1818-1883), intelectual alemão, fundador da doutrina comunista moderna, cujos estudos tiveram grande influência em áreas como a economia e a política.

<sup>3</sup> Friedrich Engels (1820-1895), filósofo alemão e principal colaborador de Marx.

Pela teoria da força, o Estado origina-se do contexto de dominantes e dominados, onde a organização política resulta da dominação de grupos sociais mais fortes sobre os mais fracos.

Oppenheimer (*apud* MALUF, 2007, p. 56) escreveu textualmente que:

o Estado é inteiramente, quanto a sua origem, e quase inteiramente, quanto à sua natureza, durante os primeiros tempos de sua existência, uma organização social imposta por um grupo vencedor a um grupo vencido, destinada a manter esse domínio e proteger-se contra ataques exteriores.

Quanto às teorias contratuais da origem do Estado – também denominadas racionalistas –, são integradas por todas aquelas que justificam o Estado como produto da razão humana (convencional, pactual, contratual).

Como afirma Menezes (2002, p. 80), as chamadas teorias contratualistas ministram o ensinamento segundo o qual o Estado tem:

sua origem num acordo entre homens, justificando-se seu poder com base no mútuo consentimento de seus integrantes. Foi a inteligência humana, em reciprocidade concordante, que contratou, convencionou, pactuou a sociedade política, num determinado local e num certo instante sócio-histórico.

Dentre os teóricos mais expressivos desta teoria podem ser citados Hobbes<sup>4</sup>, Locke<sup>5</sup>, Montesquieu<sup>6</sup> e Rousseau<sup>7</sup>.

Thomas Hobbes foi o primeiro a sistematizar o contratualismo como teoria de justificação do Estado. Em sua obra, *O Leviatã*, como afirma Menezes (2002, p. 81), ele escreve "sobre a causa, geração e definição do Estado, cuja origem, como um poder comum que mantenha à sua volta os homens e dirija suas ações para o benefício coletivo".

Buscando justificar o poder absoluto, Hobbes parte da descrição de estado de natureza, considerando o homem como inimigo de seus semelhantes, o que de fato contraria a doutrina de Aristóteles<sup>8</sup> (homem naturalmente sociável). Tem a conhecida máxima "O homem é lobo do homem".

---

<sup>4</sup> Thomas Hobbes (1588-1679) foi um matemático, teórico político e filósofo inglês.

<sup>5</sup> John Locke (1632-1704) foi um filósofo inglês e ideólogo do liberalismo.

<sup>6</sup> Charles de Montesquieu ou barão de Montesquieu (1689-1775) foi um político, filósofo e escritor francês. Inspirado em Locke, elaborou a famosa teoria política da Separação dos Poderes.

<sup>7</sup> Jean Jacques Rousseau (1712-1778) foi importante filósofo e teórico político suíço, sendo considerado um dos principais filósofos do iluminismo.

<sup>8</sup> Filósofo grego (384 a.C. - 322 a.C.) visto como um dos fundadores da filosofia ocidental e criador do pensamento lógico.

Para Azambuja (2008, p. 122), Hobbes afirma que ante a expressiva e sangrenta anarquia do estado da natureza "os homens tiveram de abdicar em proveito de um homem ou de uma assembleia os seus direitos ilimitados, fundando assim o Estado, o *Leviatã*, o *Deus mortal*, que os submete à onipotência da tirania que eles próprios criaram".

Discorrendo acerca da doutrina de Hobbes, Maluf (2007, p. 67) leciona que a associação dos homens ocorreu por interesse e necessidade, visto o reconhecimento da "conveniência de se armar um poder forte, capaz de conter a fúria dos indivíduos".

John Locke (1632-1704), ao revés do absolutismo preconizado por Hobbes, desenvolveu sua teoria contratualista em bases liberais, para quem, segundo Maluf (2007, p. 68),

o homem não delegou ao Estado senão os poderes de regulamentação das relações externas na vida social, pois reservou para si uma parte de direitos que são indelegáveis. As liberdades fundamentais, o direito à vida, como todos os direitos inerentes à personalidade humana, são anteriores e superiores ao Estado.

Locke, nos dizeres de Azambuja (2008, p. 122), baseia o contrato e, portanto, o Estado, no consentimento de que todos desejavam criar um órgão para fazer justiça e manter a paz.

Segundo Dallari (2012, p. 25), muito embora Locke esteja incluso entre os teóricos da doutrina contratualista, em razão da sua formação religiosa (com derivação da teologia), "seria impossível que ele sustentasse um contratualismo puro, o qual deve admitir como ponto de partida o homem inteiramente livre, senhor da decisão de se associar ou não aos outros homens, pois isso iria conflitar com sua concepção cristã da criação".

Continuando, Dallari leciona que a transcrição de pequeno trecho da obra de Locke (*Segundo Tratado do Governo Civil* - 1960) basta para verificar que ele esteve mais próximo de Aristóteles, de Santo Tomás de Aquino<sup>9</sup>, do que dos contratualistas

tendo Deus feito o homem criatura tal que, conforme julgava, não seria conveniente para o próprio homem ficar só, colocou-o sob fortes obrigações de necessidade, conveniência e inclinação para arrastá-lo à sociedade, provendo-o igualmente de entendimento e linguagem para que continuasse a gozá-la.

---

<sup>9</sup> Tomás de Aquino (1225-1274 ) foi um padre dominicano, filósofo, teólogo. Santo por decreto papal, considerado o maior teólogo da Igreja Católica, inspira sua teoria na filosofia de Aristóteles.

Seguindo as teses de Locke, Montesquieu desenvolve em sua obra *L'Esprit des lois (O Espírito das Leis)* a teoria dos três poderes (executivo, legislativo e judiciário), como forma de evitar o poder absoluto, o arbítrio, a violência, fixando um sistema de freios e contrapesos.

Para Dallari (2012, p. 25-27), ao contrário de Hobbes, Montesquieu concebia o estado de natureza como de bondade humana, para quem:

existem também leis naturais que levam o homem a escolher a vida em sociedade. Essas leis são as seguintes: a) o desejo de paz; b) o sentimento das necessidades, experimentado principalmente na procura de alimentos; c) a atração natural entre os sexos opostos, pelo encanto que inspiram um ao outro e pela necessidade recíproca; d) o desejo de viver em sociedade, resultante da consciência que os homens têm de sua condição e de seu estado.

Depois que, levados por essas leis, os homens se unem em sociedade, passam a sentir-se fortes, a igualdade natural que existia entre eles desaparece e o estado de guerra começa, ou entre sociedades, ou entre indivíduos da mesma sociedade.

Continua o autor a destacar que:

Embora começando por essas observações e dizendo em seguida que "sem um governo nenhuma sociedade poderia subsistir", Montesquieu não chega a mencionar expressamente o contrato social e passa à apreciação das leis do governo, sem fazê-las derivar diretamente de um pacto inicial.

Foi com Jean Jacques Rousseau que a teoria contratualista teve sua maior expressão, sobretudo em decorrência de sua obra, *O Contrato Social*, de 1762.

Como destaca Maluf (2007, p. 80), para Rousseau o Estado é convencional e:

Resulta da vontade geral, que é uma soma da vontade manifestada pela maioria dos indivíduos. A nação (povo organizado) é superior ao rei. Não há direito divino da Coroa, mas, sim, direito legal decorrente da soberania nacional. A soberania nacional é ilimitada, ilimitável, total e inconstrangível. O Governo é instituído para promover o bem comum, e só é suportável enquanto justo. Não correspondendo ele com os anseios populares que determinaram a sua organização, o povo tem o direito de substituí-los, refazendo o contrato [...].

Em oposição a Hobbes, para quem o estado de natureza era de combate mútuo, Rousseau traz a concepção de Estado como predominância da bondade humana, felicidade. Neste sentido, Dallari (2012, p. 27) afirma que "adotou posição semelhante à de Montesquieu no tocante à predominância da bondade humana no estado de natureza."

Maluf (2007, p. 82) assevera que *O Contrato Social* de Rousseau, não obstante inspirado em ideais democráticos tem muito do absolutismo de Hobbes. Corroborando

esse entendimento, Azambuja (2008, p. 122) afirma que "Rousseau tenta, ao menos em teoria, fugir ao absolutismo a que fatalmente teria de chegar sua doutrina, que funda o Direito e o Estado exclusivamente na igualdade dos homens, sem admitir nenhum princípio ou norma permanente que limitasse a vontade geral".

Muitos são os autores que criticam a doutrina formulada por Rousseau (a exemplo de juristas como Darcy Pereira de Azambuja, José Carlos de Ataliba Nogueira e Arthur Machado Paupério), já que o estado de natureza proposto não passaria de uma conjectura, que poderia acarretar o despotismo (vontade geral ilimitada – criada pelo contrato – atingindo até mesmo direitos supostamente invioláveis) e a anarquia (como associação livre, cada um teria sempre direito de sair dela).

Inegável, no entanto, como afirma Maluf (2007, p. 74-75), a "importância da teoria contratualista como primeiro alicerce do Estado Liberal. Foi ela a base da revolução francesa, que proclamou: os que nascem e permanecem livres e iguais em direitos. O fim de toda associação política é a conservação dos direitos naturais do homem".

Para Dallari (2012, p. 28), ainda hoje é perceptível a presença de ideias de Rousseau "na afirmação do povo como soberano, no reconhecimento da igualdade como um dos objetivos fundamentais da sociedade, bem como na consciência de que existem interesses coletivos distintos dos interesses de cada membro da coletividade".

## 2.2 ANÁLISE HISTÓRICA DA EVOLUÇÃO DO ESTADO

A evolução histórica do Estado pode ser evidenciada na doutrina sob diversas concepções, todavia, partindo de estudos do Estado Antigo, Grego, Romano, Medieval e Moderno (DALLARI, 2012, p. 70).

Contudo, considerando o escopo fundamental do presente estudo – análise do controle da administração, especificadamente o interno – é relevante promover um corte temático, apresentando a evolução do Estado a partir do Estado Moderno.

O Estado Moderno, em sua origem, caracterizava-se como um Estado de Polícia, onde o exercício do poder era arbitrário, não se sujeitando à lei – representada na monarquia. Tem-se o poder centralizado nas mãos do soberano.

Neste sentido, o monarca concentrava – pelo regime absolutista – os poderes executivo, legislativo e judiciário.

Como destaca Gasparetto (2012, p. 231):

Quando a classe burguesa passa a deter o poderio econômico a administração do Estado sofre alterações. É o Liberalismo que permite que seja limitada a atuação do Estado, concedendo direitos ao homem e correlatos deveres ao Estado. Eventual atuação deste se submete à lei, com o fito de evitar que se atinjam direitos dos cidadãos. Trata-se de clara limitação à ação administrativa, deveras negativa: dever de não interferir na esfera de individualidade do cidadão.

Com efeito, o Estado liberal opunha-se ao absolutismo, com escopo de separar questões inerentes ao Estado daquelas cuja competência era dirigida à sociedade. Para Bastos (1999, p. 138), o Estado liberal "é o que vai procurar com a maior eficiência até hoje conhecida o atingimento da liberdade no sentido de não constrangimento pessoal. É o coroamento de toda luta do indivíduo contra a tirania do Estado".

Como afirma Vierkandt (*apud* SANTOS, 1993, p. 65):

no liberalismo, o valor da liberdade cinge-se à exaltação do indivíduo e de sua personalidade como a preconizada ausência e desprezo da coação estatal. Quanto menos palpável a presença do Estado nos atos da vida humana, mais larga e generosa a esfera de liberdade outorgada ao indivíduo.

Neste contexto, o Estado de Direito tem como alicerce a separação de poderes<sup>10</sup> e a superioridade da lei, objetivando a defesa dos direitos individuais. Para tanto, forçoso que a vontade geral se imponha sobre aqueles incumbidos de gerir o Estado.

Esta mudança do absolutismo ao Estado Liberal, entretanto, não foi drástica e repentina, como bem adverte Santamaria Pastor (1990, p.137):

[...] é equívoco pensar a Revolução Francesa como um processo de ruptura e destruição da Administração Absolutista, sem construir outra. Certamente, que as estruturas organizatórias do Antigo Regime experimentaram uma mudança extraordinária na sua configuração formal, mas sem descontinuidade nem enfraquecimento.

Todavia, a mera submissão absoluta à lei, a fim de se tutelar a liberdade e autonomia do cidadão, não teve o êxito necessário para suprir os antagonismos sociais que a ambição individual gerava, a qual se sobrepunha aos interesses do

---

<sup>10</sup> Formulada por Locke e, posteriormente, desenvolvida por Montesquieu.



todo. Demais disso, constituía-se numa concepção deveras formalista e reducionista, insuficiente à preservação de valores construídos pela comunidade.

Outrossim, o Estado Liberal passou a atender apenas aos interesses da classe burguesa (emergente), em que o proletariado era submetido a condições sub-humanas, tanto em relação ao trabalho, como à moradia.

Neste sentido, Dallari (2012, p. 273) com clareza afirma que:

[...] o Estado liberal criou as condições para sua própria superação. Em primeiro lugar, a valorização do indivíduo chegou ao ultra-individualismo, que ignorou a natureza associativa do homem e deu margem a um comportamento egoísta, altamente vantajoso para os mais hábeis, mais audaciosos ou menos escrupulosos. Ao lado disso, a concepção individualista da liberdade, impedindo o Estado de proteger os menos afortunados, foi a causa de uma crescente injustiça social, pois, concedendo-se a todos o direito de ser livre, não se assegurava a ninguém o poder de ser livre. Na verdade, sob pretexto de valorização do indivíduo e proteção da liberdade, o que se assegurou foi uma situação de privilégio para os que eram economicamente fortes. E, como acontece sempre que os valores econômicos são colocados acima de todos os demais, homens medíocres, sem nenhuma formação humanística e apenas preocupados com o rápido aumento de suas riquezas, passaram a ter o domínio da Sociedade.

Tendo em vista à clarificada exclusão social de parte da população, o Estado é convocado a tutelar as atividades individuais, pautando-se nos princípios da justiça social e do bem comum.

Como discorre Bastos (1999, p. 139), a presença do Estado se faz necessária para "suprir omissões, para coibir abusos e para empreender objetivos não atingíveis pela livre iniciativa".

Com efeito, constata-se um deslocamento das funções do Estado, acarretando a mudança do modelo liberal (mínimo) para o social. Assim, o Estado deixa de ser responsável apenas pela garantia da paz social, para passar a intervir nos mais variados setores sociais, culturais, bem como econômicos.

Dallari (2012, p. 274-275) ressalta alguns fatores que contribuíram para a transformação do Estado Liberal:

- A Revolução Industrial, bem como as consequências dela originadas em relação à classe operária.
- Durante a I Guerra Mundial a situação dos operários se agravou no mundo todo. Na Rússia criaram-se as condições para a formação do primeiro Estado socialista. Aprova-se na Alemanha a Constituição de Weimar, dando grande ênfase à questão operária.
- A crise de 1929 e o Programa de Governo de Rosselvet - *New Deal*, que tratava-se na realidade de uma política intervencionista.

- Advento da II Guerra Mundial iria estimular ainda mais a atitude intervencionista do Estado. Assumindo amplamente o encargo de assegurar a prestação dos serviços fundamentais a todos os indivíduos, o Estado vai ampliando sua esfera de ação.
- Terminada a guerra, ocorre ainda um avanço maior do intervencionismo, pois inúmeras necessidades novas impõem a iniciativa do Estado em vários setores: na restauração dos meios de produção, na reconstrução das cidades, na readaptação das pessoas à vida social, bem como no financiamento de estudos e projetos, sugeridos pelo desenvolvimento técnico e científico registrado durante a guerra.

As necessidades sociais impõe a intervenção do Estado frente às deficiências ocasionadas pelo liberalismo econômico (satisfação pessoal x satisfação social). Assim, compete ao Estado o dever de promover o "bem-estar social".

Neste contexto, o Estado passa diretamente a prestar serviços essenciais à população, objetivando minimizar a desigualdade, a pobreza, preservando a dignidade da pessoa humana. Justen Filho (2002, p. 17):

Ao longo do século XX, a ideologia do Estado de Bem-Estar significou a assunção pelo Estado de funções de modelação da vida social. O Estado transformou-se em prestador de serviços e em empresário. Invadiu searas antes reputadas próprias da iniciativa privada, desbravou novos setores comerciais e industriais, remodelou o mercado e comandou a renovação das estruturas sociais e econômicas.

Discorrendo sobre as mudanças de atuação do Estado, Santos (1993, p.70) afirma:

Parece óbvio que o modelo liberal clássico não responde, e nem poderia, aos anseios e necessidades modernas. O Estado, assim, passa a assumir uma série de tarefas de administrador de serviços, de setores específicos da produção, mesmo porque o povo, especialmente em países subdesenvolvidos, clama por atendimento, a custos baixos ou mesmo sociais. Sendo assim, o Estado toma a si a incumbência de atender as pressões sociais, a prestar serviços de toda ordem, a interferir na realidade social e econômica a fim de distribuir ou atingir a justiça social.

Configura-se uma mudança de formatação do Estado, passando de não interventor (Estado mínimo), para provedor (garantidor de direitos sociais). Evidencia-se um aumento das atribuições do Estado..

A todos os cidadãos é garantido o direito à prestação pública, a qual decorre de suas conquistas, e não por caridade.

Santamaria Pastor (1990, p. 158) divide em três fases o Estado Social:

- a) A primeira, caracteriza-se pela intervenção do Estado na regulação das relações de trabalho. Aqui, o Estado "assume a tarefa de intervir autoritariamente no domínio das relações de trabalho, enfrentando as

desastrosas conseqüências que para a classe operária tinham tido a industrialização, a liberdade contratual e o crescimento urbano".

- b) A segunda é a intervenção do Estado na economia, em que o Estado não só a regula e a orienta como também – e principalmente – exerce atividades produtivas.
- c) A terceira representa o apogeu do Estado Social, pós 2.<sup>a</sup> Guerra, em que o Estado Social apresenta-se como um "aparelho prestador".

A nova configuração do Estado implicou no redirecionamento normativo. As Constituições<sup>11</sup> passam a priorizar em seu texto, a efetivação de direitos sociais fundamentais. A submissão a lei deve ser acompanhada de justiça social..

Assim, decorrente do modelo de Estado de Bem-Estar – aprofundamento, tem-se o Estado Democrático de Direito, que, segundo Streck e Morais (2003, p. 142):

[...] emerge como um aprofundamento da fórmula, de um lado, do Estado de Direito e, de outro, do *Welfare state*. Resumidamente pode-se dizer que, ao mesmo tempo em que se tem a permanência em voga da já tradicional questão social, há como que a sua qualificação pela questão da igualdade. Assim, o conteúdo deste se aprimora e se complexifica, posto que impõe à ordem jurídica e à atividade estatal um conteúdo utópico de transformação do *status quo*. Produz-se, aqui, um pressuposto teleológico cujo sentido deve ser incorporado aos mecanismos próprios ao Estado do Bem-Estar, construídos desde há muito.

Ao Estado de Direito (social) agrega-se o elemento democrático, já que a promoção de liberdades negativas (Abstenção do Estado – Direitos de Primeira Geração) e positivas (prestação positiva do Estado – Direitos de Segunda Geração) apresenta-se escassa para satisfazer às pretensões da sociedade, a qual pleiteava também igualdade.

Como assevera Streck (2007, p. 38-39):

[...] o qualificativo "democrático" vai muito além de uma simples reduplicação das exigências e valores do Estado Social de Direito e permite uma práxis política e uma atuação dos poderes públicos que, mantendo as exigências garantísticas e os direitos e liberdades fundamentais, sirva para uma modificação em profundidade da estrutura econômica e social e uma mudança no atual sistema de produção e distribuição dos bens.

Além de haver um incremento nas atividades garantidoras da liberdade já desempenhadas pelo Estado, este passa a assumir uma série de novas tarefas, como a prestação de serviços públicos em grande amplitude, a edição de normas disciplinadoras dos espaços urbanos, a proteção ao meio ambiente, dentre outras.

Ao cidadão são garantidos direitos subjetivos que vão além da não intervenção do Estado nas esferas individuais. Este pode exigir não só que a Administração observe as leis – característica do Estado de Direito – como também realize prestações efetivas que lhe propiciem melhorias nas condições de vida.

Esta mudança de perspectiva – da abstenção à ação positiva do Estado – traz consigo direitos de participação do cidadão nas escolhas do Estado, ampliando a ideia de uma reserva de direitos subjetivos intocáveis para uma ação verdadeiramente concretizadora de direitos essenciais: "Perante a Administração Pública, o particular não é mais um mero objeto do poder administrativo, mas um sujeito titular de direitos e obrigações" (SILVA, 2003, p. 81).

Deveras, "a assunção pelo Estado de ingentes prestações inerentes à satisfação de umas condições vitais de existência incidiu especialmente na administração pública, fortemente lastrada pelo arrasto histórico de categorias e idéias formuladas e cristalizadas sobre o modelo de Estado de direito liberal" (GONZÁLEZ PÉREZ, 1998, p. 289-352).

O Estado provedor propiciou inequivocamente que os serviços públicos alcançassem parte da população até então excluída. Todavia, esse alargamento da atuação Estatal não encontrou o necessário respaldo financeiro. Tal situação, acarretou, como adverte Parejo Alfonso (1990, p. 18),

[...] um sentimento de insatisfação, desassossego e insegurança, decorrente do paulatino esgotamento do modelo de desenvolvimento e progresso, especialmente visível no afloramento dos seus limites e na dificuldade de que padece para resolver de forma satisfatória os problemas de integração social que ele próprio suscita. É também patente a incapacidade do sistema para encarar com êxito complexas e novas questões (basicamente a ameaça do equilíbrio do meio-ambiente e o domínio das interrogações fundamentais colocadas pelo progresso científico e tecnológico), e é um fato a crise de confiança no Estado, quanto à sua capacidade de direção e controle dos problemas sociais, bem como de resolução satisfatória dos problemas de convivência política.

Neste contexto, Gordillo (1998, p. VI-5) afirma:

A partir dos anos 90 se recepciona no país a mudança de orientação mundial das idéias econômicas, tanto abandonando a regulamentação da economia privada, como transpassando novamente à atividade privada certas atividades assumidas meio século antes pelo Estado. Ao efetuar-se a desestatização, algumas atividades restaram, ademais, desmonopolizadas,

---

<sup>11</sup> Cite-se as constituições do México (1917) e de Weimar (1917) que representam marco histórico do Estado Social, trazendo previsões relativo a direitos sociais e econômicos dos trabalhadores – deveres públicos que os direitos fundamentais sociais.

liberadas às regras do mercado e à livre concorrência, sem uma destacada regulamentação estatal. Por certo, o Estado mantém o dever de controlar se produz uma tendência monopolizante ou de abuso de posição dominante no mercado, com a finalidade de manter a competência como regra. E há casos em que a regulamentação existe sem que se aplique a qualificação de serviço público: bancos e entidades financeiras, seguros, etc.

Considerando sua incapacidade para dar atendimento aos anseios sociais, o Estado passa a transferir diversas de suas atividades (prestadas diretamente) à iniciativa privada.

Buffon (2005) utiliza três argumentos para demonstrar a falência do modelo intervencionista:

- a) O desequilíbrio orçamentário decorrente da expansão dos gastos sociais do Estado produz déficits públicos que penalizam a atividade produtiva e provocam inflação e desemprego;
- b) A amplitude dos programas sociais, no plano político, implica significativa regulação e intervenção do Estado na vida social, reduzindo a democracia e tendendo para um autoritarismo ou totalitarismo;
- c) Os programas sociais estimulariam a passividade e a inatividade do cidadão, pois eliminariam os riscos, feririam a ética do trabalho e comprometeriam o mecanismo de mercado, à medida que reduzem a competitividade da mão-de-obra.

Desta feita, denota-se uma crise ideológica que aponta para uma "ruptura" do modelo de Estado provedor (em grande parte também atribuída ao Consenso de Washington). Neste contexto, forçoso o aparecimento de novas percepções contrapostas ao modelo de Estado de Bem-Estar. Surge a concepção/ pensamento neoliberal<sup>12</sup> – pretensão do Estado mínimo representado no fortalecimento do Estado (redução de custos).

Como expõe Gasparetto (2012, p. 233):

O discurso da necessidade de eficiência, acompanhado das críticas à administração burocrática, trouxe consigo a redução das dimensões do Estado mediante abertura ao capital estrangeiro e privatizações. Paralelamente, permitiu-se que vários setores da economia que estavam estagnados fossem revitalizados pelo capital privado e, principalmente, pela dinâmica não burocrática dos particulares.

Muda-se o foco de atuação do Estado, que passa a ser planejar, regulamentar e fiscalizar as atividades prestadas pelos particulares,

---

<sup>12</sup> Representados inicialmente por Reagan e Bush (EUA) e Thatcher (Inglaterra).

Procura-se garantir que a iniciativa privada atenda com a devida atenção às necessidades sociais, bem como evitar que a busca pelo lucro relegue a um segundo plano tal prioridade.

Com efeito, o Estado permanece como prestador direto apenas das atividades que lhe são exclusivas. As demais atividades são transferidas a iniciativa privada. Necessário destacar, neste contexto, que os valores fundamentais do cidadão configuram-se como norte das escolhas administrativas.

Traçados os contornos históricos sobre a origem, formação e evolução do Estado, torna-se possível uma melhor compreensão dos modelos de gestão que se formataram ao longo dos tempos.

### 2.3 QUADRO SINÓTICO

Segue-se quadro sinótico do capítulo relativo ao Estado.

BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA ORIGEM E FORMAÇÃO DO ESTADO	
<b>Teorias da Formação Originária</b>	
<b>Formação natural ou espontânea do Estado</b>	<b>Formação contratual dos Estados</b>
Defendem que o Estado se formou naturalmente, não por um ato puramente voluntário.	Defendem que foi a vontade de alguns homens, ou então de todos os homens, que levou à criação dos Estados.
<b>Teorias contratualistas de maior relevância</b>	
<b>Origem Familiar</b>	A teoria familiar tem como alicerce o núcleo social familiar, em que o desenvolvimento de cada família primitiva deu origem a um Estado.
<b>Origem Patrimonial</b>	O Estado teria se formado para se aproveitarem os benefícios da divisão do trabalho, integrando-se as diferentes atividades profissionais.
<b>Origem em atos de força</b>	O Estado se origina do contexto de dominantes e dominados, onde a organização política resulta da dominação de grupos sociais mais fortes sobre os mais fracos.
<b>Teóricos mais expressivos da teoria contratualista</b>	
<b>Thomas Hobbes</b>	Foi o primeiro a sistematizar o contratualismo como teoria de justificação do Estado - obra <i>Leviatã</i> . Considera o homem como inimigo de seus semelhantes.
<b>John Locke</b>	Ao contrário do absolutismo preconizado por Hobbes, desenvolveu sua teoria contratualista em bases liberais. Baseia o contrato e, portanto, o Estado no consentimento de que todos desejavam criar um órgão para fazer justiça e manter a paz.
<b>Montesquieu</b>	Segue as teses de Locke. Desenvolveu a teoria dos três poderes (executivo, legislativo e judiciário) como forma de evitar o poder absoluto, o arbítrio, a violência, fixando um sistema de freios e contrapesos.
<b>Jean Jacques Rousseau</b>	Sua obra <i>O Contrato Social</i> , de 1762, representa maior expressão da teoria contratualista. O Estado seria convencional, resultante da vontade geral, que é uma soma da vontade manifestada pela maioria dos indivíduos.
ANÁLISE HISTÓRICA DA EVOLUÇÃO DO ESTADO	
Estado Moderno inicialmente caracterizado por ser um Estado de Polícia, cuja forma de governo era a monarquia e o exercício do poder se dava mediante arbítrio, sem subordinação à lei.	
Estado liberal opunha-se ao absolutismo, com escopo de separar questões inerentes ao Estado daquelas cuja competência era dirigida à sociedade.	
Crise do Estado Liberal - a mera submissão absoluta à lei, a fim de se tutelar a liberdade e autonomia do cidadão, não teve o êxito necessário para suprir os antagonismos sociais que a ambição individual gerava, a qual se sobrepunha aos interesses do todo.	
Deslocamento das funções do Estado, acarretando a mudança do modelo liberal (mínimo) para o social.	
O Estado, que até então se ocupava de não interferir nas liberdades individuais, agora passa a agir no sentido de garantir direitos sociais fundamentais dos cidadãos.	
O Estado interventor teve êxito relativo. A prestação dos serviços públicos chegou a um grande número de pessoas até então excluídas, tornando-as, de certa forma, dependentes.	
Ruptura do Estado provedor. Até então intervencionista, o Estado passa a se considerar incapaz de atender às demandas sociais.	
Surge a concepção/pensamento neoliberal – pretensão do Estado mínimo, representado no fortalecimento do Estado (redução de custos).	
As funções prioritárias do Estado passam a ser planejar, regulamentar e fiscalizar as atividades prestadas pelos particulares, especialmente através das atividades das Agências Reguladoras.	

**Quadro 1 - Quadro sinótico relativo ao Capítulo 2**

Fonte: O autor (2012).

### 3 A GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O presente capítulo traz a evolução dos modelos de gestão na administração pública, representados pela Administração Patrimonialista, Administração Pública Burocrática e Administração Pública Gerencial. Ainda, discorre sobre as mudanças na estrutura administrativa do aparelho do Estado Brasileiro em decorrência desses modelos de gestão que se formataram ao longo de sua evolução.

#### 3.1 EVOLUÇÃO DOS MODELOS

A redefinição do papel do Estado ao longo da sua evolução acarretou a formação de três modelos de gestão: Administração Patrimonialista; Administração Pública Burocrática e Administração Pública Gerencial (BRESSER-PEREIRA, 1998, p-20-22). O autor retira o qualitativo "pública" em relação à administração patrimonialista, haja vista que esta não estaria dirigida ao interesse público.

##### 3.1.1 Administração Patrimonialista

A administração patrimonialista configura-se como modelo característico de regimes autoritários, próprio das monarquias absolutistas, nas quais a vontade do soberano representava a vontade da administração.

Neste sentido, Costin (2010, p. 31) leciona que "[...] o patrimônio do rei se confundia com o patrimônio público. O Estado não era apenas o rei, como no célebre dito atribuído a Luís XIV. O Estado era considerado propriedade do rei. O Tesouro Real seria o tesouro público numa clara confusão de público e privado".

Corroborando, Silva (2002, p. 54-55) afirma que "a administração patrimonialista, característica do feudalismo e dos regimes absolutistas e despóticos, é



marcada pelo poder ilimitado do soberano e pela confusão entre a sua propriedade particular e o patrimônio do Estado (*res publica*)".

A concentração de poder nas mãos do monarca propiciava benefícios dirigidos ao clero e à nobreza, o que de fato caracterizava uma marcante corrupção (barganha de vantagens e imunidade por dinheiro/bens) e nepotismo (funções públicas dirigidas aos parentes do soberano ou auxiliares diretos). Não por outro motivo os cargos públicos eram usados pelo monarca como fonte de renda, dirigida a determinadas camadas sociais. Como afirma Carvalho Filho (2000, p. 43), "No regime patrimonial o Estado não é uma estrutura hierárquica piramidal, mas um amontoado de cargos definidos de acordo com interesses da aristocracia subordinada ao príncipe patrimonial".

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995, p. 15), do antigo Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), consigna que:

No patrimonialismo, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, e os seus auxiliares, servidores, possuem *status* de nobreza real. Os cargos são considerados prebendas. A *res publica* não é diferenciada das *res principis*. Em consequência, a corrupção e o nepotismo são inerentes a esse tipo de administração.

Como expressou Martins (1997, p. 170), o termo patrimonialismo, em sua acepção ampla, tem sido utilizado para designar "a cultura de apropriação daquilo que é público pelo privado". Faoro (1995, p.736) complementa que "O domínio tradicional se configura no patrimonialismo quando aparece o estado-maior de comando do chefe, junto à casa real, que se estende sobre o largo território, subordinando muitas unidades políticas".

Sob uma visão religiosa, agrega-se a essa concentração de poder o fato de que o exercício da autoridade real associava o rei, investido de poder pela divindade, que, segundo Costin (2010, p. 31), representava a "imagem de protetor e proprietário de seus súditos, que deveriam lealdade a ele, não à nação. O regicídio, ou qualquer ameaça ao poder do rei, seria, nesse contexto, um sacrilégio".

Com efeito, na evolução da gestão, inarredavelmente veio à baila um conflito elementar caracterizado no modelo patrimonialista, qual seja, a separação do público e privado.

As concepções do Estado como ente distinto da pessoa do monarca, agregado à formação do Estado Liberal (Estado de Direito), e sob o prisma da

separação de poderes (funções do Estado), causaram uma ruptura dos poderes do monarca, limitando sua atuação na estrutura administrativa, vez que como gestor estava submetido à averiguação das leis – dotada de impessoalidade – originadas de um parlamento, que via de regra não estaria sob sua intervenção/intromissão .

O aspecto econômico também possuiu grande influência na superação desse conflito. Silva (2002, p. 55) aduz que "a nítida separação entre o público e privado, Estado e Mercado, até então inexistente, foi consequência direta do desenvolvimento do capitalismo".

O choque entre o modelo patrimonialista e o desenvolvimento do capitalismo (sociedade industrial) foi ressaltado por Bresser-Pereira (2005, p. 241), quando este informa que é elementar ao capitalismo "a clara separação entre o Estado e o Mercado; a democracia só pode existir quando a sociedade civil, formada por cidadãos, distingue-se do Estado ao mesmo tempo em que o controla".

Como adverte Costin (2010, p. 31):

de forma progressiva, a evolução do capitalismo industrial tende a tornar obsoleta e insustentável essa forma de administração e a buscar a constituição de outra forma de administração pública que partisse de uma separação entre o espaço público e o privado (sem, contudo, eliminar a possibilidade e influências) e o domínio do político e do técnico.

Ao tempo que o capitalismo se torna dominante, como destacado no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995, p. 15), "o mercado e sociedade civil passam a se distinguir do Estado. Neste novo modelo histórico, a administração patrimonialista torna-se uma excrescência inaceitável".

Em que pese o patrimonialismo ser característico dos Estados absolutistas de outrora, ainda hoje é possível se evidenciarem aspectos desse modelo na administração, em maior ou menor quantidade, dependendo do grau de desenvolvimento das instituições (não se esquecendo do gestor).

Com efeito, opondo-se ao modelo de gestão patrimonialista, surge o modelo burocrático.

### 3.1.2 Administração Pública Burocrática

Com a solidificação do Estado liberal, surge na segunda metade do século XIX a administração pública burocrática fundamentada na racionalidade instrumental,

cujo escopo, como já asseverado, era combater a corrupção e o nepotismo característicos do modelo patrimonialista.

Segundo Bresser Pereira (1998, p. 22), essa mudança representa a transição para a dominação racional-legal, ressaltada por Weber, em que "instala-se uma administração profissional e é criado um conjunto de instituições que constituem a administração pública".

Desde logo é imperioso ressaltar que o termo "burocracia", que ora se expõe, não é empregado em seu sentido pejorativo – vinculado ao senso comum – de algo que não funciona, ineficiente etc., mas sim com os contornos idealizados por Weber.

Para Weber (*apud* CASTRO, 2007, p.230), "a burocracia segrega a atividade oficial como algo distinto da esfera privada. Os dinheiros e os equipamentos públicos estão divorciados da propriedade privada da autoridade".

A administração burocrática busca, através de regulamentos exaustivos, fixar o comportamento esperado dos servidores e administradores, ressaltando a impessoalidade, seja sob a forma de acesso aos cargos públicos, seja na forma de progressão na carreira. Assim, o conhecimento das regras torna-se um recurso de poder.

Segundo Silva (2002, p. 53-54), a administração burocrática:

É descrita por Weber como forma pura, em razão de não ser rigorosamente encontrada na aplicação prática, recebendo tal denominação por efetivar a prática administrativa por intermédio de expedientes escritos, possuir um corpo de funcionários estáveis e profissionalizados (a burocracia) e fazer funcionar a dominação tendo como base o "estatuto", legislação aprovada e sancionada conforme regras do direito positivo, o que lhe dá a legitimidade para o exercício do poder sob uma forma que pressupõe a vontade de obedecer por parte dos administrados, que deverão pesar as consequências entre obedecer a legislação e usufruir das vantagens do sistema ou desobedecê-las, submetendo-se às sanções correspondentes.

Como destaca Costin (2010, p. 32), esse modelo de administração inspirou e ainda inspira a administração pública em muitos países avançados, cujos princípios básicos em síntese seriam:

Formalismo - atividades, estruturas e procedimentos estariam codificados em regras exaustivas para evitar a imprevisibilidade e instituir maior segurança jurídica nas decisões administrativas;

Impessoalidade - interessa o cargo e a norma, e não a pessoa em sua subjetividade. Por isso, carreiras bem estruturadas em que a evolução do funcionário possa ser prevista em bases subjetivas são próprias dessa forma de administração;

Hierarquização - a burocracia contém uma cadeia de comando longa e clara, em que as decisões obedecem a uma lógica de hierarquia adminis-

trativa, prescrita em regulamentos expressos, com reduzida autonomia do administrador;

Rígido controle de meios - para se evitar a previsibilidade e introduzir ações corretivas a tempo, um constante monitoramento dos meios, especialmente dos procedimentos adotados pelos membros da administração no cotidiano de suas atividades.

Sob tais premissas o modelo burocrático buscava prover o Estado de todas as ferramentas apropriadas à fiscalização do trâmite (sequência de atos) da ação administrativa.

A administração burocrática, ao mesmo tempo em que é exercida pela lei por intermédio de regras gerais e abstratas, encontra limitação por ela. Neste compasso, o Mandatário deve observar e respeitar o ordenamento jurídico (governo *sub lege*), representando clarificada característica dos Estados Constitucionais (de direito).

Como afirma Castro (2007, p. 60), "a estipulação de normas gerais e abstratas evita decisões casuísticas das questões concretas e impede favores e privilégios individuais característicos do patrimonialismo".

O quadro administrativo nesse modelo de gestão é integrado pelos servidores públicos, denominados burocratas, possuindo as seguintes características, de acordo com Weber (1992 *apud* SILVA, 2002, p. 54):

1. São pessoas livres, vinculadas apenas aos deveres objetivos a que estão sujeitos pelo cargo (princípio da legalidade), não estando "apropriados" pelo governo, nem tampouco sendo considerados "empregados" dos governantes;
2. Estão organizados dentro de uma hierarquia administrativa rigorosa, com escalonamento desde os postos superiores até os inferiores, sendo-lhes possibilitada a ascensão;
3. Possuem competência limitada e rigorosamente fixada pela lei, havendo sempre uma finalidade objetiva e impessoal;
4. Estão vinculados à administração mediante contrato;
5. Sua nomeação dá-se de acordo com a qualificação profissional apresentada através de processo seletivo, ou seja, o concurso público de provas e/ou títulos;
6. São remunerados em dinheiro, com vencimentos fixos proporcionais à responsabilidade do cargo e à posição hierárquica, assegurado o direito à pensão;
7. Exercem o cargo como única ou principal profissão;
8. É assegurado a tais servidores a perspectiva de ascensão profissional na carreira, ou progressão com avanços após anos de exercício, pressupondo-se a aprendizagem com o exercício da função;
9. Trabalham com completa separação dos meios administrativos, não representando o direito ao cargo uma apropriação pelo servidor, tampouco sendo facultado o livre intercâmbio de funções, muito embora, na maioria das organizações, esteja assegurada a estabilidade no cargo

e a garantia contra transferências arbitrárias, a bem da independência e da continuidade da prestação do serviço público.

10. Estão submetidos a uma rigorosa disciplina e vigilância administrativa, que deve exigir todo o rendimento do funcionário, mantendo-se um dever específico de fidelidade ao cargo.

Denota-se que o modelo burocrático quanto a sua estrutura possui nítidos contornos da prática administrativa militar. Há destaque no controle dos processos (meios).

A burocracia configurou-se como resposta concreta à corrupção inerente ao patrimonialismo, em que os bens e serviços gerados pelo Estado eram apropriados (até mesmo o próprio Estado). Matias-Pereira (2010, p. 53) ressalta que a administração pública burocrática foi concebida como forma de combater a corrupção e nepotismo e "buscou maximizar *a priori* os controles administrativos. Tendo como ponto de partida a desconfiança generalizada nos administradores públicos e nos cidadãos que lhes dirigem demandas, desenhou controle rígido dos processos e atribuiu ao funcionário, como principal tarefa, o exercício do controle".

Castro (2007, p. 62) indica que:

O modelo burocrático é, pois, um modelo satisfatório sob a ótica estrutural e, quando bem implementado, apresenta bons resultados para a administração, mormente porque propicia um distanciamento da coisa pública do patrimônio do gestor e seus regulamentos traduzem fortes entraves ao atuar desregrado em prol do individualismo na gestão administrativa.

Dissociado da apropriação típica do modelo patrimonialista, há o fomento do desenvolvimento econômico, visto que a arrecadação passa a ser efetuada em nome e em favor do Estado e não mais do Soberano. Neste contexto, garantia-se a transparência no uso da coisa pública.

Assim, como assevera Silva (2002, p. 59), "é favorecido o desenvolvimento quantitativo e qualitativo das tarefas administrativas, de modo a atender, de forma nivelada, com superioridade técnica e especialização, aos mais variados interesses dos administrados".

Quanto maior a ação do Estado, maior também deve ser o aparato burocrático, o que, por conseguinte, gera aumento de despesa, bem como a necessidade controle sobre seu funcionamento, dada a possibilidade de práticas de *rent-seeking* (manipulação do ambiente político e social na busca de renda), ou seja, novas formas de apropriação da *res publica* por particulares em proveito próprio (informações não controladas).

Com efeito, surge a necessidade de criação de novas formas de controle, dirigidas às várias novas funções assumidas pelo Estado Social, o que de fato resultou na formação de uma estrutura extremamente rígida.

Neste contexto, o modelo burocrático é objeto de críticas, por se apresentar inapropriado às atuais pretensões da sociedade, com suas rápidas mutações.

O demasiado enrijecimento estrutural fez com que o Estado se voltasse para si mesmo, e os funcionários foram tornando-se autorreferidos (voltados para seu próprio poder), esquecendo assim a noção da sua principal função de estar a serviço do cidadão.

As críticas advêm principalmente dos defensores das propostas de reforma administrativa, podendo ser observadas no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado - PDRAE (BRASIL, 1995, p. 15).

Por outro lado, o controle – a garantia do poder do Estado – transforma-se na própria razão de ser do funcionário. Em consequência, o Estado volta-se para si mesmo, perdendo a noção de sua missão básica, que é servir à sociedade. A qualidade fundamental da administração pública burocrática é a efetividade no controle dos abusos; seu defeito, a ineficiência, a auto-referência, a incapacidade de voltar-se para o serviço aos cidadãos vistos como clientes.

Não obstante a verificada falha do modelo, o PDRAE adverte que

Este defeito, entretanto, não se revelou determinante na época do surgimento da administração pública burocrática porque os serviços do Estado eram muito reduzidos. O Estado limitava-se a manter a ordem e administrar a justiça, a garantir os contratos e a propriedade (BRASIL, 1995, p. 15).

A complexidade das novas tarefas atribuídas pelo Estado Social (prestação de serviços como Saúde, Educação etc.) tornou inafastável a eficiência da máquina pública, a qual deveria levar em conta seus custos, ter uma administração menos hierárquica e mais flexível, buscando a melhoria da qualidade dos serviços prestados ao cidadão.

A expansão das funções sociais e econômicas do Estado trouxe à tona os problemas oriundos do modelo de gestão adotado, sobretudo o não atendimento às necessidades dos cidadãos – clientes dos serviços –, o que de certa forma acarretava uma infringência ao princípio da continuidade do Estado.

Matias-Pereira (2010, p. 51), com clareza, informa:

a administração burocrática no serviço público, embora tenha sido criada para esse fim, como o surgimento do grande Estado social e econômico do

século XX, não garante nem rapidez, nem boa qualidade, nem custo baixo para os serviços prestados ao público, sendo na verdade lenta, cara, autorreferida, ou seja, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos.

Constata-se um conflito de interesses, em que a administração buscava cumprir a estrita legalidade, seus regimentos, ou seja, seu arcabouço de formalidade, ao tempo que o cidadão buscava atender seus legítimos interesses de modo ágil e eficiente. No entanto, este último encontra-se incapaz em face do modelo posto.

O atendimento aos cidadãos restava comprometido pela necessidade de se dispor considerável parcela de recursos e atividade do Estado para manutenção das carências da própria burocracia.

Como afirma Castro (2007, p. 64), "É próprio do modelo burocrático um agigantamento da máquina estatal e a confusão entre o interesse público (interesse legítimo de cada cidadão) com o interesse do Estado (afirmação do poder estatal na gestão dos negócios públicos)".

Neste compasso, torna-se imperioso verificar quais as funções que devem ser realizadas pela administração, e quais devem ser delegadas. Seguindo esse entendimento, Kettl (1999 *apud* SILVA, 2002, p. 63) afirma: "Façam o que fizerem, no momento de reduzir o setor público, os reformadores têm de decidir o que o governo fará com o que sobrar. Quais as funções essenciais e irreduzíveis do Estado?".

Não se está informando a necessidade de ruptura completa do modelo burocrático, até mesmo porque este é inerente à administração pública (controles formais). Todavia, muda-se o foco, o qual passa a ser o resultado, o atendimento ao cidadão-cliente.

Conhecendo-se o modelo existente (surgimento, características, vantagens, desvantagens etc.), torna-se possível melhor avaliar o modelo gerencial da administração pública.

### 3.1.3 Administração Pública Gerencial

O modelo gerencial de administração, como não poderia deixar de ser, também possui seu alicerce num sistema de dominação racional-legal, ou seja, em

conformidade com o Estado de Direito. Não por outro motivo, utiliza-se de características do modelo burocrático, todavia com vistas à eficiência e flexibilidade na gestão.

Busca-se, com modelo de APG, reduzir o ônus infligido à administração, através da descentralização política e administrativa, reproduzindo aspectos da administração privada (controle de resultados).

Assim, o modelo anterior evolui para voltar o atendimento aos anseios dos cidadãos clientes, revendo-se a característica de "autorreferência" do Estado.

Acerca do surgimento deste modelo, Abrucio (1997, p. 9) informa que:

Desde o final da década de 70, a reforma do Estado se tornou uma palavra de ordem em quase todo o mundo. O antigo consenso social a respeito do papel do Estado perdia forças rapidamente, sem nenhuma perspectiva de retomar o vigor. A introdução do modelo gerencial no setor público faz parte deste contexto. Mas quais foram as condições materiais e intelectuais que permitiram esta mudança?

Em linhas gerais, quatro fatores sócio-econômicos contribuíram fortemente para detonar a crise do Estado contemporâneo.

O primeiro foi a crise econômica mundial, iniciada em 1973, na primeira crise do petróleo, e retomada ainda com mais força em 1979, na segunda crise do petróleo. O fato é que a economia mundial enfrentou um grande período recessivo nos anos 80 e nunca mais retomou os níveis de crescimento atingidos nas décadas de 50 e 60. Neste momento de escassez, o Estado foi o principal afetado, entrando numa grave crise fiscal.

A crise fiscal foi o segundo fator a enfraquecer os alicerces do antigo modelo de Estado. Após ter crescido por décadas, a maioria dos governos não tinha mais como financiar seus déficits. E os problemas fiscais tendiam a se agravar na medida em que se iniciava, sobretudo nos Estados Unidos e na Grã-Bretanha, uma revolta dos *taxpayers* (contribuintes) contra a cobrança de mais tributos, principalmente porque não enxergavam uma relação direta entre o acréscimo de recursos governamentais e a melhoria dos serviços públicos.

[...]

Além disso, os grupos de pressão, os clientes dos serviços públicos e todos os beneficiários das relações neocorporativas então vigentes não queriam perder o que, para eles, eram conquistas – e que para os neoliberais eram grandes privilégios.

O terceiro fator detonador da crise do Estado contemporâneo, portanto, se constituía naquilo que a linguagem da época chamava de situação de "ingovernabilidade".

Nesse contexto de crise econômica mundial, crise fiscal e ingovernabilidade, bem como em decorrência do aumento de ideias privatizantes, é que se inseriu o setor público à administração fundada no modelo gerencial.

A implementação da Nova Gestão Pública iniciou-se na Grã-Bretanha, sob administração de Margaret Thatcher, aliado ao discurso que defendia o Estado Mínimo. De acordo com Costin (2010, p. 33), Thatcher "assumiu o cargo de primeiro



ministro no Reino Unido, em 1979, com a firme determinação de reformular o que ela percebia como uma economia britânica em crise e um serviço público, em suas palavras, letárgico".

A ideia de mensurar resultados, dar autonomia gerencial aos dirigentes e responsabilizá-los pelo desempenho de suas unidades ganhou ênfase na Inglaterra. O Programa *Value For Money* – que tinha por escopo aferir o valor agregado a determinadas atividades em relação aos investimentos dos contribuintes – maximizou essa metodologia de gestão.

Aliado aos programas criados e completando o processo de mudança, a Inglaterra passou pela reestruturação de departamentos, descentralização do orçamento, treinamento dos funcionários e parcerias com entidades da sociedade civil (COSTIN, 2010, p. 34).

No mesmo sentido, os padrões gerenciais foram seguidos pelos Estados Unidos – Reagan (1980), Austrália e Nova Zelândia.

Assim, sobretudo em alguns países anglo-saxônicos, constatou-se a vitória de grupos que se opunham ao modelo de "Estado Providência" - *Welfare State*. Segundo Abrucio (1997, p. 11),

Foi neste contexto de escassez de recursos públicos, enfraquecimento do poder estatal e de avanço de uma ideologia privatizante que o modelo gerencial se implantou no setor público. Coube aos conservadores ingleses e aos republicanos americanos a iniciativa nesse sentido, introduzindo, num primeiro momento, um modelo gerencial puro, em que prevalecia o ângulo meramente economicista ("cortar custos" como fim último) e o desconhecimento da especificidade do setor público. [...]

Era, inicialmente, uma maneira bem particular de se utilizar os instrumentos do modelo gerencial, por meio daquilo que chamo de gerencialismo puro, mais direcionado à redução de custos e ao aumento da eficiência e produtividade da organização, como explicarei mais adiante. O fato é que, naquele momento, as modificações no setor público estavam vinculadas a um projeto de reforma do Estado, caracterizado como um movimento de retração da máquina governamental a um menor número de atividades.

Discorrendo sobre o modelo de gestão gerencial, Coelho (2000, p. 259) assevera que:

[...] a administração gerencial caracteriza-se pela existência de formas modernas de gestão pública, modificando os critérios de aplicação do controle dos serviços públicos, as relações estabelecidas entre o Poder Público e seus servidores e alterando, também, a própria atuação da administração, que passa a enfatizar a eficiência, a qualidade e a efetiva concretização do regime democrático, mediante a participação mais intensa dos cidadãos.

Com efeito, a Administração Pública Gerencial - APG preconiza o aumento da qualidade e da eficiência dos serviços ofertados, destacando-se a sua descentralização, bem como a concentração nos resultados. Assim, apoia-se num controle *a posteriori* – não burocrático.

Na administração gerencial a confiança é depositada no gestor, possuindo relativa autonomia para alcançar as metas prefixadas, as quais são controladas através dos resultados, opondo-se ao modelo burocrático onde o controle é exercido em todos os procedimentos. Não se está a dizer que o controle dos meios é desnecessário, contudo muda-se o foco.

Bresser-Pereira (2005, p. 243) resume as características fundamentais da Administração Pública Gerencial:

- a) Descentralização do ponto de vista político, transferindo-se recursos a atribuições para níveis políticos regionais e locais;
- b) Descentralização administrativa (desconcentração), através da delegação de autoridade aos administradores públicos, transformando-se em gerentes cada vez mais autônomos;
- c) Organizações com poucos níveis hierárquicos, ao invés de piramidais;
- d) Organizações flexíveis ao invés de unitárias e monolíticas, nas quais as ideias de multiplicidade, de competição administrada e de conflito tenham lugar;
- e) Pressuposto na confiança limitada e não na desconfiança total;
- f) Controle *a posteriori*, ao invés do controle rígido passo a passo, dos processos administrativos; e
- g) Administração voltada para o atendimento ao cidadão, ao invés de auto-referida.

Vê-se a tendência do Estado em manter sob sua égide apenas aquelas atividades que somente ele pode realizar. Nesse contexto, o que não é atividade exclusiva do Estado passa à iniciativa privada das mais diversas formas e, assim, o modelo de APG apresenta a nova tendência de "gestão compartilhada".

A administração pública gerencial impõe mudança na estratégia de gerência, na qual necessita de uma estrutura administrativa reformada. Com efeito, busca, como sintetizou Bresser-Pereira e leciona Matias-Pereira (2010, p. 55), "descentralizar, delegar autoridade e, em especial, definir de forma clara os setores de atuação do Estado, competências e modalidades de administração adequadas a cada setor".

Discorrendo sobre a intervenção administrativa através da gestão privada no serviço público, Weil (1977 *apud* SILVA, 2002, p. 71) afirma:

À noção de gestão privada nos serviços públicos juntou-se, como já vimos, desde 1920, a noção de serviço público com gestão privada, quer dizer, serviço inteiramente submetido ao regime do direito privado. A atividade administrativa é, em boa parte, efetuada, hoje, por pessoas, públicas ou privadas, que dirigem serviços públicos industriais e comerciais nos termos do direito comum [...]. A diferença é considerável relativamente à gestão privada dos serviços públicos: já não são atos ou atividades isolados que deixam de revestir um caráter especial, mas sim atividades globais.

O que não é atividade exclusiva do Estado passa à iniciativa privada das mais diversas formas, como leciona Rocha (2006, p. 21):

Estamos assistindo, então, a uma outra forma de o Estado atuar. Razões de governo podem levar o Estado a atuar de forma mediata, indireta, fazendo-se substituir no exercício da prestação de serviços relevantes à população por particulares em colaboração, mediante a adoção de instrumentos jurídicos diversos daqueles habitualmente utilizados na prestação de serviços públicos, como a delegação (concessão e permissão) e que configuraríamos, no seu conjunto, a atividade de fomento.

A descentralização da administração pública delegando autoridade passa a ser a ideia central do pensamento reformista. O fundamento é dado pela inquestionável impossibilidade do Estado em atender a todas as demandas públicas.

A transformação do espaço público por meio da desestatização de acordo com as lições de Bresser-Pereira (1990, p. 61) ocorre de três principais formas:

A privatização é um processo de transformar uma empresa estatal em privada. Publicização, de transformar uma organização estatal em uma organização de direito privado, mas pública não estatal. Terceirização é o processo de transferir para o setor privado serviços auxiliares ou de apoio.

Os meios de responsabilização dos administradores (*accountability*) assumem importância cada vez maior, em contraponto com a difícil responsabilização constatada na administração burocrática, impondo-se a criação de novas formas de controle dos serviços (SILVA, 2002, p. 77).

Neste sentido, as funções prioritárias do Estado passam a ser de planejar, regulamentar e fiscalizar as atividades prestadas pelos particulares, especialmente através das atividades das Agências Reguladoras.

Como adverte Rossanvallon (1997 *apud* SILVA, 2002, p. 85-86), é necessário que a reestruturação do Estado seja vista além da sua mera dimensão financeira, priorizando o cidadão (cliente):

O que é preciso tirar de nossas cabeças é a ideia de que serviço coletivo = Estado = não-mercantil = igualdade, e de que serviço privado = mercado = lucro = desigualdade. O futuro do Estado Providência passa pela definição de uma nova combinatória desses diferentes elementos. Trata-se de substituir a lógica unívoca da estatização por uma tríplice dinâmica articulada da socialização, da descentralização e da autonomização.

- Desburocratizar e racionalizar a gestão dos grandes equipamentos e funções coletivas: é a via de uma socialização flexível [...]
- Remodelar e preparar certos serviços públicos para torná-los mais próximos dos usuários: é a via de descentralização. [...]
- Transferir para coletividades não públicas (associações, fundações, agrupamentos diversos) tarefas de serviço público: é a via da autonomização.

[...]

A única forma de reduzir de maneira não regressiva a demanda de Estado consiste em favorecer a multiplicação desses auto-serviços coletivos ou serviços públicos pontuais de iniciativa local. Enquanto as fronteiras entre o Estado e Sociedade, entre o público e o privado permanecerem rígidas, estaremos condenados a pagar um preço crescente por um Estado-Providência de resultados comparativamente decrescentes.

Reafirma-se o pensamento reformista visando à diminuição da demanda do Estado e à transferência de atribuições à sociedade local.

A função da administração gerencial é reajustar o ambiente público, flexibilizando os limites como privado. Essa nova categoria é o que hoje se conhece por "terceiro setor", "setor não governamental" ou mesmo "setor sem fins lucrativos", atuando, portanto, com entidades que, embora sejam da iniciativa privada, desempenham atividades não econômicas e de interesse público, sem intuito lucrativo.

E, aqui, permite-se a noção que Souza Santos (2001, p. 13) dá a tais entidades: "conjunto de organizações sociais que não são nem estatais nem mercantis, ou seja, organizações sociais que, por um lado, sendo privadas, não visam fins lucrativos e, por outro lado, sendo animados por objetivos sociais, públicos ou coletivos, não são estatais".

Traçadas as linhas mestras do modelo de administração pública gerencial, é imperioso demonstrar as principais diferenças em relação à administração pública burocrática (quadro 2):

<b>Administração Pública Burocrática</b>	<b>Administração Pública Gerencial</b>
1. Apoia-se na noção geral de interesse público.	1. Procura obter resultados valorizados pelos cidadãos.
2. Garante cumprimento de responsabilidade.	2. Gera <i>accountability</i> . Eleva as relações de trabalho.
3. Obedece às regras e aos procedimentos.	3. Compreende e aplica normas. Identifica e resolve problemas. Melhora continuamente os processos.
4. Opera sistemas administrativos.	4. Separa serviços e controle. Cria apoio para normas. Amplia a escolha do usuário. Encoraja ação coletiva. Cria incentivos. Define, mede e analisa resultados.
5. Concentra-se no processo.	5. Orienta-se para resultados.
6. É autorreferente.	6. Foca o cidadão.
7. Define procedimentos para contratação de pessoal, compras de bens e serviços.	7. Luta contra o nepotismo e a corrupção.
8. Satisfaz às demandas dos cidadãos.	8. Evita adotar procedimentos rígidos.
9. Controla procedimentos.	9. Define indicadores de desempenho – utiliza contratos de gestão.
10. Define cargos rígida e fragmentadamente.	10. É multifuncional.
Tem alta especialização.	Flexibiliza as relações de trabalho.

**Quadro 2 - Principais diferenças entre a administração pública burocrática e a gerencial**

Fonte: Matias-Pereira (2010, p. 55).

Apesar de tais diferenças, alguns traços da administração burocrática permanecem – o modelo gerencial tem seu apoio no burocrático –, tais como: a) carreiras estruturadas e com exigência de concurso; b) procedimentos estruturados de compras governamentais, contratação de obras ou serviços; c) procedimentos previstos em leis e regulamentos para elaboração e movimentação de documentos oficiais; d) mecanismos de proteção dos servidores; d) estruturas de controle interno e externo.

Analisando-se todos os pressupostos fixados pelo modelo gerencial, constata-se que há muitos caminhos a trilhar, tanto em relação à evolução de suas diretrizes, quanto aos percalços impostos pela burocracia.

Por certo, não haverá um rompimento absoluto do modelo burocrático. Embora haja neste "novo" modelo uma maior liberdade ao gestor, os controles formais (aqui também o social) são mantidos, evitando decisões baseadas unicamente em "razões do Estado", pois sob o pretexto da eficiência (descentralização etc.) não se pode conceber a prática da corrupção na atividade administrativa.

Assim, mesmo sob a ótica desta nova concepção de gestão constata-se a verificação (controle) dos meios, todavia como preocupação primordial nos resultados visando ao bem comum, interesse público e efetivação da justiça social, ou seja, a máxima efetivação da gestão.

### 3.2 A ESTRUTURA ADMINISTRATIVA NA GESTÃO DO ESTADO BRASILEIRO

Apresentadas as características fundamentais dos três principais modelos de gestão decorrentes da redefinição do Estado ao longo de sua evolução, impõe alocar os mesmos no contexto e estrutura do Estado Brasileiro.

De imediato é necessário considerar que embora sejam traçados marcos temporais para cada modelo de gestão na história da administração pública brasileira, há uma natural sobreposição das características de um em relação aos outros (patrimonialista, burocrático e gerencial) para menos ou mais dos momentos apresentados.

Com efeito, os marcos temporais citados não devem ser considerados como rupturas absolutas, tal como uma mudança da água para o vinho, já que alguns resquícios do modelo anterior adentram aos modelos subsequentes. Neste contexto, Martins (1997, p. 15) aduz:

O patrimonialismo, o clientelismo, a burocracia extensiva e a intervenção do Estado na economia estão inscritos na tradição brasileira como características persistentes da herança colonial. Alguns desses traços também tornaram-se profundamente enraizados na cultura política brasileira e, de forma surpreendente, sobreviveram às enormes mudanças que o País atravessou nos últimos 50 anos. Talvez seja por isso que a política parece sempre estar em descompasso com as transformações econômicas e sociais.

Discorrendo acerca da evolução histórica da administração pública no Brasil, Costin (2010, p. 40) destaca basicamente nove momentos, a saber:

1. Administração colonial;
2. O Brasil como sede do império português;
3. O Império (1.º Reinado, regências e 2.º Reinado);
4. A república velha;
5. O varguismo e a implantação da reforma de 1936;
6. O desenvolvimento e o início da Reforma do Ministério da Fazenda;
7. O regime militar, o estatismo, a modernização e a reforma de 1967;
8. A democratização e o retorno ao formalismo;
9. A reforma da gestão pública de 1995.

Considerando o corte temático promovido por ocasião da análise da Evolução do Estado, bem como o escopo do presente estudo, a análise da evolução da administração dar-se-á a partir do Estado Brasileiro sob a égide da República.

É inegável que a proclamação da república acarretou modificações à máquina administrativa. Todavia, preservou o modelo de administração patrimonialista, ou seja, caracterizado pela troca de cargos, favores e lealdade política.

O poder deixou de ser centralizado na figura do monarca, passando a ser pleiteado pelas oligarquias locais; no entanto, as particularidades de atuação do Estado não mudaram expressivamente.

Sob o prisma das organizações públicas, não houve uma maior demanda sobre a administração pública (mercado interno não integrado na economia nacional) tampouco esforços sistemáticos de reforma administrativa, senão reestruturações ministeriais próprias da atividade governamental do império e da implantação do federalismo desconcentrado da República Velha (MARTINS, 1997a, p. 4).

Como leciona Bresser-Pereira (2001, p. 225), o Estado Brasileiro de 1900 "é ainda um Estado oligárquico em que uma elite de senhores de terra e de políticos patrimonialistas dominavam amplamente o país".

Seguindo as linhas do modelo patrimonialista, nesta fase o Estado arrecadava os impostos das classes, no caso a burguesia (mercantil), cujo uso era destinado à manutenção/sustento do estamento dominante.

Ressaltando o sistema patrimonialista do período, Paula (2011, p. 106) leciona que:

No Brasil, devido à tradição patrimonialista, os empregos e benefícios que se auferem do estado costumam estar ligados aos interesses pessoais e não aos interesses públicos [...] a herança colonial contribuiu para que a centralização do poder na cúpula e o autoritarismo do poder público se tornassem traços distintos da administração pública, que persistiram durante a República Velha (1889-1929).

Ainda no governo provisório foi decretado (Decreto n.º 01/1889) o federalismo, ocorrendo a transformação das antigas províncias em "estados" de uma federação.

A Constituição de 1891 consagra a federação, o regime republicano e o sistema presidencialista, significando uma descentralização (Províncias/Estados dotados de alguma autonomia) na qual ao poder central era vetado – por expressa previsão – intervir nos Estados federados, salvo poucas exceções.

Não obstante as previsões constitucionais de 1891, a administração pública era influenciada pelo que denomina Costin (2010, p. 50) "política dos governadores", e pelo próprio coronelismo que se desenvolveu no início do século XX.

Era a busca de apoio do congresso, através de relações de clientelismo e favorecimento político entre o governo central e os governadores de Estado e os coronéis, influentes sobre os municípios.

Discorrendo sobre essa estrutura, Costin (2010, p.50 ) explica:

Por este pacto político, o governo central deveria respeitar as decisões dos partidos políticos no poder em cada Estado, desde que estes elegessem bancadas fiéis no Congresso. Os coronéis possibilitavam aos partidos estaduais assegurar a composição das bancadas, por meio do controle que detinham sobre o eleitorado, garantido pelos "currais eleitorais" e pela inexistência de voto secreto. Os votos acabavam sendo trocados por benefícios como vagas em escolas e hospitais ou cargos públicos .

O patrimonialismo já existente no império ganha nova conformação convivendo com uma república federalista. Configurou-se a federalização do patrimonialismo, tal como ocorreu com a política.

Bresser-Pereira (2001, p. 230) é enfático ao afirmar:

O regime continuava oligárquico, as eleições fraudulentas; o eleitorado subira apenas de um para dois por cento da população na república. A estrutura econômica e a estrutura de poder não haviam mudado. Pelo contrário, com o estabelecimento da federação na Constituição de 1891, e a decorrente descentralização política de um Estado que no império fora altamente centralizado, o poder dos governadores e das oligarquias locais aumentara ao invés de diminuir.

Denota-se que o patrimonialismo – nascido com o Estado e a administração – foi marca distintiva do período que precedeu as iniciativas de implantação de parâmetros burocráticos de racionalidade administrativa no âmbito do Estado (MARTINS, 1997a, p. 4).

Centradas na crítica a essa política dos governadores e às práticas dos coronéis com seus currais, as propostas de Vargas, vitoriosas com a revolução de 1930, introduzem um "novo" modelo de administração.

Não obstante as mudanças propostas, Bresser-Pereira (2001, p. 231) assinala que o governo Vargas era intrinsecamente contraditório, pois:

De um lado, no seu componente principalmente civil, era liberal: protestava com a farsa das eleições, propondo ampliar-se o eleitorado, e instituir o voto secreto, demandava anistia dos condenados por razões políticas, queria terminar com o poder das oligarquias locais, de coronéis e jagunços, e



regionais, de presidente de províncias. De outro, era um movimento conservador, na medida em que muitos dos seus aderentes constituíam as próprias oligarquias estaduais, principalmente no Rio Grande do Sul, Minas Gerais e Paraíba.

A Constituição de 1934, cuja inspiração também partia da carta da República de Weimar, teve uma curta vigência – apenas um ano –, pois anteriormente a própria edição da Constituição do Estado Novo em 1937 (Constituição Polaca, baseada na Constituição autoritária da Polônia, embora incluísse elementos das constituições da Itália Fascista e Carta Del Lavoro) teve sua suspensão determinada pela Lei de Segurança Nacional (1935).

Em que pese sua efemeridade, é importante destacar que: a) instituição do voto secreto para maiores de 18 anos; b) implantação do voto feminino; c) criação da Justiça Eleitoral e da Justiça do Trabalho; d) nacionalização das riquezas do subsolo; e) introdução de diversos direitos sociais (jornada de 8 horas, repouso semanal remunerado, férias, proibição do trabalho infantil etc); f) educação como competência conjunta dos poderes públicos; g) investidura por concurso de provas e títulos e estabilidade (BRASIL, 1934).

Como dispõe o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995, p. 18), a partir dos anos 1930:

Surge no quadro da aceleração da industrialização brasileira, em que o Estado assume papel decisivo, intervindo pesadamente no setor produtivo de bens e serviços. A partir da reforma empreendida no governo Vargas por Maurício Nabuco e Luiz Simões Lopes, a administração pública sofre um processo de racionalização que se traduziu no surgimento das primeiras carreiras burocráticas e na tentativa de adoção do concurso como forma de acesso ao serviço público. A implantação da administração pública burocrática é uma consequência clara da emergência de um capitalismo moderno no país.

Em 1936, sob o comando de Vargas, conduzida por Nabuco e Simão Lopes, tem-se a instituição do Conselho Federal do Serviço Público, posteriormente denominado – Decreto n.º 579/38 – de DASP (Departamento Administrativo do Serviço Público).

Discorre Wahrlich (1974 *apud* COSTIN, 2010, p. 28) que a característica básica da reforma seria "a ênfase na reforma dos meios (atividades da administração geral) mais do que na dos próprios fins (atividades substantivas)".

Com efeito, a reforma buscava a modernização da administração de pessoal, da administração de materiais, do orçamento, bem como dos procedimentos administrativos.

Ao refletir acerca dessa reforma, Bresser-Pereira (2001, p. 233) assinala que:

A criação do DASP, ocorrida já nos quadros do Estado Novo, acontecia em um momento em que o autoritarismo brasileiro voltava com força, mas agora para realizar a revolução modernizadora do país, industrializá-lo, e valorizar a competência técnica. Representou assim, no plano administrativo, a afirmação dos princípios centralizadores e hierárquicos da burocracia clássica.

Seguindo e detalhando procedimentos já previstos na Constituição de 1934, a mudança mais significativa pode ser atribuída à administração de pessoal, em que paralelamente ao concurso público foram estabelecidos o plano de classificação de cargos e fixação de salários, a institucionalização de treinamentos e aperfeiçoamento dos funcionários públicos e a introdução de sistema de mérito. Têm-se nítidas características da burocracia nos moldes weberianos.

A ideia central, como afirma Costin (2010, p. 53), era a da "impessoalidade e da valorização do saber técnico, traços importantes da administração burocrática que se pretendia implantar".

Constatou-se ainda, sob o aspecto da administração do orçamentário, a fixação de rubricas ao plano de trabalho, bem como a classificação/codificação de materiais visando a facilitar e padronizar as compras do Estado – estas últimas vinculadas à administração de materiais.

Com a inauguração do Estado Novo e a outorga da Constituição de 1937, o presidente detinha plenos poderes, inclusive para legislar por Decreto-lei, nomear interventores no Estado, proibir greves e instituir censura. Restou previsto também um novo poder legislativo que nem mesmo chegou a ser eleito.

Nesse período o governo orientou-se crescentemente para a intervenção estatal na economia, o nacionalismo econômico e a industrialização.

Indicando as falhas da reforma iniciada em 1936, Bresser-Pereira (2001, p. 234) informa que:

fora imposta de cima para baixo. Não respondia às reais necessidades contraditórias da sociedade e da política brasileira. O Estado necessitava de uma burocracia profissional, mas fazia concessões ao velho patrimonialismo, que na democracia nascente assumia a forma de clientelismo. Por outro lado, a elite burocrática que assumiria o papel de liderança política na transição para o capitalismo industrial deveria ser profissional, mas liberada das amarras do formalismo burocrático.

No mesmo sentido, o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995, p. 19) consigna que "o Patrimonialismo (contra o qual a administração pública burocrática se instalara), embora em processo de transformação, mantinha ainda sua própria força no quadro político brasileiro. O coronelismo dava lugar ao clientelismo e ao fisiologismo (decisão tomada em troca de favores).

Nesse contexto, não obstante a reforma burocrática houvesse iniciado há pouco tempo, Bresser-Pereira (2001, p. 234) afirma que "já em 1938 tem um primeiro sinal da administração gerencial, com a criação de primeira autarquia. Surgia então a ideia de que os serviços públicos na 'administração indireta' deveriam ser descentralizados e não obedecer a todos os requisitos burocráticos da 'administração direta' ou central".

A segunda guerra – Brasil ao lado dos aliados – trouxe consequências à manutenção do regime autoritário do Estado Novo. Este regime teve seu termo em 1945.

Eurico Gaspar Dutra deu seguimento à atuação do Estado na industrialização do País por meio da criação de empresas estatais e investimentos públicos de infraestrutura.

A Constituição de 1946 reintroduz a Federação, que, embora não formalmente descartada, foi abolida pela centralização do Estado. Como destaca Costin (2010, p. 55), "as liberdades políticas e a eleição direta e obrigatória para presidente, governadores e prefeitos e todos os cargos do Legislativo federal, estadual e municipal permitiram que avanços em direitos sociais e a modernização iniciada convivessem com princípios democráticos estabelecidos na Constituição do início da República".

Com o retorno de Vargas ao poder (1951 a 1954), busca-se concluir a reforma anteriormente iniciada. No entanto, como adverte Bresser-Pereira (2001, p. 235), "Os esforços no sentido de completar a implantação de uma administração pública burocrática no país não chegaram a ter impacto efetivo sobre a administração".

Juscelino Kubitschek de Oliveira também buscou modernizar a máquina pública. No ano de 1956 instituiu a Comissão de Estudos e Projetos Administrativos - CEPA, cujo escopo era realizar estudo visando à reforma administrativa, bem como à Comissão para Simplificação Burocrática - COSB.

Acerca das ações da CEPA, Costin (2010, p. 56) informa que foram propostas: "reestruturação de vários órgãos, simplificação do sistema de pagamento dos funcionários públicos, simplificação da elaboração, execução e controle orçamentários, utilização do princípio da descentralização da execução do controle, expansão do

sistema de mérito e fortalecimento do DASP". Algumas das propostas da CEPA foram implantadas, outras não.

Discorrendo sobre as propostas de reforma, Bresser-Pereira (2001, p. 235) leciona que "Desde o início dos anos 60, formara-se a convicção de que a utilização dos princípios rígidos da administração pública burocrática constituía-se em um empecilho ao desenvolvimento do país".

O ímpeto reformista teve sua continuidade no governo Goulart, com a criação do Ministério Extraordinário da Reforma Administrativa.

Como disposto no art. 1.º do Decreto Federal n.º 51.705/63:

Art. 1.º A reforma dos serviços públicos federais, centralizados e descentralizados, terá por fim último criar ou aperfeiçoar os instrumentos de pesquisa, previsão, planejamento, direção, execução, coordenação e controle, de que carece o Poder Executivo, para acelerar, harmoniosamente, em benefício do povo brasileiro, a consecução dos fins sociais do Estado, de progresso social, desenvolvimento econômico e bem-estar geral, definidos na Constituição e nas Leis.

O plano elaborado pelo ministro Amaral Peixoto contemplou muitas das propostas feitas no período anterior. Todavia, não teve tempo para atuação em razão do golpe de 1964. Assim, a reforma somente se efetivaria em momento posterior.

Com a deposição do presidente pelos militares, o Estado Brasileiro conheceria novo período de centralização, bem como de restrição de liberdades individuais.

Discorrendo sobre esse novo período, Costin (2010, p. 57) consigna que "a ênfase na abordagem da coisa pública foi no caminho da consolidação da administração burocrática de redução do espaço dado ao clientelismo, ou seja, à administração patrimonial".

Vê-se o empenho dos governos militares pela racionalidade técnica, o que de certo modo contribuiu para se aproveitar muitas das propostas elaboradas por Amaral Peixoto, bem como constituir uma Comissão de Reforma Administrativa - COMESTRA (Comissão Especial de Estudos de Reforma Administrativa).

Em 1967 uma nova Constituição foi aprovada pelo Congresso, o qual foi transformado em assembleia constituinte pelo Ato Institucional n.º 01. Dentre suas várias disposições, sobretudo o fortalecimento do Exército, pela primeira vez a Constituição se referia à Administração Direta e Indireta.

Capitaneada por Hélio Beltrão, o governo militar de General Castello Branco promoveu uma das alterações mais substanciais no tocante à reforma da administração pública.

Utilizando-se as propostas de Amaral Peixoto, a COMESTRA sugeriu, como informa Costin (2010, p. 59),

a supressão de controles meramente formais, a criação de um sistema mais efetivo de controle das despesas e de responsabilização de seus agentes, o orçamento-programa, a instituição de um sistema de acompanhamento de programas de trabalho e a profissionalização e valorização da função pública.

Tais premissas resultaram na aprovação do Decreto-Lei 200/67 – que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

Como destaca Bresser-Pereira (2005a, p. 31), "No Brasil, a primeira tentativa no sentido de uma administração gerencial data de 1967 – muito antes de aflorarem as ideias neoliberais, em consequência da crise do Estado".

Ao comentar o referido diploma normativo, Meirelles (1987, p. 5) leciona:

Advento do Dec.-Lei 200, de 27.02.1967, que derogou os princípios obsoletos do velho código da Contabilidade Pública da União e seu Regulamento, atualizando, agilizando e simplificando esse procedimento, de modo a atender com mais eficiência e presteza às exigências do serviço público e às modernas técnicas de administração.

No mesmo sentido, Silva (2002, p. 66) afirma que "o Dec.-Lei 200 continha uma série de inovações muito semelhantes às que hoje são propostas, tais como a descentralização – com maior autonomia à administração indireta – e, até mesmo, a terceirização que era expressamente recomendada pelo §7.º do Art. 10".

O novo diploma promoveu uma expressiva reestruturação na administração com a desconcentração de funções, em que, por meio da administração indireta, atuava em setores produtivos da economia, bem como eram exercidas funções típicas do Estado – com flexibilidade (MARTINS, 1997a, p. 7).

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995, p. 19), ao discorrer sobre a reforma de 1967, consigna:

A reforma operada em 1967 pelo Decreto-Lei 200, entretanto, constitui um marco na tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerada como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil. Mediante o referido decreto-lei, realizou-se a transferência de atividades para autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de

economia mista, a fim de obter-se maior dinamismo operacional por meio da descentralização funcional. Instituíram-se como princípios de racionalidade administrativa o planejamento e o orçamento, o descongestionamento das chefias executivas superiores (desconcentração/descentralização), a tentativa de reunir competência e informação no processo decisório, a sistematização, a coordenação e o controle.

A ideia era de que os órgãos da administração federal tivessem a incumbência de planejar, supervisionar, coordenar e controlar, deixando as rotinas de execução, de forma delegada (mediante convênios), a órgãos estaduais e municipais, ou mesmo através de contratos realizados pela iniciativa privada.

Bresser-Pereira (2001, p. 236) assevera que "Esta era uma reforma pioneira, que prenunciava as reformas gerenciais que ocorreriam em algum países no mundo desenvolvido a partir do anos 80, e no Brasil, a partir de 1995".

Constata-se que a reforma de 1967 buscou trazer diretrizes voltadas a uma administração para o desenvolvimento, admitindo, tal como já apresentado, que a administração burocrática, quanto as suas formas rígidas, representaria inquestionáveis percalços ao desenvolvimento, os quais, nos dizeres de Bresser-Pereira (2001), eram "quase tão grandes quanto as distorções patrimonialistas".

A partir de 1979, na qualidade de Ministro Extraordinário da Desburocratização, Hélio Beltrão lançou o Programa Nacional de Desburocratização (Decreto n.º 83.740/79), que buscou coibir o excesso da burocracia, permitindo assim um maior acesso aos serviços públicos – proteção ao cidadão – bem como agilidade e transparência da sua prestação.

Como leciona Costin (2010, p. 62), o programa se dirigia "contra o formalismo, a lentidão administrativa, o excesso de requerimentos sobre os cidadãos e o centralismo. Foram recebidas inúmeras propostas da sociedade civil que resultaram em dezenas de medidas simplificadoras das relações do cidadão com a máquina administrativa".

Em que pese o inquestionável avanço provido pela reforma de 1967, notadamente pelo Dec.-Lei n.º 200/67, as alterações não se mantiveram. Houve um desvirtuamento das diretrizes fixadas, sobretudo em relação às entidades da administração indireta.

Acerca desse desvirtuamento, Bresser-Pereira (2001, p. 238) destaca duas consequências inesperadas e indesejáveis da reforma:

De um lado, ao permitir a contratação de empregados sem concurso público, facilitou a sobrevivência de práticas clientelistas ou fisiológicas. De outro lado, ao não se preocupar com mudanças no âmbito da administração direta ou central, que foi vista pejorativamente como "burocrática" ou rígida, deixou de realizar concursos e de desenvolver carreiras de altos administradores. O núcleo estratégico do Estado foi, na verdade, enfraquecido indevidamente através da estratégia oportunista ou *ad hoc* do regime militar de contratar os escalões superiores da administração através de empresas estatais.

[...]

As carreiras de Estado, entretanto, foram em grande parte abandonadas, exceto a magistratura, a diplomacia e as carreiras militares. Os concursos públicos espaçaram-se, os salários decaíram. Surgiu um grave problema de pessoal qualificado nas funções exclusivas de Estado.

A transição visando à instauração na nova república, em 1985, embora tenha representado uma inquestionável conquista democrática, paralisou as ações dirigidas para uma administração pública gerencial, pois fortaleceu controles burocráticos, bem como reduziu a autonomia de gestão, o que de fato remonta às ideias burocráticas de 1936.

Ao tempo que a Constituição de 1988 possibilitou aos cidadãos inúmeros canais para manifestar suas demandas, críticas ou sugestões acerca de serviços públicos, também fixou, no que toca à administração pública, princípios burocráticos clássicos.

Tal resultado decorre do fato de que, sob a forma de constituintes ou mesmo grupos de pressão, os grupos burocráticos entenderam que deveriam completar a reforma de 1936 (BRESSER-PEREIRA, 2001, p. 241).

O retorno à democracia afiançou direitos sociais (saúde, educação, trabalho, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância etc.), todavia sem que o Estado possuísse capacidade para fazê-lo. O enrijecimento da máquina administrativa resultou em graves dificuldades para o enfrentamento da crise econômica que se vivia.

As regras burocráticas rígidas dirigidas ao núcleo estratégico do Estado foram também estendidas para os Serviços do Estado e para a administração indireta (sem flexibilidade operacional), o que de fato "petrificou" o aparelho estatal. O sistema administrativo estava alicerçado no formalismo, um demasiado número de normas, bem como na rigidez procedimental.

Neste contexto o controle social era obstado, visto que, sob o argumento de se assegurar a impessoalidade, restava dificultada a transparência.

Como discorre o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995, p. 21), "Este retrocesso burocrático foi em parte uma reação ao clientelismo que dominou o país naqueles anos. Foi também uma consequência de uma atitude defensiva da alta burocracia que, sentindo-se injustamente acusada, decidiu defender-se de modo irracional".

Em 1995, evidenciou-se a intenção de se promover uma nova reforma do Estado Brasileiro, ao tempo que o então presidente Fernando Henrique Cardoso divulgou o nome do Ministério dirigido a Bresser-Pereira, qual seja, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE).

Esta "nova" reforma originava-se de uma análise da crise da administração pública, pela qual os problemas de ordem fiscal estavam associados ao desaparecimento administrativo e financeiro do Estado.

Sintetizando o programa de reforma administrativa, o ministro Bresser Pereira (2005, p. 22) relata:

Depois de amplamente debatida, a emenda constitucional da reforma foi remetida ao Congresso Nacional em agosto de 1995. À emenda seguiu-se a publicação de um documento (Presidência do Brasil 1995) sobre reforma administrativa – o Plano Diretor da reforma do aparelho do Estado –, cuja proposta básica é transformar a administração pública brasileira, de burocrática em gerencial. Essa transformação passou a ser uma questão nacional.

Neste contexto, o Plano Diretor (BRASIL, 1995, p. 11) previu cinco frentes de atuação:

(1) o ajustamento fiscal duradouro; (2) reformas econômicas orientadas para o mercado, que, acompanhadas de uma política industrial e tecnológica, garantam a concorrência interna e criem as condições para o enfrentamento da competição internacional; (3) a reforma da previdência social; (4) a inovação dos instrumentos de política social, proporcionando maior abrangência e promovendo melhor qualidade para os serviços sociais; e (5) a reforma do aparelho do Estado, com vistas a aumentar sua "governança", ou seja, sua capacidade de implementar de forma eficiente políticas públicas.

Denota-se que a reforma não ficou adstrita apenas à organização do Estado, mas também às finanças e a todo o sistema normativo.

Pelo referido Plano Diretor (BRASIL, 1995, p. 41-42), o aparelho do Estado é dividido em quatro setores distintos:

**NÚCLEO ESTRATÉGICO.** Corresponde ao governo, em sentido lato. É o setor que define as leis e as políticas públicas, e cobra o seu cumprimento. É portanto o setor onde as decisões estratégicas são tomadas. Corresponde aos Poderes Legislativo e Judiciário, ao Ministério Público e, no poder



executivo, ao Presidente da República, aos ministros e aos seus auxiliares e assessores diretos, responsáveis pelo planejamento e formulação das políticas públicas.

**ATIVIDADES EXCLUSIVAS.** É o setor em que são prestados serviços que só o Estado pode realizar. São serviços em que se exerce o poder extroverso do Estado – o poder de regulamentar, fiscalizar, fomentar.

Como exemplos temos: a cobrança e fiscalização dos impostos, a polícia, a previdência social básica, o serviço de desemprego, a fiscalização do cumprimento de normas sanitárias, o serviço de trânsito, a compra de serviços de saúde pelo Estado, o controle do meio ambiente, o subsídio à educação básica, o serviço de emissão de passaportes, etc.

**SERVIÇOS NÃO EXCLUSIVOS.** Corresponde ao setor onde o Estado atua simultaneamente com outras organizações públicas não-estatais e privadas. As instituições desse setor não possuem o poder de Estado. Este, entretanto, está presente porque os serviços envolvem direitos humanos fundamentais, como os da educação e da saúde, ou porque possuem "economias externas" relevantes, na medida que produzem ganhos que não podem ser apropriados por esses serviços através do mercado. As economias produzidas imediatamente se espalham para o resto da sociedade, não podendo ser transformadas em lucros. São exemplos deste setor: as universidades, os hospitais, os centros de pesquisa e os museus.

**PRODUÇÃO DE BENS E SERVIÇOS PARA O MERCADO.** Corresponde à área de atuação das empresas. É caracterizado pelas atividades econômicas voltadas para o lucro que ainda permanecem no aparelho do Estado como, por exemplo, as do setor de infra-estrutura. Estão no Estado seja porque faltou capital ao setor privado para realizar o investimento, seja porque são atividades naturalmente monopolistas, nas quais o controle via mercado não é possível, tornando-se necessário, no caso de privatização, a regulamentação rígida.

Os setores apresentados pelo plano resolvem a dúvida quanto à margem de discricionariedade concedida ao gestor para decisão do que pode ou não ser delegado no tocante aos serviços públicos.

Com efeito, logo nos primeiros anos do governo FHC a reforma administrativa passou a ser tratada como prioridade pelo governo, não apenas para se permitir um ajuste fiscal e retornar à economia competitiva, mas sobretudo visando propiciar ao cidadão um atendimento melhor e eficaz (SILVA, 2002, p. 82).

Em 1998, a Proposta de Emenda Constitucional n.º 173/95 foi convertida na EC 19/98, cuja importância foi ressaltada pelo Plano Diretor (BRASIL, 1995, p. 50) antes mesmo da sua aprovação.

As emendas do capítulo da administração pública são fundamentais no processo de transição para uma administração pública gerencial porque incorporam ou viabilizam uma nova perspectiva em relação à gestão e ao controle do aparelho do Estado. Os dispositivos compreendidos no projeto são de importância estratégica para a consecução da reforma administrativa, contemplando os princípios e normas de gestão, as relações jurídicas dos servidores com a administração e as prerrogativas dos três poderes para a organização administrativa e a fixação de vencimentos dos cargos de seus serviços auxiliares ou administrativos.

A alteração constitucional relativa à reforma aponta um caráter de irreversibilidade, o que propicia ações cujos resultados podem ser vislumbrados a curto, médio e longo prazos.

Dentre as principais mudanças introduzidas pela EC 19/98, Silva (2002, p. 93-95) destaca que, além da inclusão do princípio da eficiência no *caput* do art. 37, restou previsto:

1. Fim da obrigatoriedade do regime único, permitindo-se a volta de contratação através de regimes diferenciados (CLT);
2. Manutenção da exigência de concurso público para admissão de servidores estatutários, com extensão da exigência para os celetistas;
3. Flexibilização da estabilidade dos servidores [...];
4. Como alternativa à exoneração por excesso de quadros, foi criada a disponibilidade com remuneração proporcional ao tempo de serviço;
5. Permissão para contratação de estrangeiros para o serviço público, quando autorizada por lei e mediante concurso;
6. Fixação do chamado teto salarial, limite rígido para remuneração dos servidores públicos [...];
7. Exigência de apresentação de projeto de lei para a concessão de reajuste a qualquer um dos três poderes;
8. Limitação também das aposentadorias e pensões ao valor equivalente ao percebido pelos servidores da ativa;
9. Maior liberdade de transferência de pessoal entre as esferas administrativas [...];
10. Fim da isonomia salarial como direito subjetivo do servidor;
11. Criação de limites por lei complementar para as despesas com pessoal ativo e inativo [...]

É imperioso que se reconheça que a reforma das estruturas da administração para um modelo gerencial não se esgota apenas com as alterações de dispositivos constitucionais, embora estas sejam inquestionavelmente necessárias para seu sucesso.

Corroborando o exposto, tem-se o posicionamento apresentado pelo MARE no Caderno n.º 06 - A Reforma do Aparelho do Estado e as Mudanças Constitucionais (BRASIL, 1997, p. 8), onde se observa que:

A reforma do aparelho do Estado requer a aprovação de mudanças na Constituição para a sua completa implementação. Mas, a reforma não se limita à revisão de dispositivos constitucionais. Abrange também a revisão de outras leis e normas, a concepção de novos instrumentos de gestão e de formas inovadoras de organização da administração, procurando assimilar o que há de mais avançado nas teorias e métodos de administração, na experiência internacional e na própria trajetória da administração pública brasileira.

Nesse contexto, contribuindo com a reforma emergiu a legislação infraconstitucional referente às agências executivas, reguladoras, bem como as Organizações Sociais (OS), Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), Organizações Não Governamentais (ONGs), enfim, o que hoje é conhecido como Terceiro Setor (contratos de gestão).

Não obstante as relevantes mudanças promovidas pela EC 19/98, esta foi objeto de críticas, sobretudo no meio jurídico, onde, em alguns casos, é taxada de "modelo de impropriedade jurídica" (MELLO, 1999, p. 112). Por não se tratar de escopo deste trabalho, descabe então analisar tais críticas.

Por fim, no tocante às reformas administrativas "estruturais" do aparelho do Estado, a preconizada pela EC 19/98 representou a última grande ruptura, que vem, ao longo do tempo, sendo lapidada e complementada pela legislação infraconstitucional, visando assim propiciar a melhoria da gestão – sob seu enfoque gerencial.

### 3.3 QUADRO SINÓTICO

A seguir é apresentado quadro sinótico do capítulo relativo à Gestão na Administração Pública.

(continua)

A GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	
EVOLUÇÃO DOS MODELOS	
<b>Administração Patrimonialista</b>	Modelo característico de regimes autoritários – próprio das monarquias absolutistas –, na qual a vontade do soberano representava a vontade da administração;
	“[...] o patrimônio do rei se confundia com o patrimônio público. O Estado não era apenas o rei, como no célebre dito atribuído a Luís XIV. O Estado era considerado propriedade do rei. O Tesouro Real seria o tesouro público, numa clara confusão de público e privado.” (COSTIN, 2010, p. 31);
	Marcante corrupção (barganha de vantagens e imunidade por dinheiro/bens);
	Nepotismo (funções públicas dirigidas aos parentes do soberano ou auxiliares diretos).
<b>Administração Pública Burocrática</b>	Fundamentada na racionalidade instrumental;
	Buscava combater a corrupção e o nepotismo característicos do modelo patrimonialista;
	“A burocracia segrega a atividade oficial como algo distinto da esfera privada. Os dinheiros e os equipamentos públicos estão divorciados da propriedade privada da autoridade.” (CASTRO, 2007, p.230);
	Princípios: <i>Formalismo</i> (atividades, estruturas e procedimentos estariam codificados em regras); <i>Impessoalidade</i> (interessa o cargo e a norma, e não a pessoa em sua subjetividade); <i>Hierarquização</i> (a burocracia contém uma cadeia de comando longa e clara); <i>Rígido controle de meios</i> (introduzir ações corretivas a tempo).

(conclusão)

A GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	
EVOLUÇÃO DOS MODELOS	
<b>Administração Pública Gerencial</b>	Possui seu alicerce num sistema de dominação racional-legal;
	Representa aquele que ocorre por meio de iniciativa de órgão ou agente público externo ao ambiente de onde parte o controle, ou mesmo aquele provado pelo cidadão;
	Utiliza-se de características do modelo burocrático, todavia com vistas à eficiência e flexibilidade na gestão;
	Reproduz aspectos da administração privada (controle de resultados);
	Preconiza o aumento da qualidade e da eficiência dos serviços ofertados, destacando-se a sua descentralização, bem como a concentração nos resultados;
	Características: <i>Descentralização do ponto de vista político</i> (transferência de atribuições para níveis políticos regionais e locais); <i>Descentralização administrativa</i> (desconcentração); <i>Organizações com poucos níveis hierárquicos</i> , ao invés de piramidais; <i>Organizações flexíveis</i> ao invés de unitárias e monolíticas; <i>Pressuposto na confiança limitada</i> e não na desconfiança total; <i>Controle a posteriori</i> ; <i>Administração voltada para o atendimento ao cidadão</i> , ao invés de autorreferida. BRESSER-PEREIRA (2005, p. 243).
A ESTRUTURA ADMINISTRATIVA NA GESTÃO DO ESTADO BRASILEIRO	
A Proclamação da República acarretou modificações à máquina administrativa; todavia, preservou o modelo de administração patrimonialista. O Estado Brasileiro de 1900 "é ainda um Estado oligárquico em que uma elite de senhores de terra e de políticos patrimonialistas dominava amplamente o país". (BRESSER-PEREIRA, 2001, p. 225);	
A Constituição de 1891 consagra a federação, o regime republicano e o sistema presidencialista, significando uma descentralização (Províncias/Estados dotados de alguma autonomia). Influência da política dos governadores.	
Com a revolução de 1930 de Vargas é introduzido um "novo" modelo de administração – burocrática, representando a primeira grande reforma. Governo contraditório (Liberal e Conservador).	
A Constituição de 1934 (vigência de apenas 1 ano, suspensa pela Lei de Segurança Nacional), trouxe inovações quanto aos direitos sociais (voto feminino, jornada de trabalho, concurso de provas e títulos etc)	
Em 1936 tem-se a instituição do Conselho Federal do Serviço Público, posteriormente denominado de DASP (Departamento Administrativo do Serviço Público). A ênfase da reforma é dirigida aos meios (atividades da administração geral) mais do que aos próprios fins (atividades substantivas);	
Pela Constituição de 1937 (Estado Novo - ditatorial), o presidente detinha plenos poderes. O governo orientou-se crescentemente para a intervenção estatal na economia, o nacionalismo econômico e a industrialização;	
A Constituição de 1946 reintroduz a Federação. Permitiu que avanços em direitos sociais e a modernização iniciada convivessem com princípios democráticos;	
Com o retorno de Vargas ao Poder (1951 a 1954) busca-se concluir a reforma anteriormente iniciada. Todavia, sem efetivo impacto na administração;	
No ano de 1956 (governo de Juscelino Kubitschek de Oliveira), instituiu-se a Comissão de Estudos e Projetos Administrativos (CEPA), cujo escopo era realizar estudo visando à reforma administrativa;	
No governo de Goulart é mantido o arrojo reformista com a criação do Ministério Extraordinário da Reforma Administrativa;	
Em 1964 (Golpe Militar) a abordagem da coisa pública foi no caminho da consolidação da administração burocrática;	
A Constituição de 1967 (governo militar de General Castello Branco), aliada aos demais diplomas normativos (Decreto-Lei n.º 200/67), representou uma reforma administrativa substancial – segunda grande reforma. Primeira tentativa no sentido de uma administração gerencial. Admite-se que a administração burocrática, quanto às suas formas rígidas, representaria inquestionáveis percalços ao desenvolvimento;	
A transição visando à instauração da Nova República, em 1985, representou uma inquestionável conquista democrática, contudo paralisou as ações dirigidas para uma administração pública gerencial, pois fortaleceu controles burocráticos, bem como reduziu a autonomia de gestão;	
A Constituição de 1988 fixou, no que toca à administração pública, princípios burocráticos clássicos;	
Em 1995, evidenciou-se a intenção de se promover uma nova reforma do Estado Brasileiro (Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado), criação do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado – MARE, representando a terceira grande reforma.	
Em 1998, a Proposta de Emenda Constitucional n.º 173/95 foi convertida na EC 19/98, que, dentre outras regras de natureza gerencial, determinou inclusão do princípio da eficiência como norteador da Administração Pública;	
Contribuindo com a reforma, emergiu a legislação infraconstitucional referente às agências executivas, reguladoras, bem como as organizações sociais (OS), organização da sociedade civil de interesse público (OSCIP), organizações não governamentais - ONGs, enfim, o que hoje é conhecido como Terceiro Setor (contratos de gestão).	

**Quadro 3 - Quadro Sinótico relativo ao Capítulo 3**

Fonte: O autor (2012).

#### 4 O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – ACEPÇÕES, CONCEITO E FINALIDADE

A noção de controle está diametralmente atrelada à ideia de poder. Como afirma Montesquieu (*apud* FERNANDES, 2003, p. 226), "temos a experiência eterna de que todo o homem que tem em mãos o poder é sempre levado a abusar dele, e assim irá seguindo, até que encontre algum limite".

Lembrando ainda as palavras do ex-presidente do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, João Féder, tem-se que "O Estado não tem dinheiro. Nenhum dinheiro é do Estado. O dinheiro antes e depois de entrar nos cofres públicos é do povo e, como tal, o seu controle paira acima de qualquer outro direito".

O vocábulo "controle" tem origem no latim *rotulum*, o qual designava a relação dos contribuintes. Castro (2011, p. 254) leciona que a palavra controle "sempre esteve ligada a finanças. Em francês, *controler* significa registrar, inspecionar, examinar. A palavra é originada de *contre-rôle*, registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade de verificação da fidedignidade dos dados".

O termo "controle" se reveste de várias acepções, que, segundo Medauar (2012, p. 20), podem ser referidas nos seguintes termos:

1.<sup>a</sup> Acepção: *dominação* (a que se associam as ideias de subordinação, centralização, monopolização). Ex.: Controlar um partido político, um banco, uma sociedade anônima; controlar um país do ponto de vista militar ou econômico; controle de si mesmo. É o sentido mais forte do termo, originando, como corrupção, às ideias de força e mesmo abuso.

2.<sup>a</sup> Acepção: *direção* (comando, gestão); significa ter a direção efetiva; exercer influência determinante; ser o senhor numa situação; contém o sentido de comando efetivo para fins conscientes e de limite mínimo que se deve alcançar. Ex.: controlar a produção.

3.<sup>a</sup> Acepção: *limitação* (ideia de regulamentação, proibição); traz subjacente o aspecto negativo, restritivo ou inibidor; ressalta um limite máximo que não se deve ultrapassar. Ex.: controlar as importações, o câmbio, o comércio exterior; controlar pela oposição de um veto, de uma interdição.

4.<sup>a</sup> Acepção: *vigilância ou fiscalização* (ideia de supervisão, inspeção, censura). Contém o sentido de continuidade. Ex.: controlar as finanças; controlar a gestão de um gerente.

5.<sup>a</sup> Acepção: *verificação* (exame, constatação); não evoca por si a mesma ideia de continuidade, como o controle no sentido de fiscalização; implica, antes, o exame de um ou de aspectos precisos. Ex.: controlar um orçamento; o controle realizado pelo controlador de trens. Implica ideia de finalidade: controla-se para descobrir o verdadeiro (*verum*).

6.<sup>a</sup> Acepção: *registro* (identificação, equivalência, autenticação); significa inscrever em duplo registro. É o sentido originário do termo controle e designa a mais fraca intensidade do ato de controle.

No estudo do controle da administração não há como se fazer uso, ou melhor, determinar uma única acepção, pois no âmbito dos "sistemas de controle" o termo pode apresentar, em determinada conjuntura, várias de suas facetas, seja de modo isolado ou em conjunto.

Importante, pois, é a ciência de que o termo controle pode apresentar vários sentidos, uns de intensidade mais forte, outros mais fracos.

Quanto a sua conceituação, Meirelles (2003, p. 636) define controle, em tema de administração pública, como "a faculdade de vigilância, orientação, e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro".

Por certo que todos os entes administrativos estão vinculados a normativas estreitamente dirigidas, sendo que, para assegurar o seu cumprimento, figura-se imprescindível o estabelecimento de meios procedimentais viáveis à verificação de sua atuação.

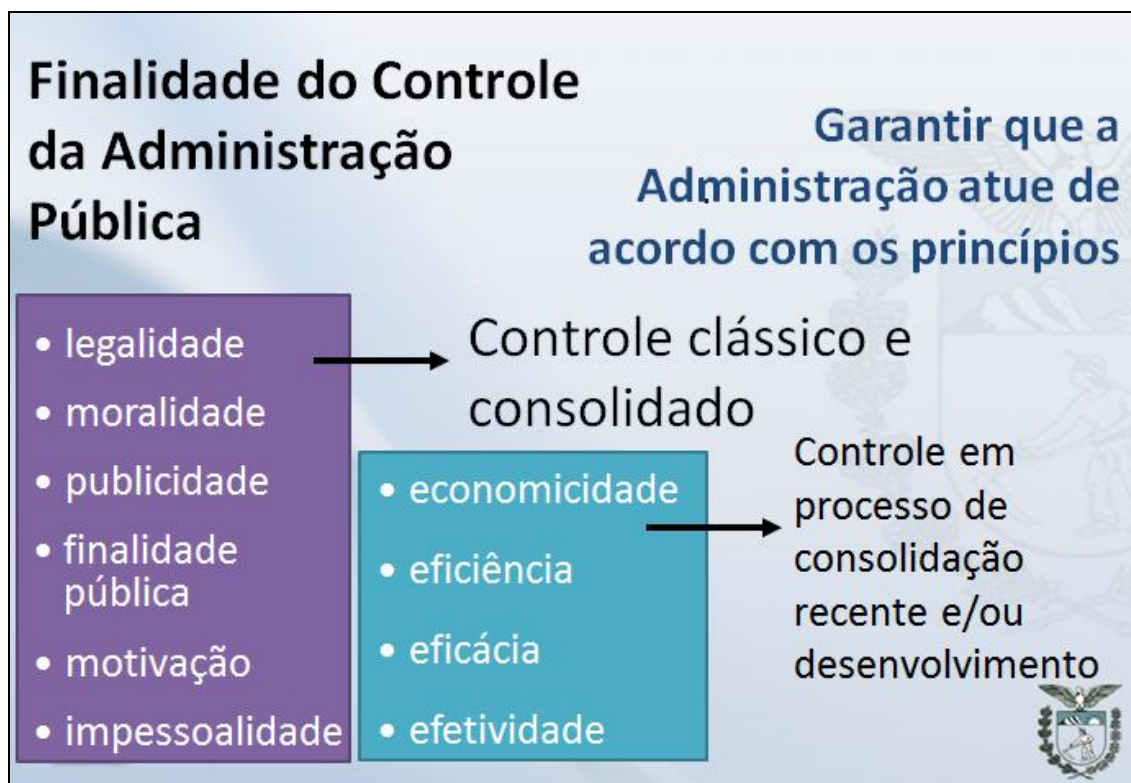
Neste contexto, Di Pietro (2004, p. 662-623) contribui com a discussão destacando que:

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

Fernandes (2003, p.125), discorrendo sobre a função/finalidade do controle nas últimas décadas, assevera que "passou a ser compreendido em sua visão mais nobre, que é a busca do redirecionamento das ações programadas, ou, como querem outros, ser o vetor no processo decisório".

Sob o enfoque da moderna gestão o controle também é refletido na função de acompanhamento dos instrumentos de planejamento, ou seja, das metas previstas no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária (LOA). O foco principal tende a ser o resultado.

A figura a seguir demonstra com clareza a finalidade do Controle da Administração Pública, sobretudo com o enfoque na nova gestão pública:



**Figura 1 - Finalidade do Controle da Administração Pública**  
**Fonte: CECATO (2011).**

No que toca à administração pública, a finalidade do controle é, em última análise, a verificação de conformidade da aplicação dos recursos públicos por parte do gestor, sob o aspecto da eficiência, eficácia, economicidade, moralidade e juridicidade (ordenamento com um todo, não apenas legalidade).

#### 4.1 TIPOS DE CONTROLE NA MODERNA GESTÃO PÚBLICA

Inexiste uniformidade quanto à classificação das formas de controle, sejam elas em relação ao órgão executor, momento, finalidade, tipo, objeto, iniciativa, resultados etc.

Quanto à tipologia dos controles, poderiam ser citadas as denominadas clássicas, fixadas por Bergeron; Censio; Braibant, Questiaux e Winer; Giannini; Seabra Fagundes e Caio Tácito; Hely Lopes Meirelles; e as menos antigas, fixadas por Chapus; Carabba; D'Auria; Mercati, e Sorace (MEDAUAR, 2012, p. 33-42).

Neste momento, convém trazer à baila a análise do controle sob a perspectiva do órgão de atuação que o leva a efeito, tendo em consideração sua posição no cenário constitucional.

#### 4.1.1 Controle Administrativo

O controle administrativo – também denominado autocontrole – pode ser entendido como aquele realizado pela própria administração pública, tomado sob sua perspectiva ampla, envolvendo aspectos de legalidade e de mérito, agindo tanto por iniciativa própria quanto mediante provação de terceiro.

Neste sentido, leciona Di Pietro (2004, p. 695-696): "o controle administrativo é o poder de fiscalização, correção, que a administração pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade, de mérito, por iniciativa própria ou mediante provação".

Constitui dever da administração efetuar a supervisão de seus atos com o intuito de evitar ou mesmo corrigir possíveis equívocos que possam acarretar circunstâncias negativas aos que se submetem a sua atuação, no caso a sociedade como um todo.

Como adverte Meirelles (2003, p. 651), o controle administrativo é:

[...] todo aquele que o executivo e os órgãos de administração dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade e de mérito. Sob ambos esses aspectos pode e deve operar-se o controle administrativo para que a atividade pública em geral se realize com legitimidade e eficiência, atingindo sua finalidade plena.

Discorrendo sobre o autocontrole, Seabra Fagundes (2006, p. 126) assevera que este tem por escopo corrigir defeitos de funcionamento interno do organismo administrativo, aperfeiçoando-o no interesse geral, e ensejar a reparação a direitos ou interesses individuais que possam ter sido denegados ou mesmo preteridos em decorrência de erro ou omissão na aplicação da Lei.

É imperioso destacar que o controle administrativo não está adstrito apenas a um dos poderes (Executivo, Legislativo, Judiciário), mas sim em relação a todos.



O autocontrole exercido pela administração se apresenta de fundamental importância, no sentido de conceder à população a certeza (pelo menos teórica) de que a máquina criada com o objetivo de atuar em prol do bem-estar será conduzida buscando a eficiência, critérios de excelência e qualidade dos serviços prestados. Assim, busca afastar que seus operadores a usem em proveito pessoal ou para beneficiar – ou prejudicar – determinadas pessoas, ferindo assim a impessoalidade.

Como assinala França (2011, p. 87):

Espera-se da Administração, assim, dentro de um sistema de revisões, supervisões e questionamentos de atos de seus subordinados – conforme uma concatenada estrutura hierárquica –, a repressão e dissuasão das ações contrárias ao direito, mediante justa e organizada estrutura disciplinar. De igual forma almeja-se o exercício do desempenho administrativo eficiente, com fins de viabilidade prática do bem-estar e desenvolvimento do ser humano que funciona como combustível dessa máquina.

O controle administrativo representa, desta forma, o modo de que dispõe a administração de resolver os problemas originários de seus atos, que de maneira direta ou indireta acarretam danos aos cidadãos-clientes, ou à própria organização.

O saneamento de equívocos/irregularidades/ilegalidades pela via administrativa se figura inequivocamente menos danoso do que as consequências advindas da movimentação do Poder Judiciário podem acarretar.

Araújo (2010, p. 34) assevera que o controle administrativo compreende:

- a) O controle sobre a administração indireta, chamado de supervisão ministerial, que se exerce sobre as entidades componentes da administração indireta que sejam vinculadas a um ministério, sendo certo que as entidades da Administração Indireta se relacionam com a Administração Direta com vistas a que os órgãos desta possam levar a efeito o controle finalístico sobre a condução das atividades que lhe são atribuídas [...]
- b) O controle hierárquico, exercido pelo superior sobre o subordinado, radicado no princípio da hierarquia, onde diversamente do que se verifica com relação às entidades da administração indireta, cujo controle se opera em função da mencionada relação de vinculação, o controle hierárquico radica numa relação de subordinação, onde os órgãos e agentes encontram-se sobrepostos num escalonamento hierárquico, considerado dentro da mesma ambiência intestina. [...]
- c) Autotutela, que significa uma perspectiva ainda restritiva do fenômeno. Isto em função de que pela autotutela "o controle se exerce sobre os próprios atos, com a possibilidade de anular os ilegais e revogar os inconvenientes ou inoportunos, independentemente de recurso ao Poder Judiciário". [...]

Especificamente acerca da autotutela, é imperioso ressaltar que esta matéria foi objeto de súmula pelo Supremo Tribunal Federal - STF (súmula n.º 473), pela

qual restou disciplinado que a administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, sendo resguardada em qualquer caso a apreciação pelo Poder Judiciário.

Não obstante possuir características próprias, o controle administrativo está sujeito ao controle externo (Tribunal de Contas, Ministério Público, Sociedade, Legislativo, Judiciário).

Os aspectos relacionados ao controle administrativo serão abordados de forma pormenorizada no capítulo específico destinado ao controle interno.

Com efeito, faz-se necessária a continuidade da apresentação dos demais mecanismos de controle da administração pública, nos termos que se passa a expor.

#### 4.1.2 Controle Parlamentar

Há vários trabalhos dirigidos ao estudo do controle exercido pelo Poder Legislativo sobre a administração pública, nos quais se observa sob a terminologia de "controle político", "controle legislativo", ou também "controle parlamentar".

Segundo Medauar (2012, p. 95), dentre as terminologias encontradas na literatura a mais apropriada seria a expressão controle parlamentar ou, ainda, controle exercido pelo Poder Legislativo, pois "revelam, de imediato, tratar-se de fiscalização exercida pelo Parlamento ou Poder Legislativo sobre a administração".

A terminologia "Controle Político" seria inadequada, pois embora possua natureza política, há outras instituições de controle que podem igualmente exercer o controle sob o ponto de vista político. Já a expressão "Controle Legislativo" geraria confusão, visto que poderia significar tratar-se de fiscalização exercida pela lei ou sobre atos normativos.

Com efeito, esse controle parlamentar, conforme Meirelles (2003, p. 670):

é o exercido pelos órgãos legislativos (Congresso Nacional, Assembleias Legislativas, e Câmara de Vereadores) ou por comissões parlamentares sobre determinados atos do executivo na dupla linha da legalidade e da conveniência pública, pelo que caracteriza-se como um controle eminentemente político, indiferente aos direitos individuais dos administrados, mas objetivando os superiores interesses do Estado e da Comunidade.

A Constituição Federal é textual quanto à determinação de controle da administração pública pelo Congresso Nacional, como indicado em suas atribuições consignadas no Título IV, Capítulo I, especificadamente em seu art. 49, X, "Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: [...] X - fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta [...]".

Silva (2011, p. 520) assevera que as funções do parlamento não se restringem a notória competência para elaborar e votar leis, sendo também representada pela fiscalização e controle.

Em um regime constitucional de separação de funções, não há confusão ou mesmo subordinação entre os Poderes do Estado, mas sim harmonização, funcionando, como adverte Meirelles (2003, p. 670), "cada qual realizando sua atribuição precípua e desempenhando restritamente outras que a Constituição lhe outorga para uma recíproca cooperação institucional".

Não por outro motivo, o controle parlamentar deve limitar-se às previsões dispostas na Constituição Federal, sob pena de se configurar interferência de um Poder sobre o outro, acarretando inafastável conflito ao pacto federativo.

No arranjo constitucional, o Parlamento é constituído como aqueles ungidos de representatividade popular, de modo que é inequívoca a necessidade de que venha a exercer o controle sobre a condução do Estado.

Acerca dessa função de controle sobre o Executivo, Medauar (2012, p. 96) leciona que "[...] aparece hoje como inerente ao Parlamento, em qualquer regime de governo do mundo ocidental. Nota-se, no entanto, divergência na doutrina quanto a sua maior ou menor intensidade conforme este regime".

Sobre o papel do Parlamento no controle da administração, Santos (1997, p. 19-20) aponta:

Nota-se que esse controle é uma das funções primordiais dos Parlamentos. É verdade que, por vezes, um certa exaltação à função legislativa ofuscou, no passado, a relevância do controle como atividade parlamentar. Hoje, contudo, tem-se clara a noção de que a crescente importância dos atos administrativos, principalmente na esfera do executivo, ainda que limitados pelo quadro legislativo existente, estão a exigir ampla atenção do parlamentar. É que tais atos são substancialmente de natureza decisória e constituem atividades de grande significação política.

É inequívoco que limitando-se o parlamento apenas à ingerência legislativa, estará comprometendo um necessário e fundamental papel do resguardo da *res pública*.

A atuação do controle parlamentar sobre a conduta da administração pública se desdobra em duas frentes, como afirma Araújo (2010, p. 39):

[...] a primeira, de índole *política*, pois compete ao legislativo desenvolver o controle político da condução dos negócios da república, dos Estados, do Distrito Federal, e dos Municípios, autorizando a feitura de gastos, e a *técnica*, a cargo de um órgão especializado nesse mister, com a competência para valorar aspectos relacionados a questões mais precisas e objetivamente mensuráveis da atuação administrativa e que não ficam na dependência de visões de natureza política. É uma análise de natureza mais técnica e jurídica do que política em sentido estrito.

Esse controle político estaria representado na verificação quanto à execução de programas de governo e da condução geral dos negócios do Estado (Poder Legislativo). Já sob os aspectos de natureza técnica, financeira, contábil e orçamentária, tal prerrogativa ficaria sob a responsabilidade de órgão especificadamente voltado a essa atividade, no caso, o Tribunal de Contas. Tal é a previsão do Art. 71 da Constituição Federal: "Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete [...]".

O regime republicano traz em seu contexto o dever de prestar contas, o qual, por sua vez, independe da natureza do órgão ou da pessoa que presta contas, visto que "é a origem pública do bem administrado ou do dinheiro gerido que acarreta para o gestor o dever de comprovar o seu zelo e bom emprego" (MEIRELLES, 2007, p. 705).

Quanto aos meios de controle parlamentar dos atos da administração dispostos no ordenamento jurídico brasileiro, podem ser citados, dentre outros: a) pedidos escritos de informação; b) convocação para comparecimento; c) fiscalização de atos de administração direta e indireta; d) Comissões Parlamentares de inquérito; e) aprovação e autorizações de decisões do Executivo; f) Fiscalização Financeira e Orçamentária (MEDAUAR, 2012, p. 105-112). Desde logo informa-se que tal abordagem é efetuada de modo sintético eis que não se trata do escopo principal do presente estudo:

- a) **Pedidos escritos de informação:** decorrente da previsão contida no art. 50, §2 da Constituição Federal, em que senadores, deputados, através das respectivas mesas, podem encaminhar solicitações de informações a ministros, ou mesmo qualquer titular de órgão diretamente subordinado à

Presidência, cuja negativa ou não atendimento no prazo de 30 dias pode acarretar a incidência em crime de responsabilidade. Tal previsão, com as devidas peculiaridades, é constatada também no âmbito estadual (Constituições Estaduais) e município (Leis Orgânicas) em homenagem ao princípio da simetria. Quanto à efetividade de sanções pelo descumprimento, raramente se observam.

- b) **Convocação para comparecimento:** decorrente da previsão contida no *caput* do art. 50 da Constituição Federal, onde a Câmara, Senado, ou qualquer de sua Comissão podem convocar ministros, ou mesmo qualquer titular de órgão diretamente subordinado à Presidência, para prestarem, pessoalmente, informações sobre assunto previamente determinado. A ausência imotivada também importa em crime de responsabilidade. No sentido já exposto, a previsão é repetida no âmbito estadual e municipal.
- c) **Fiscalização de atos de administração direta e indireta:** decorrente da previsão contida no Art. 49, X, da Constituição, em que compete ao Congresso Nacional "fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer das casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta".
- d) **Comissões Parlamentares de Inquérito:** decorrente do art. 58, §3.º da Constituição Federal, onde resta prevista a possibilidade, pela Câmara ou Senado (em conjunto ou isoladamente), independentemente de suas comissões permanentes, a criação de Comissão Parlamentar de Inquérito, visando à apuração de fato determinado e prazo certo. Constitui-se a requerimento de um terço de seus membros, possuindo poderes de investigação próprios das autoridades judiciais. Necessário ainda que em sua constituição seja respeitada a proporcionalidade partidária. Em homenagem a princípio da simetria, as Constituições Estaduais e Leis Orgânicas também possuem tal previsão. No âmbito federal, a matéria também é regulada pela Lei 1.579/52.
- e) **Aprovação e autorizações de decisões do Executivo:** por força constitucional (art. 49 e 52), determinadas decisões proferidas pelo Executivo necessitam do "aval" do Congresso ou do Senado para que possuam validade. Tais previsões, respeitadas as peculiaridades, também podem ser observadas nas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas. Neste sentido, literalmente observa-se:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

II - autorizar o Presidente da República a declarar guerra, a celebrar a paz, a permitir que forças estrangeiras transitem pelo território nacional ou nele permaneçam temporariamente, ressalvados os casos previstos em lei complementar; [...]

IV - aprovar o estado de defesa e a intervenção federal, autorizar o estado de sítio, ou suspender qualquer uma dessas medidas; [...]

XII - apreciar os atos de concessão e renovação de concessão de emissoras de rádio e televisão; [...]

XIV - aprovar iniciativas do Poder Executivo referentes a atividades nucleares;  
XVII - aprovar, previamente, a alienação ou concessão de terras públicas com área superior a dois mil e quinhentos hectares.

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

III - aprovar previamente, por voto secreto, após argüição pública, a escolha de:

- a) Magistrados, nos casos estabelecidos nesta Constituição;
- b) Ministros do Tribunal de Contas da União indicados pelo Presidente da República;
- c) Governador de Território;
- d) Presidente e diretores do banco central;
- e) Procurador-Geral da República;
- f) titulares de outros cargos que a lei determinar;

IV - aprovar previamente, por voto secreto, após argüição em sessão secreta, a escolha dos chefes de missão diplomática de caráter permanente;

V - autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios;

VI - fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII - dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal;

VIII - dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno;

IX - estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

XI - aprovar, por maioria absoluta e por voto secreto, a exoneração, de ofício, do Procurador-Geral da República antes do término de seu mandato;

- f) **Fiscalização Financeira e Orçamentária:** decorrente da previsão contida no art. 70 da Constituição Federal, onde resta consignado que compete ao Congresso Nacional – mediante controle externo – a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à

legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Tal controle também é incumbência dos sistemas de controle interno de cada poder.

Desta feita, sobre o prisma constitucional, inequivocamente se constata que a atuação do Executivo não possui a faculdade de operar à revelia o Congresso Nacional. Contudo, esse controle, nos termos já expostos, tem sua limitação já definida constitucionalmente.

Como bem adverte França (2011, p. 95), "não se trata de um controle de mérito da atuação do Executivo (como substituição da vontade da administração), mas sim, sem que ocorra a total dissonância aos ditames da Constituição Federal, um controle de legalidade de seus atos".

Tem-se, de forma indireta, que o controle parlamentar visa à prestação de contas para a sociedade acerca da atuação da administração pública e suas entidades.

Neste contexto, ao lado da função corretiva de exercício do Poder Executivo, reveste-se de meio protetor visando assegurar a adequação dos atos administrativos ao ordenamento jurídico, o que, por conseguinte, reflete no atendimento ao interesse público.

Araújo (2010, p. 42), com propriedade, leciona que:

O controle externo levado a efeito pelo Legislativo, longe de configurar indevida ingerência nos negócios do Estado, é projeção específica da vetusta, mas ainda de certa forma presente, divisão tripartite das funções do Estado, plasmada por Aristóteles e aprimorada por Montesquieu, onde o poder controla o poder num sistema de freios e contrapesos, conforme a elíptica expressão consagrada no sistema de *checks and balances*.

Quanto maior a vigilância promovida pelo Parlamento em relação à atuação do Executivo, maior é a credibilidade que pode ser atribuída à máquina administrativa, gerando confiabilidade aos administrados.

Assim, sendo a sociedade o escopo fim do Estado, esta tende a lucrar com a segurança estabelecida pelo controle parlamentar, visto constituir como que um instrumento de preservação da segurança sociojurídica da atuação do Executivo. (FRANÇA, 2011, p. 96).

Em que pese a fundamental importância do controle parlamentar, fato é que diuturnamente se observam, seja por meio da mídia escrita ou televisiva, circunstâncias

que induzem descrença genérica quanto à eficácia ou mesmo operacionalidade da fiscalização exercida pelo parlamento.

Corroborando, Medauar (2012, p. 97) aduz que:

[...] há que se notar que, em geral, quer no parlamentarismo, quer no presidencialismo, o Executivo detém a hegemonia entre os três poderes e domina a máquina governamental. Em decorrência, embora o ordenamento discipline atuações de controle Legislativo sobre o Executivo, inexistente interesse político na realização concreta e eficaz da vigilância, para não desagradar o detentor do Poder Executivo. A deterioração da atividade legislativa e a submissão cega ao Executivo propiciam a inoperância da função de controle, em vez de acentuá-la.

Ao mesmo tempo em que se constata a relevância do controle parlamentar, evidencia-se a escassez ou mesmo inexistência de resultados dessa atuação.

A propagação de escândalos nos vários níveis de governo, aliada à inexistência de punições – aqui se referindo à competência do parlamento –, induzem a sociedade, a cada nova CPI originada no Congresso ou em qualquer das casas, a questionamentos quanto aos seus efetivos objetivos (se efetivamente públicos ou meramente políticos), bem como aos possíveis resultados, que, no chavão popular, acabam virando "*pizza*".

#### 4.1.3 Controle Jurisdicional

O controle jurisdicional da administração pública se insere como mecanismo de controle externo, via de regra *a posteriori*<sup>13</sup>, cuja natureza figura-se repressiva ou corretiva. Tal controle é desencadeado mediante provocação, cuja efetivação ocorre por juízes dotados de independência.

Esse controle, como bem adverte Medauar (2012, p. 186), "se realiza pelo ajuizamento de ações que observam processos, oferecendo garantias às partes, tais como juiz natural, contraditório, ampla defesa, dentre outros".

Toda atividade administrativa encontra subordinação à ordem jurídica, ou seja, a legalidade. A ausência de previsão legal para prática de determinado ato pela

---

<sup>13</sup> A regra é que seja posterior, todavia há casos em que o controle judicial é preventivo, a exemplo do Mandato de Segurança preventivo.



administração, ou mesmo o excesso em relação à permissão legal, constituem-se em ato antijurídico.

Fagundes (2006, p. 133) leciona que, pela natureza de sua função, quando o poder judiciário "é chamado a resolver as situações contenciosas entre a Administração Pública e o indivíduo tem lugar o controle jurisdicional das atividades administrativas".

No mesmo sentido, o jurista Carvalho Filho (2002, p. 798) disciplina que o controle judicial "é o poder de fiscalização que os órgãos do Poder Judiciário exercem sobre os atos administrativos – vinculados e discricionários – dos três poderes republicanos".

O controle jurisdicional da administração vincula-se à própria ideia de Estado Democrático do Direito, tornando-se, pois, princípio norteador da atividade administrativa. Nesse sentido, Mello (1991, p. 150) trata o controle jurisdicional como:

[...] exigência impostergável à ideia de Estado Democrático de Direito. Com efeito, de nada valeria proclamar-se o assujeitamento da Administração à Constituição e às leis, se não fosse possível, perante um órgão imparcial e independente, contrastar seus atos com as exigências delas decorrentes, obter-lhes a fulminação quando inválidos, e as reparações patrimoniais cabíveis.

A atuação do Poder Judiciário garante o cumprimento dos princípios constitucionais, os quais, por sua vez, se constituem em norte a ser seguido pelos agentes públicos na atividade administrativa.

Desta forma, a função administrativa, como ensina Tácito (1997, p. 983), "de uma parte subordina-se ao princípio da legalidade, no sentido da vinculação da força obrigatória da lei, de outro lado, os atos e contratos administrativos ficam sujeitos a uma revisão judicial".

Assim, a finalidade principal desse controle é a proteção do indivíduo, já que a administração pode cometer erros, ou atuar com abuso ou desvio de poder, salvaguardando os direitos e garantias fundamentais estatuídos na Constituição. A este ensejo é imperativa a menção aos comentários de Meirelles (2007, p. 708), onde informa que o referido controle é "sobretudo um meio de preservação de direitos individuais, porque visa a impor a observância da lei em cada caso concreto, quando reclamada por seus beneficiários".

Com efeito, quando os demais poderes do Estado desbordam de suas premissas e atentam contra direitos individuais ou coletivos, o controle jurisdicional

busca restaurar/reparar o abuso praticado, evitando que qualquer cidadão, independentemente de sua classe, seja prejudicado pelo Estado.

Compete, pois, ao Poder Judiciário, quando provocado, verificar a adequação do ato administrativo em relação a sua base constitucional ou legal, ou seja, é de sua competência a análise de critérios objetivos do ato administrativo (FRANÇA, 2011, p. 122).

A Constituição brasileira vigente adotou o sistema da unidade de jurisdição ou sistema de monopólio de jurisdição. Por essa modalidade de sistema, todos os litígios, administrativos ou de caráter privado, são sujeitos à apreciação e à decisão da justiça comum, vale dizer, a que é composta de juízes e tribunais do Poder Judiciário.

Em que pese essa função (decisão) em determinados casos, por expressa previsão constitucional, ser conferida ao Congresso Nacional, não resta desvirtuado o monopólio da jurisdição pelo judiciário. Mello (2006, p. 108) assenta que "é ao Poder Judiciário, e só a ele, que cabe resolver definitivamente sobre quaisquer litígios de direito. Detém, pois, a universalidade da jurisdição, quer no que respeita à legalidade ou consonância das condutas públicas com atos normativos infralegais, quer no que atina à constitucionalidade delas.

O fundamento da adoção do referido sistema está consignado nos termos do art. 5.º, XXXV, da Constituição Federal de 1988, que consagra que "A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito".

Não se faz necessário maior exercício interpretativo para se evidenciar que a norma constitucional não exclui nenhuma categoria de direito à análise do judiciário. Com efeito, qualquer<sup>14</sup> ato praticado pela administração está sujeito ao controle jurisdicional.

Para Carvalho Filho (2002, p. 808), no que tange ao disposto no art. 5.º, XXXV:

[...] o preceito é claro: nenhuma decisão de qualquer outro Poder que ofenda direito, ou ameace ofendê-lo, pode ser excluída do reexame com foros de definitividade, por órgãos jurisdicionais. A Administração Pública em nenhum momento exerce função jurisdicional, de forma que seus atos sempre poderão ser apreciados no judiciário.

No mesmo sentido, Meirelles (2007, p. 677) observa que:

---

<sup>14</sup> A doutrina moderna considera até mesmo que os atos ditos discricionários são passíveis de análise, quando estes violarem princípios constitucionais, tais como a proporcionalidade, razoabilidade, não apenas legalidade – é o atendimento ao princípio da "juridicidade" (ordenamento jurídico como um todo).

No nosso sistema de jurisdição judicial única, consagrado pelo preceito constitucional de que não se pode excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito, individual ou coletivo (art. 5.º, XXXV), a Justiça ordinária tem a faculdade de julgar todo ato de administração praticado por agente de qualquer dos órgãos ou Poderes do Estado.

O referido dispositivo reflete o consagrado Princípio da Inafastabilidade de apreciação pelo Poder Judiciário de Lesão ou Ameaça a Direito.

Assim como mencionado em relação ao controle parlamentar, o controle jurisdicional dos excessos ou abusos praticados pelos demais poderes não ofende a divisão funcional do poder, a que faz referência o art. 2.º da Carta Política. Neste sentido é a manifestação do Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento do Mandado de Segurança n.º 23452-1/RJ.

O CONTROLE JURISDICIONAL DE ABUSOS PRATICADOS POR COMISSÃO PARLAMENTAR DE INQUÉRITO NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DE PODERES:

- A essência do postulado da divisão funcional do poder, além de derivar da necessidade de conter os excessos dos órgãos que compõem o aparelho de Estado, representa o princípio conservador das liberdades do cidadão e constitui o meio mais adequado para tornar efetivos e reais os direitos e garantias proclamados pela Constituição.

Esse princípio, que tem assento no art. 2.º da Carta Política, não pode constituir e nem qualificar-se como um inaceitável manto protetor de comportamentos abusivos e arbitrários, por parte de qualquer agente do Poder Público ou de qualquer instituição estatal.

- O Poder Judiciário, quando intervém para assegurar as franquias constitucionais e para garantir a integridade e a supremacia da Constituição, desempenha, de maneira plenamente legítima, as atribuições que lhe conferiu a própria Carta da República.

O regular exercício da função jurisdicional, por isso mesmo, desde que pautado pelo respeito à Constituição, não transgredir o princípio da separação de poderes.

Desse modo, não se revela lícito afirmar, na hipótese de desvios jurídico-constitucionais nos quais incida uma Comissão Parlamentar de Inquérito, que o exercício da atividade de controle jurisdicional possa traduzir situação de ilegítima interferência na esfera de outro Poder da República.

A evolução dos conceitos clássicos de direito administrativo traz à baila a necessidade cada vez maior de um controle pleno pelo Poder Judiciário sobre os atos da administração.

Sem embargo constituir a legalidade pedra de toque sobre a qual se assenta, se edifica e se implementa toda atividade administrativa do Estado, a verificação da legalidade estrita, dentro do cenário contemporâneo, não é mais suficiente para que se leve a bom termo a condução da gestão pública.

O princípio da legalidade está, então, determinando que não apenas a administração atue conforme a expressão legal, mas sim, em especial, conforme os valores de direito, fundamento e alicerce da ordem jurídica nacional.

Com efeito, tem-se atualmente ampliada essa avaliação, abarcando os motivos, finalidades, a própria causa e moralidade do seu objeto, ou seja, a conformação ao ordenamento jurídico como um todo.

O administrador público não possui "manto sagrado" referenciado como mérito administrativo, através do qual pratica atos cujo escopo final acoberte interesse imoral e unicamente particular.

Não se está a defender de forma alguma o primado de sindicabilidade livre e irrestrita sobre o mérito do ato administrativo; todavia, também não se concebe a ideia de ser o mérito aspecto livre de qualquer controle, mesmo violando princípios constitucionais.

Embora a essência das escolhas administrativas que assegurem o atendimento ao interesse coletivo permaneça insindicável, seus limites (princípios constitucionais), extrapolações, excessos não só podem como devem ser contrastados pelo Judiciário. É o controle de extremos.

Freitas (2004, p. 217), discorrendo sobre o tema, faz afirmação no sentido de que "o mérito (relativo a juízos de conveniência ou de oportunidade) pode até não ser diretamente controlável em si, mas o demérito o será sempre". O demérito exposto pelo autor constitui-se na violação da conveniência e oportunidade do administrador a princípios constitucionais.

É inegável a dificuldade na valoração de uma dada discriminação como legítima ou não, mas a dificuldade não significa eximir-se o juiz da apreciação da existência de critérios de razoabilidade e outros princípios em cada caso.

Ainda analisando o tema, Freitas (2004, p.247) aduz:

[...] o controle há de ser preponderantemente principiológico, ultrapassando neste aspecto, e mais uma vez, a rigidez das antigas classificações dos atos administrativos, enfatizada a inexistência de atos exclusivamente políticos: tanto os atos administrativos vinculados como os discricionários devem guardar vinculação forte com o sistema positivado. Numa visão sistemática e consentânea como no Novo Direito Administrativo, o mérito do ato, por via reflexa, pode ser inquirido (efetuado o controle de demérito), mas até em razão disso o controle de adequação deve ser realizado com maior rigor, uma vez que a discricção existe presumidamente, para que o agente concretize, com maior presteza, a vinculante finalidade pública.

Sem a superação de tal paradigma fixado pela doutrina clássica, inúmeras formas de violação indireta da legalidade, ou mesmo da razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, interesse público, finalidade e outros mais, ficariam irremediavelmente excluídas do controle jurisdicional, o que seria inadmissível no próprio sistema constitucional vigente.<sup>15</sup>

Neste sentido, é inconcebível no Estado Democrático de Direito o entendimento do controle jurisdicional divorciado dos princípios e garantias elencados na Constituição.

Moreira Neto (2005 p. 125,) informa que, de um lado, é certo que a lei:

é uma expressão positiva do Direito, mas não o esgota, pois a proteção dos valores inerentes ao homem depassa de muito o que se possa contar na legalidade estrita. Por esta razão, o conceito de Estado Democrático de Direito não pode prescindir da legitimidade e da licitude na atuação dos agentes e órgãos do Estado, que lhe conferirão a juridicidade plena.

Os princípios foram gradativamente se insinuando no cenário do direito positivo, afirmando sua autoridade como preceitos que demandam aplicação tal como as regras, operando, no entanto, numa clivagem diversa.

Fixadas essas diretrizes, descabem maiores comentários acerca da amplitude do controle jurisdicional do ato administrativo por não se tratar de escopo central do presente trabalho.

De qualquer modo, como assevera França (2011, p. 124), o Judiciário precisa:

firmar o seu papel na sociedade que protege, impondo seu poder/dever de coibir atos que atentem ao direito, tendo em vista que este detém a prerrogativa da aplicabilidade coativa da lei aos litigantes, assumindo sua posição de órgão controlador das atividades normativas do Executivo e como peça central da manutenção da estabilidade social do Estado Nacional.

Como meios de controle jurisdicional pode-se mencionar a Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Segurança Individual e Coletivo, *Habeas Data*,

---

<sup>15</sup> Neste sentido é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça - STJ - "1. Na atualidade, a **Administração Pública está submetida ao império da lei, inclusive quanto à conveniência e oportunidade do ato administrativo**. 2. Comprovado tecnicamente ser imprescindível, para o meio ambiente, a realização de obras de recuperação do solo, tem o Ministério Público legitimidade para exigí-la. 3. **O Poder Judiciário não mais se limita a realizar a examinar os aspectos extrínsecos da Administração, pois pode analisar, ainda, as razões de conveniência e oportunidade, uma vez que essas razões devem observar critérios de moralidade e razoabilidade**. 4. Outorga de tutela específica para que a Administração destine do orçamento verba própria para cumpri-la. 5. Recurso especial provido" (STJ - **Recurso Especial n.º 429570/GO**, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 11/11/2003).

*Habeas Corpus*, Mandado de Injunção, Ação Direta de Inconstitucionalidade, dentre outras ações especiais ou ordinárias. Trata-se de rol meramente exemplificativo.

Não obstante a fundamental importância do controle jurisdicional da atividade administrativa, há pontos críticos que necessitam da devida atenção. Poder-se-ia referenciar de imediato a dificuldade do "acesso ao judiciário", seja em razão da impossibilidade de pagamento de custas e honorários (aqui se ressaltam as limitações das defensorias públicas), seja pelo simples desconhecimento das possibilidades oferecidas pelo controle jurisdicional.

Acerca de tais dificuldades, adverte Medauar (2012, p. 187):

menciona-se ainda, em alguns ordenamentos (sobretudo o brasileiro), o problema da lentidão para se chegar a uma sentença definitiva, distanciando, ao extremo, a solução da origem do caso, com todas as decorrências, inclusive descrença no judiciário, benefício do mais forte financeiramente e politicamente, prolongamento de situações de ilegalidade ou injustiça (salvo os casos de liminares concedidas).

Embora a Constituição consagre expressamente (art. 5.º LXXVIII) o "direito a duração razoável do processo", incluído pela Emenda Constitucional n.º 45/2004, bem como alterações visando a acelerar a tramitação processual (processo eletrônico), o fato é que muito ainda se deve melhorar para a plena efetivação de tal direito.

É necessário consignar a dificuldade de efetivação das decisões, bem como a inexistência de mecanismos eficazes para obrigar a administração a cumprir com presteza e correção as sentenças proferidas.

Mesmo considerando as limitações dirigidas ao controle jurisdicional, tem-se por inafastável sua atuação, para estrita observância da segurança jurídica dos atos da administração pública e proteção do cidadão.

#### 4.1.4 Controle Social

O controle social também se caracteriza como forma de controle externo, cujo exercício ocorre através da população. Esta modalidade de controle vem ganhando especial projeção sobretudo pelo fato de admitir, mesmo que gradativamente, a participação democrática na condução da atividade administrativa.

A primeira forma de apresentação seria manifestada no exercício do voto, ou seja, na escolha dos governantes e representantes, seja em relação ao Executivo ou Legislativo, em âmbito federal, estadual ou municipal.

A expressão controle social pode ser compreendida, segundo Garcia (2003, p. 139-178), como "uma particularização da função de controle, que tem sido entendida como a atuação de grupos sociais no controle da execução de ações governamentais e da administração dos gestores públicos que envolve uma ampla discussão acerca das relações entre Estado e sociedade civil".

Para Medauar (2012, p. 176), parece adequado "inserir no âmbito do controle social atuações do cidadão, isolado ou mediante associações, referentes a decisões já tomadas, a decisões em via de adoção, com o intuito de verificar ou provocar a verificação de sua legalidade, moralidade, impessoalidade, economicidade, conveniência e oportunidade, etc".

Com efeito, nos termos expostos pela autora, nem toda participação na tomada de decisões por parte do cidadão (isolado ou não) representaria um nítido controle. Muitas vezes as atuações participativas propiciam ou facilitam o controle, mas nem sempre revestem de cunho verificador.

O controle social representa a ampla possibilidade de que dispõe o cidadão de controle direto e imediato sobre a atividade administrativa do Estado, em que este possui o dever de não opor resistência à sindicabilidade, por parte do cidadão, dos negócios públicos.

Com propriedade e objetividade, Araújo (2010, p. 48) leciona que a exigência de não resistência

[...] é fruto do próprio regime democrático, cujo imperativo da transparência e da participação popular na gestão fiscal é fruto do ideário inspirado na *accountability* destinado a servir para um controle de resultados e de adequação dos meios utilizados para o cumprimento da política fiscal, sem descurar do controle sobre o uso inadequado da discricionariedade.

A participação popular na gestão e controle da administração é intrínseca à ideia de Estado Democrático de Direito, e se manifesta em diversas passagens do texto constitucional, como se evidenciará adiante. Não por outro motivo, a Constituição Federal de 1988 é denominada como Constituição Cidadã.

Os mecanismos de controle social permitem, por si, que a administração corrija e evite inadequações de seus atos ou omissões, e também suscitam a atuação dos órgãos de controle.

Como adverte Medauar (2012, p. 177), nem todas as condutas populares se figuram como controle da administração, de modo que:

[...] manifestações aleatórias, genéricas, meros protestos, passeatas pedindo paz (de regra, após crimes de repercussão), manifestações organizadas ou insufladas, de notório/oculto objetivo político-partidário, invasão de bens públicos, protestos contra reintegrações de posse, lançamento de objetos em agentes políticos não representam controle sobre a Administração Pública.

É imperioso que o cidadão acompanhe os atos da administração pública, denunciando de acordo com o caso. Para tanto, como assinala Castro (2011, p. 276), "pode-se utilizar dos meios que têm sido colocados a sua disposição".

Dentre esses mecanismos postos à disposição da população pode-se apresentar rol exemplificativo, dos quais se destacam, na Constituição Federal, Art. 5.º, XIV, XXXIII, XXXIV, "a" e "b"; Art. 14, I, II e III; Art. 29, XII; Art. 31, §3.º; e Art. 74, §2.º.

- a) Direito a informação necessária ao exercício profissional: decorrente do Art. 5.º XIV, onde resta assegurado a todos o acesso à informação, bem como sigilo de sua fonte, quando essencial ao exercício da profissão;
- b) Direito a informação particular/coletiva: decorre do previsto no art. 5.º, XXXIII, onde se assegura a todos o direito de receber informações de interesse particular ou coletivo/geral dos órgãos públicos. A única ressalva que é feita diz respeito àquelas informações necessárias à segurança da sociedade e do Estado. No mesmo sentido é a previsão dos art. 37, §3.º, II e Art. 216. Recentemente as citadas previsões foram regulamentadas pela Lei n.º 12.527/2011 – popularmente conhecida como **lei de acesso à informação** –, que entrou em vigor em 16 de maio de 2012;
- c) Direito de Petição e Certidões: decorre do previsto no art. 5.º, XXXIV, onde é assegurado: 1) peticionar aos Poderes Públicos em defesa de direitos, ilegalidade ou abuso de poder; 2) obter certidões para defesa de direito ou esclarecimento de interesse pessoal. Estas prerrogativas são independentes do pagamento de taxas;



- d) Plebiscito; referendo; iniciativa popular: decorrente do art. 14, I, II e III, onde se representa o exercício da soberania popular, tanto na consulta pública de assuntos políticos ou extrema importância social (*a priori* - Plebiscito, ou *a posteriori* – Referendo), ou mesmo na propositura de projetos de lei (iniciativa popular);
- e) Cooperação das Associações no Planejamento Municipal: decorre do Art. 29, XII;
- f) Disponibilidade das contas: decorrente do Art. 33, §1.º, onde se determina que as contas municipais fiquem, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para devido exame e apreciação, podendo questionar a legitimidade;
- g) Denúncia ao Tribunal de Contas da União: decorre do Art. 74, §2.º, onde qualquer cidadão, partido político, associação, sindicato, pode denunciar irregularidade ou ilegalidade junto ao TCU. O referido dispositivo é repetido nas Constituições Estaduais, fazendo referência aos Tribunais de Contas Estaduais (ex.: Constituição do Estado do Paraná - Art. 78, §2.º).

Não obstante as mencionadas previsões constitucionais, a matéria relativa ao "controle social" também é observada na legislação infraconstitucional.

Nesse contexto, a mencionada Lei Federal n.º 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação) representa um inquestionável avanço na consolidação da democracia no Brasil, bem como no atingimento de ações destinadas à prevenção de atos de corrupção/ilegalidades/desvio de recursos, ao tempo em que propicia uma maior participação popular e efetivo controle das ações do Estado.

Tal diploma tem aplicação aos três poderes, em todos os níveis de governo, alcançando também entidades privadas sem fins lucrativos que recebam recursos públicos, seja diretamente ou por meio de subvenções, convênios, termos de parceria etc. (Art. 2.º).

É de se destacar que o citado diploma normativo fixa prazo para que as informações sejam disponibilizadas: 1) imediatamente, se estiverem disponíveis; 2) 20 (vinte) dias, prorrogáveis por mais 10 (dez) dias, nos demais casos.

No mesmo sentido da referida lei de acesso à informação pode ser citada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n.º 101/2000), que também traz previsões acerca do controle social dos gastos públicos.

Repetindo a previsão do art. 31, §3.º da Constituição, todavia ampliando o prazo, a LRF determina em seu art. 49 que as contas do Poder Executivo deverão ficar disponíveis durante todo o exercício, para consulta e apreciação dos cidadãos e instituições da sociedade.

Ainda, consignando a necessidade de transparência que, por conseguinte, propicia a efetivação do controle social, o art. 48 da LRF (com as mudanças introduzidas pela LC 139/2009) determinou a ampla divulgação de informações relativas ao orçamento, lei de diretrizes, prestação de contas, execução orçamentária etc., trazendo, dentre outros, os seguintes instrumentos de transparência da gestão fiscal; incentivo popular e realização de audiências públicas (PPA, LDO e LOA), e liberação em tempo real da execução orçamentária e financeira.

No ordenamento jurídico, vários outros diplomas normativos (Lei de Licitações, Estatuto das Cidades, Lei do Processo Administrativo Federal etc.) poderiam ser indicados para demonstrar a crescente ênfase do controle social, eis que representa um controle que – ao menos *in tesis* – deveria ser exercido por milhões de fiscais, ou seja, pela população ("*shareholders*" do Estado).

A participação popular no controle da administração não deve se limitar a uma postura meramente passiva, representada na figura de um "telespectador" da atuação dos representantes eleitos, mas sim como membro ativo e condutor da atuação administrativa, controlando-a e exigindo que as suas manifestações de vontades (interesse público) sejam, além de ouvidas, efetivadas.

Nesta senda, deve a sociedade utilizar-se dos mecanismos postos a sua disposição, pois, como adverte o e. Ministro do Supremo Tribunal Federal, Britto (1992, p.115):

A constituição tanto aparelha a pessoa privada para imiscuir-se no negócios do Estado para dar satisfações a reclamos que só repercutem no universo particular do sindicante, quanto aparelha a pessoa privada para imiscuir-se nos negócios do Estado para dar satisfação a reclamos no universo social por inteiro.

A conscientização da população quanto ao dever de zelo da "coisa pública" é condição *sine qua non* para efetividade do controle social. Neste contexto, Moreira Neto (2005, p. 127) leciona que "[...] para que essa função participativa tenha êxito há que se ter uma específica educação voltada à consciência da *res pública* e do

dever que todos têm de zelar pela correta destinação dos recursos retirados da sociedade para custear a atividade do Estado".

Assim, a condução do Estado, conforme assevera Araújo (2010, p. 50):

[...] não pode mais ser vista como algo distante, a cargo dos próceres que episodicamente empolgam o poder, mas, sim, como uma exigência de participação ativa do cidadão nas atividades públicas, pois já se perde no museu da História conceber o cidadão como espectador inerte e impotente frente à condução – algumas vezes absolutamente desastrosa ou corrupta – da *res pública*.

É inquestionável que apenas com a tomada de consciência da cidadania, bem como de sua função decisiva na fixação, condução, execução e controle da atividade administrativa, é que se observará a efetivação do Estado Democrático de Direito.

Vários são os informativos e manuais que orientam o cidadão na efetivação deste controle. Cite-se como exemplo a Cartilha de Fiscalização Financeira e Controle – *"Um Manual de Exercício de Cidadania"*, elaborada pela Câmara do Deputado (Comissão de Fiscalização, Finanças e Controle), que traz diversos mecanismos de acompanhamento, busca de informações, bem como de denúncia de irregularidade, com escopo de auxiliar a sociedade na construção de uma democracia cidadã.

Ao lado de ser colocado numa posição de superioridade, como se fosse a "melhor" ferramenta de controle, este deve, para bem cumprir sua finalidade, ser "crítico e autocrítico, especialmente no tocante à disciplina dos procedimentos operacionais de participação popular na elaboração e discussão das prioridades públicas" (FREITAS, 2001, p. 11-27).

Nesse matiz infere-se que o controle social representa, na atual conjuntura do Estado, um mecanismo de controle suprapartidário, imune a pressões de grupos políticos, funcionando como elemento de reafirmação das demais formas de controle.

#### 4.2 BREVES CONSIDERAÇÕES DA EVOLUÇÃO HISTÓRICA CONSTITUCIONAL DA FISCALIZAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS

A preocupação quanto ao estabelecimento de modelo de controle de recursos públicos remonta ao Brasil Colônia. Todavia, considerando o corte temático efetivado por ocasião da análise da evolução do Estado e dos modelos de administração, parte-se, neste estudo, do período republicano.

É imperioso ainda destacar que a ênfase evolutiva não é dirigida ao controle interno, já que será tratado de modo individualizado, sobretudo quanto ao seu aspecto evolutivo.

Com a Constituição monárquica de 1824, o "erário régio" ou "tesouro geral" foi modificado para Tesouro Nacional. Tal mudança acarretou o surgimento dos primários orçamentos e balanços gerais<sup>16</sup>. Não obstante, o Tesouro Nacional não gozava de autonomia, sendo órgão meramente vinculado ao Ministério da Fazenda.

Como afirma Araujo (2010, p. 121), muito embora inexistisse julgamento por parte do Tesouro Nacional, este "seria o embrião que derivaria na criação de um tribunal de contas".

#### 4.2.1 A Constituição de 1891

Após vários anos de discussão quanto à necessidade ou não de instituição de um tribunal de contas como órgão independente para o exame das contas públicas, somente com a República, aliada as reformas político-administrativas que sobrevieram, é que houve sua efetivação.

Neste sentido foi a previsão do art. 89 da Constituição:

Art. 89 - É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso.

Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença.

---

<sup>16</sup> Art. 170. A Receita, e despesa da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de "Tesouro Nacional" aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.

[...]

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas.

Instalado em 1893, a competência do tribunal fazia referência ao exame, revisão e julgamento de todas as operações relativas a receita e despesa da União. As análises eram efetuadas pelo "sistema de registro prévio".

Ao ter negado pelo "novo tribunal" um pleito de nomeação de um irmão do ex-presidente Mar. Deodoro, como servidor público, o presidente Floriano, mediante decretos, alterou o sistema de registro (fiscalização prévia). Santos (2000 *apud* ARAÚJO, 2010, p. 125) lembra o ocorrido:

[...] Floriano não aceitou e convidou para uma reunião o Ministro da Fazenda, Tenente-Coronel Innocencio Serzedello Corrêa, perguntando-lhe se havia no país quem mandasse mais do que ele. Serzedello respondeu: "Não. Superior a V. Exa., não. Quando V. Exa., está dentro da lei e da Constituição o Tribunal cumpre suas ordens. Quando V. Exa. está fora da lei da Constituição, o Tribunal lhe é superior. Reformá-lo não podemos. O meu colega não podia criar lugar para dar a Pedro Paulino. Só o Congresso poderia fazê-lo. Portanto, o que realizou foi ilegal.

O citado ministro, após as manifestações (decretos) expedidas pela Presidência, pediu demissão do cargo. Tal circunstância representou um retrocesso no controle dos gastos públicos.

Ainda, com a revolução de 1930, quando o Executivo passou a legislar via decreto, várias atribuições do Tribunal foram suprimidas. Através do Dec. n.º 20.393/31, fora deslocado o momento da efetivação do controle, passando o registro *a posteriori* (ARAÚJO, 2010, p. 126).

#### 4.2.2 A Constituição de 1934

A Constituição de 1934, sob a égide do governo Vargas – aqui ainda com cunho democrático –, alocou o Tribunal de Contas como órgão de cooperação nas atividades governamentais, cuja competência fundamental era acompanhar a execução do orçamento e julgar as contas dos responsáveis pelo dinheiro e bens públicos. Ainda, era de sua competência a emissão de parecer prévio sobre as contas do presidente da República.

Houve nesse período a exigência de registro dos contratos que possuísem reflexos na receita ou mesmo na despesa do governo (Art. 101 da Constituição)<sup>17</sup>.

Novamente alterando a sistemática, denota-se o retorno ao registro prévio como requisito para eficácia do contrato, pois em caso de recusa restaria impedida sua execução (§2.º do art. 101).

O controle *a priori* também pode ser constante pela determinação de controle pelo TC dos atos que resultassem em obrigação de pagamento pelo tesouro.

#### 4.2.3 A Constituição de 1937

A Constituição de 1937 – representada no "Estado Novo" – trouxe a questão relativa à fiscalização das contas, no capítulo atinente ao Poder Judiciário, embora o Tribunal de Contas não o integrasse.

Quanto às competências do TC foram mantidas aquelas preconizadas pela Constituição de 1934, excetuada a regra inerente à emissão de parecer prévio sobre as contas do presidente, onde a carta constitucional foi omissa.

Como informa Araújo (2010, p.129):

[...] à questão relacionada com a emissão de parecer prévio sobre as contas do Presidente da República, sendo que as atribuições do Tribunal passaram a ter a possibilidade de serem regulamentadas por decreto, instituindo-se uma peculiaridade quanto às contas do Presidente; o "Parecer-relatório", elaborado para avaliar as "contas do governo com a aprovação por meio de decreto-lei do próprio Presidente da República".

---

<sup>17</sup> Art 101 - Os contratos que, por qualquer modo, interessarem imediatamente à receita ou à despesa, só se reputarão perfeitos e acabados quando registrados pelo Tribunal de Contas. A recusa do registro suspende a execução do contrato até o pronunciamento do Poder Legislativo.  
§ 1.º - Será sujeito ao registro prévio do Tribunal de Contas qualquer ato de Administração Pública de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro Nacional, ou por conta deste.  
§ 2.º - Em todos os casos, a recusa do registro, por falta de saldo no crédito ou por imputação a crédito impróprio, tem caráter proibitivo; quando a recusa tiver outro fundamento, a despesa poderá efetuar-se após despacho do Presidente da República, registro sob reserva do Tribunal de Contas e recurso *ex officio* para a Câmara dos Deputados.

Visando atender ao preconizado no art. 67<sup>18</sup> da Carta Constitucional foi criado o departamento administrativo, ao qual competia – esta atribuída através de delegação do presidente – desenvolver controle preventivo relativo à fiscalização da execução do orçamento.

Apesar da possibilidade de recusa do registro pela Corte de Contas, o presidente poderia determinar a continuidade à execução dos contratos. Esta era a previsão do Decreto-Lei n.º 07, de 17 de novembro de 1937.

Destaque-se ainda que a lei orgânica do TC (Dec.-Lei n.º 426/38) foi instituída sob os fundamentos da Constituição de 1937.

#### 4.2.4 A Constituição de 1946

A Constituição de 1946 representou o retorno à democracia, verificando-se a ampliação das atribuições dirigidas ao Tribunal de Contas, tais como julgamento de legalidade de aposentadorias, reformas, pensões, bem como as contas de administradores de autarquias (art. 77, I, II e III).

Como assevera Teixeira (2004, p. 31), foi nessa fase histórica que se evidenciou o "primeiro passo para aproximação efetiva entre o Tribunal de Contas e o Legislativo", pois o Tribunal de Contas restou alocado no bojo da Constituição no capítulo dedicado ao Poder Legislativo.

Outrossim, o art. 22 previa que a administração financeira e execução do orçamento seriam fiscalizadas pelo Congresso com "auxílio" do TC.

---

<sup>18</sup> Art. 67 - Haverá junto à Presidência da República, organizado por decreto do Presidente, um Departamento Administrativo com as seguintes atribuições:

- a) o estudo pormenorizado das repartições, departamentos e estabelecimentos públicos, com o fim de determinar, do ponto de vista da economia e eficiência, as modificações a serem feitas na organização dos serviços públicos, sua distribuição e agrupamento, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho, relações de uns com os outros e com o público;
- b) organizar anualmente, de acordo com as instruções do Presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada por este à Câmara dos Deputados;
- c) fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária.

A Lei n.º 830/49 (Lei Orgânica do TC) expressamente previu, em seu art. 1.º<sup>19</sup>, o Tribunal de Contas como órgão "auxiliar" do Poder Legislativo.

Ao contrário do que ocorria na Constituição de 1937, a recusa de registro de contratos (suspensão da execução) não mais necessitaria de pronunciamento do presidente, passando este ao Congresso.

Foi sob a égide desta constituição – também pelas previsões do Dec.-Lei n.º 1202/39 – que em 1947, através de Dec. 627, foi criado o Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

#### 4.2.5 A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional n.º 01/69

A Constituição de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional de 1969, representou novamente mudanças na fiscalização das contas públicas, ao tempo que foi suprimida a competência do Tribunal de Contas, deixando de efetuar o exame e julgamento prévio dos atos e contratos geradores de despesa.

Não obstante restou mantida a competência para o apontamento de irregularidades e falhas, as quais, se não sanadas, acarretariam representação junto ao Congresso Nacional.

Destaque-se que, por se tratar de período de Ditadura Militar, com exceção aos Tribunais Militares, houve sensível limitação da atuação das demais instituições públicas e privadas.

Como bem adverte Araújo (2010, p. 131), quanto à competência do TC:

[...] Eliminou-se, também, o julgamento da legalidade de concessões de aposentadoria, reformas e pensões, ficando a cargo do Tribunal tão somente a apreciação da legalidade para fins de registro. O processo de fiscalização financeira e orçamentária passou por completa reforma nessa etapa. Como inovação, deu-se incumbência ao Tribunal para exercício de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades dos três poderes da União, instituindo, desde então, os sistemas de controle externo, a Cargo do Congresso Nacional, com auxílio da Corte de Contas, e de Controle interno, este exercido pelo Poder Executivo e destinado a criar condições para um controle externo eficaz.

---

<sup>19</sup> Art. 1.º O Tribunal de Contas, órgão auxiliar do Poder Legislativo na fiscalização da administração financeira da União, especialmente na execução do orçamento, tem sua sede na Capital da República e jurisdição em todo o território nacional (artigos 22 e 76 da Constituição).



Em que pese a limitação imposta, com o exercício das auditorias passou a ser possível o controle concomitante, e não apenas o *a posteriori* (normalmente usado nesta fase) e o *a priori* (em determinadas circunstâncias).

É de se destacar que a Constituição de 1967 – já pautada num contexto de aprimoramento da máquina administrativa – tinha orientação, no que diz respeito ao controle orçamentário e financeiro, de substituição das análises meramente formais. Assim, buscava-se o acompanhamento efetivo do comportamento contábil e financeiro da administração.

Restaram assim suprimidos os meros registros de contratos e despesas, os quais, por sua vez, representavam apenas incumbência de ordem burocrática. A preocupação passou a ser o desenvolvimento de condutas tendentes a aprimorar o sistema de controle, bem como a participação da operacionalização da atividade administrativa.

Embora muitos estados já os possuíssem, foi apenas com a EC n.º 01/69 que foi consignado no texto Constitucional que os Tribunais de Contas poderiam ser criados pelos estados (também municipais – conforme determinados requisitos<sup>20</sup>).

#### 4.2.6 A Constituição de 1988

A Constituição de 1988 representou um marco histórico na fiscalização das contas públicas, quando a jurisdição dos Tribunais de Contas foi ampliada substancialmente, sem esquecer as previsões inerentes às demais formas de controle externo.

Com efeito, passou, além das funções já explicitadas nas Constituições passadas, a exercer fiscalização: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, tanto das entidades da administração direta como indireta.

Essa fiscalização passou a ser quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, bem como da aplicação de subvenções e renúncia de receita, tal como previsto no Art. 70 da CF/88.

---

<sup>20</sup> Art. 16. [...]

§ 3.º Sómente poderão instituir Tribunais de Contas os municípios com população superior a dois milhões de habitantes e renda tributária acima de quinhentos milhões de cruzeiros novos.

Em seu parágrafo primeiro (na redação dada pela EC n.º 19/98), o mencionado dispositivo expressa que estão sujeitos à jurisdição das Cortes de Contas qualquer pessoa física ou jurídica, seja ela pública ou privada, que "utilize, arrecade, guarde, gerencie, administre dinheiros, bens e valores públicos", ou mesmo assuma obrigações de natureza pecuniária em nome do Estado.

Neste sentido é a lição de Castardo (2007, p. 73), de que:

Houve um alargamento no rol daqueles que devem prestar contas, abrangendo pessoas físicas e jurídicas, públicas ou privadas. [...] sobre a fiscalização e competência do Tribunal qualquer agente público ou privado que venha a causar prejuízos ao erário, com julgamento de suas contas, citando, v.g., uma associação civil que recebe uma subvenção social está obrigada à prestação de contas e, se não aplicar os recursos devidamente, será condenada a ressarcir o valor do dano.

É importante apenas pontuar – tal como já exposto no capítulo inerente aos modelos de gestão – que a EC n.º 19/98 (conhecida como reforma administrativa) foi concebida num momento de reestruturação do regime e princípios da administração, ou seja, da alteração do modelo de gestão burocrática para a gestão do desempenho (gerencial).

Sem adentrar às características da cada modelo, já apresentadas, fato é que o plano constitucional, assim como todo o sistema de direito positivo, exigiu que a atuação administrativa se adaptasse a essa nova conjuntura de gestão.

Com efeito, os órgãos de controle também tiveram seu norte de atuação dirigido a essa nova estrutura administrativa.

Nesse contexto, ao Tribunal de Contas não cabe mais a mera verificação contábil da gestão administrativa, ou seja, a simples verificação de adequação formal dos gastos aos planos de contas.

O Tribunal passou a assumir papel "proativo" no controle externo, pelo qual a fiscalização financeira, orçamentária, pode se realizar *a priori*, concomitante, ou *a posteriori*, sem que se evidencie qualquer empecilho ao pleno exercício de suas funções. Gualazzi (1992 *apud* ARAUJO, 2010, p. 134) informa que a Constituição de 1988 possibilitou que:

a instituição Tribunal de Contas, no Brasil, evoluísse definitivamente da mera apreciação passiva da legalidade formal para a configuração de órgão administrativo de inquirição permanente, *a priori*, concomitante ou *a posteriori* ativa e de ofício, a respeito de todos os ângulos jurídicos e extrajurídicos, atinentes à gestão administrativa integral do Estado, com relação a receitas e despesas públicas.

Ao discorrer sobre esse novo enfoque da fiscalização das contas públicas, Moreira Neto (2002, p. 566) afirma:

A Carta de 1988, acrescentando ao tradicional controle financeiro e orçamentário as dimensões operativas, em termos de eficácia, eficiência, economicidade e legitimidade, sem dúvida conclui um ciclo de aperfeiçoamento constitucional dos sistemas de controle de contas, superando antiquadas modalidades registrarias, mantidas apenas em matéria de administração de pessoal (admissões, acumulações, aposentadorias, reformas e pensões), às quais se acrescentou o controle prudencial, de natureza concomitante, sobre a gestão fiscal.

Neste compasso, a gestão dos recursos públicos deve: 1) ser eficiente, de modo que considere os produtos e resultados obtidos; 2) ser eficaz, levando-se em conta os objetivos fixados e custos envolvidos; 3) atender à economicidade, isto é, minimizar custos sem comprometer a qualidade.

A figura a seguir representa esse novo contexto de controle:

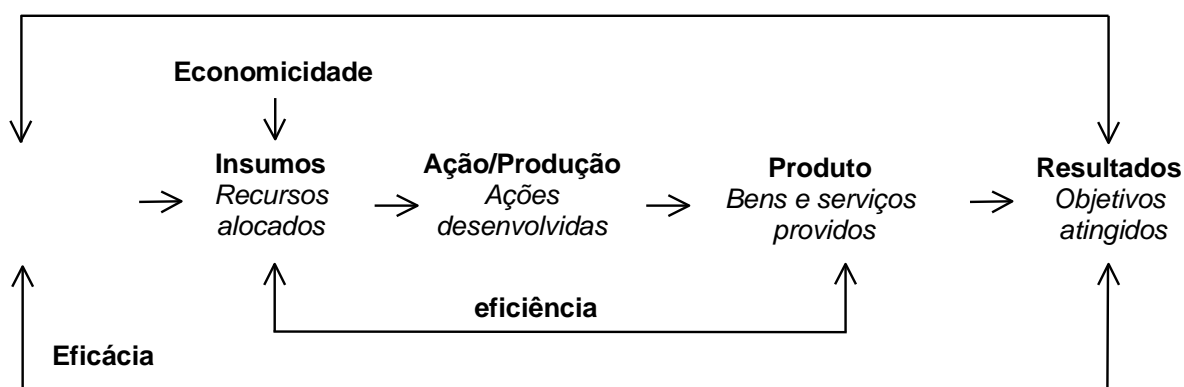


Figura 2 - Controle dos recursos sob o enfoque da eficiência, eficácia e economicidade

Fonte: Adaptação de ISSAI 3000 (INSTOSAI, 2004).

Como se observa, em que pese a atual e inquestionável evolução da fiscalização das contas públicas, a formatação histórico-evolutiva – como não podia deixar de ser – sempre sofreu influência do momento histórico que atravessava, tanto em relação aos seus modelos de Estado como de gestão.

Ao largo das deficiências que ainda existem no sistema de fiscalização dos gastos públicos, fato é que o sistema/modelo trazido pela Constituição, e sobretudo aplicado pelos Tribunais de Contas, deve ser objeto de admiração, pois, como assevera Araújo (2010, p. 143), consegue adaptar "uma realidade política, jurídica e

social tão diversa e conflitante, um instituto [...] que se presta a desempenhar e a pôr um limite externo aos arroubos praticados por aqueles que tenham a possibilidade de onerar o Estado com sua conduta".

### 4.3 QUADRO SINÓTICO

A seguir é apresentado quadro sinótico do capítulo relativo ao controle na administração pública.

(continua)

<b>O controle na administração pública – acepções, conceito e finalidade</b>	
ACEPÇÕES	1. <sup>a</sup> Acepção: dominação (a que se associam as ideias de subordinação, centralização, monopolização);
	2. <sup>a</sup> Acepção: direção (comando, gestão);
	3. <sup>a</sup> Acepção: limitação (ideia de regulamentação, proibição);
	4. <sup>a</sup> Acepção: vigilância ou fiscalização (ideia de supervisão, inspeção, censura);
	5. <sup>a</sup> Acepção: verificação (exame, constatação);
	6. <sup>a</sup> Acepção: registro (identificação, equivalência, autenticação).
CONCEITO	"A faculdade de vigilância, orientação, e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro." Meirelles (2003, p. 636).
FINALIDADE	"Passou a ser compreendido em sua visão mais nobre, que é a busca do redirecionamento das ações programadas, ou como quer outros, ser o vetor no processo decisório". Fernandes (2002, p.125).
<b>Tipos de controle na moderna gestão pública</b>	
Controle Administrativo	"Controle administrativo é o poder de fiscalização, correção que a administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade, de mérito, por iniciativa própria ou mediante provação" Di Pietro (2006, p. 695/696)
Controle Legislativo	"é o exercido pelos órgãos legislativos (Congresso Nacional, Assembleias Legislativas, e Câmara de Vereadores) ou por comissões parlamentares sobre determinados atos do executivo na dupla linha da legalidade e da conveniência pública, pelo que caracteriza-se como um controle eminentemente político, indiferente aos direitos individuais dos administrados, mas objetivando os superiores interesses do Estado e da Comunidade." Meirelles (2003, p. 670):

(conclusão)

Controle Jurisdicional	"É o poder de fiscalização que os órgãos do Poder Judiciário exercem sobre os atos administrativos – vinculados e discricionários – dos três poderes republicanos". Carvalho Filho (2002, p. 798)
Controle Social	"Uma particularização da função de controle, que tem sido entendida como a atuação de grupos sociais no controle da execução de ações governamentais e da administração dos gestores públicos que envolve uma ampla discussão acerca das relações entre Estado e sociedade civil" Pereira e Medeiros (2005, p. 46)
<b>Breves considerações da evolução histórica constitucional da fiscalização das contas públicas</b>	
A Constituição de 1891	É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade;
	As análises eram efetuadas pelos de "sistema de registro prévio". Com a revolução de 1930, Executivo passou a legisla via decreto. Atribuições do TC suprimidas;
A Constituição de 1934	Tribunal de Contas como órgão de cooperação nas atividades governamentais;
	Competência fundamental era acompanhar a execução do orçamento e julgar as contas dos responsáveis pelo dinheiro e bens públicos. Retorno ao registro prévio como requisito para eficácia dos contratos.
A Constituição de 1937	Mantidas as competências do TC;
	Acrescida a emissão de parecer prévio sobre as contas do Presidente;
	Criado o departamento administrativo responsável pelo controle preventivo relativo à fiscalização da execução do orçamento.
A Constituição de 1946	Retorno à democracia;
	Ampliação das atribuições dirigidas ao Tribunal de Contas, tais como julgamento de legalidade de aposentadorias, reformas, pensões, contas de administradores de autarquias;
	Tribunal de Contas alocado na Constituição no capítulo dedicado ao Poder Legislativo - Órgão auxiliar.
A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional n.º 01/69	Período de Ditadura Militar;
	Suprimida a competência do Tribunal de Contas, deixando de efetuar o exame e julgamento prévio dos atos e contratos geradores de despesa;
	Possuía orientação no que diz respeito ao controle orçamentário e financeiro, de substituição das análises meramente formais;
	Possibilidade de criação pelo Estado de Tribunais de Contas Municipais.
A Constituição de 1988	Representou um marco histórico na fiscalização das contas públicas, onde a jurisdição dos Tribunais de Contas foi ampliada substancialmente;
	TC passou a exercer fiscalização: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, tanto das entidades da administração Direta como Indireta;
	O Tribunal passou assumir papel "proativo" no controle externo, pelo qual a fiscalização financeira, orçamentária pode se realizar <i>a priori</i> , concomitante, ou <i>a posterior</i> .

**Quadro 4 - Quadro Sinótico relativo ao Capítulo 4**

Fonte: O autor (2012).

## 5 O CONTROLE INTERNO

O presente capítulo discorre acerca do controle interno, expondo seu conceito, classificação, princípios, finalidades, limitações, além de seus fundamentos jurídicos. Ainda, discute o controle interno como sistema de informação na gestão pública, demonstrando que este pode ser entendido como um "sistema nervoso" complexo, correspondendo a um importantíssimo banco de dados que pode ser transformado em informações úteis ao processo de decisão. Por fim, é apresentada a inter-relação (imbricamento) do controle interno (sob o enfoque sistêmico) com a efetivação da governança e com o fortalecimento da governabilidade, compreendendo a governança como meio (processo) e a governabilidade como poder político (legitimação).

### 5.1 CONCEITO

O controle interno – também nominado de "controle interno administrativo" (CASTRO, 2011, p. 284), da administração pública – foi reestruturado ao longo de vários anos, acompanhando as respectivas mudanças estruturais do Estado e da gestão.

Em que pesem as definições dirigidas ao controle interno – a seguir abordadas – inclusive por organizações internacionais, este representa antes de tudo a segurança do administrador, já que responde com seus bens e sua reputação pelos atos que realiza ou mesmo delega a terceiros para praticar em seu nome.

Aliado às definições consignadas no tópico destinado ao "controle administrativo", pontuando mais, precisando o tema, Castro (2011, p. 291) destaca que a definição emitida em 1949 pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) é uma das mais difundidas até hoje, prevendo que:

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas.

Contudo, no que toca à administração pública, o próprio autor adverte que a referida definição seria insuficiente, uma vez que o "lucro" e "salvaguarda patrimônio"

não representariam as principais preocupações dos gestores, já que seu julgamento ocorreu pelos atos praticados em conformidade com a legislação vigente e ações realizadas para atingir os resultados planejados.

Neste sentido, Castro (2001, p. 293) resume a definição de controle interno como aquele que:

[...] compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pelas entidades para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes.

Reverendo o trabalho publicado em 1992, a *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) atualizou, em 2001, o *Guia para las normas de control interno del sector público* – Bahia (2007, p. 20) –, incorporando os avanços em relação ao estudo do controle interno, definindo-o como segue:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de *accountability*;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

O referido guia trata de orientações destinadas a construir estruturas eficazes de controle interno. A INTOSAI é a organização que congrega entidades de fiscalização superior de vários países. No Brasil, o Tribunal de Contas da União é a entidade vinculada à INTOSAI.

Segundo a entidade, o controle interno deve ser visto como um processo integrado, de modo que não estaria configurado como um fato ou circunstância, mas sim como uma série de ações que permeiam as atividades da entidade. Faz-se necessário destacar que o controle interno como "sistema" será objeto de análise específica no presente estudo.

O AICPA, em 1958, como leciona Castro (2011, p. 290), particionou o controle interno em controles administrativos e controles contábeis, de modo que:

Controles administrativos - compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas que normalmente se relacionam apenas de forma indireta com os registros contábeis. Incluem controle de verificação física, controle de contratos, convênios, ações desenvolvidas, retenções e recolhimento de tributos.

Controle contábil - compreende o plano de organização de todos os procedimentos diretamente relacionados com a consistência e fidedignidade dos registros contábeis. Compreende controle que sustenta os números apresentados nos demonstrativos elaborados pela área contábil, com os sistemas que dão suporte aos atos praticados.

Com efeito, denota-se a necessidade de segregação das atividades relativas às operações ou que sustentam controles físicos sobre bens e pessoas, com aquelas de natureza eminentemente contábil.

Tal particionamento reforça o foco dirigido a cada controle, já que o administrativo teria por escopo garantir que as ações atinjam seus objetivos e metas com menor custo e maior qualidade, ao tempo que os contábeis visam dar certeza dos registros e sustentação aos balanços (divulgação das demonstrações).

## 5.2 CLASSIFICAÇÃO

Como ressaltado no capítulo anterior, não existe uniformidade quanto à classificação do controle, de modo que, no presente estudo, ao lado da tipologia relativa ao órgão de atuação que o leva a efeito – já apresentada –, será também abordada a categorização quanto: 1) ao momento; 2) à finalidade; e 3) à iniciativa.

### 5.2.1 Quanto ao Momento

Sob esta perspectiva, o controle interno é analisado em relação ao compasso temporal dentro do qual a atividade administrativa resta-se submetida ao controle.

Discorrendo sobre essa classificação, Araujo (2010, p. 53) aduz que "A controlabilidade da atividade administrativa não se dá em um só momento, nem sempre é prévia, nem sempre caminha *pari passu* ao desenvolver da atividade, nem sempre é realizada após a ocorrência do evento".

Neste compasso, é o direito positivo que estabelece – salvo os casos decorrentes das demais formas de controle – como e quando o controle interno funcionará em cada uma das perspectivas citadas.



Com efeito, em relação ao momento, o controle interno pode se apresentar como: 1) prévio; 2) concomitante; e 3) posterior.

#### 5.2.1.1 Controle prévio

O controle prévio, preventivo ou *a priori* é, segundo Magalhães Rocha (2005, p. 192), "aquele que antecede à prática do ato, como requisito para sua eficácia".

No mesmo sentido, Botelho (2012, p. 31) leciona que "é prévio o controle que antecede a conclusão ou operatividade do ato, com requisito de sua eficácia, exercido a partir da projeção dos dados reais e a comparação dos resultados prováveis com aqueles que se pretende alcançar".

A Constituição Federal traz em seu bojo uma série de vedações cujo escopo central é estabelecer um mínimo de racionalidade e de probidade na execução das atividades públicas que estejam relacionadas ao emprego de recurso público em momento anterior a sua consumação.

Cita-se como exemplos o previsto no art. 49, III (autorização do congresso para o presidente se ausentar por mais de 15 dias), art. 167 (vedação ao início de programas não incluídos na LOA, realização de despesas que excedam os créditos orçamentários), abertura de crédito suplementar e especial sem autorização legislativa etc.

Corroborando a lição de Meirelles (2003, p. 639), ao trazer como exemplos do controle preventivo "a liquidação da despesa, para oportuno pagamento; a autorização do Senado Federal para a União, o Estado-Membro ou o Município contrair empréstimo externo".

No plano infraconstitucional também se constata a existência de instrumentos normativos de controle prévio, como a necessidade de empenho prévio (art. 60 da Lei n.º 4.320/64), a necessidade de projetos básicos aprovados no caso de obras e sua previsão no PPA (Lei. 8.666/93). No caso da Lei de licitações, a falta do controle prévio acarreta de modo expresso a nulidade dos atos praticados. Ainda, vários outros dispositivos da LRF (LC n.º 101/2000) poderiam ser citados no mesmo sentido.

Tais dispositivos, na lição de Araujo (2010, p. 56),

têm por escopo funcionar na perspectiva do controle prévio da atividade administrativa, impedindo a execução de atividades que se considerem, *ope*

*legis*, como ofensivas aos ditames da execução financeira-orçamentária, ou que estabelecem condicionantes para essa atividade, em ordem a submetê-las a um controle prévio e rígido, evitando-se que se levem a efeito atividades administrativas cuja repercussão no Erário já se revela nefasta.

Ao lado das previsões de ordem constitucional e legal, uma das formas eficazes de atuação prévia do controle é a expedição de instruções normativas disciplinando os procedimentos a serem adotados na atividade administrativa, o que, por conseguinte, evita vícios, costumes ou mesmo desvios de finalidade.

### 5.2.1.2 Controle concomitante

Esta modalidade de controle é aquela que se realiza *pari passu* à execução da atividade administração.

Nos dizeres de Mileski (2003, p. 145), esse controle busca acompanhar "a regularidade da ação desenvolvida pela Administração Pública, com o objetivo de evitar distorções e proceder a correção imediata, para manter a atuação pública dentro de uma continuidade de procedimentos regulares".

O comentário de Meirelles (2003, p. 639) não destoia desse entendimento quando afirma que o controle concomitante é "[...] aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, como, p. ex., [...] a fiscalização de um contrato em andamento".

Com efeito, é o controle efetivado no momento do ato com objetivo de garantir a execução da ação. Neste contexto, o controle concomitante possibilita que os interessados exijam da administração a devida obediência ao procedimento legal.

O controle efetivado no decorrer dos processos de licitação, ou mesmo nas formalizações de contratos, convênios e compras diretas, é um clarificado exemplo do controle concomitante.

Corroborando, Botelho (2012, p. 32) assevera que:

Essa forma de controle ocorre no momento da celebração de atos administrativos, tais como: contratos, convênios e compras diretas, ficando o controle interno responsável pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa, nos termos da legislação vigente, sendo facultado a qualquer cidadão ou qualquer uma das partes interpor recursos quando verificadas irregularidades na sua celebração.

À medida que os atos vão sendo praticados, estão passíveis de controle de modo a corrigir possíveis distorções – casos sanáveis – ou mesmo obstar desde logo que venham a se consumir – casos insanáveis. Neste contexto, tem-se economia de ordem financeira (evitando prejuízo), bem como temporal (evitando a continuidade de atividade já revelada viciada).

### 5.2.1.3 Controle posterior

Controle posterior, subsequente, corretivo ou *a posteriori* é aquele, segundo Botelho (2012, p. 32), "que se efetiva após a conclusão do ato controlado visando corrigir eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia".

Complementando a referida definição, Mileski (2003, p. 146) informa que esse controle tem como finalidade "proceder a uma avaliação sob a sua correção e legalidade, com o objetivo de promover a sua aprovação ou homologação e, no caso de encontrar erros, falhas e vícios, adotar as medidas que levem a sua correção ou desfazimento".

Importante nessa análise, tal como anteriormente descrito por Mileski, é a verificação quanto à natureza do vício, que imperiosamente vai determinar sua "correção ou desfazimento". Sob este prisma estão as irregularidades formais, decorrentes de mero erro técnico, e aquelas insanáveis, que via de regra acarretam dever de restituição de prejuízos – mediante o devido processo administrativo – bem como a prática de atos de improbidade dependendo de sua gravidade.

Por tais circunstâncias, esta forma de controle possui intuito punitivo, uma vez que o ato já ocorreu (BOTELHO, 2012, p. 32).

É de se ressaltar que a maior transparência das atividades administrativas decorrentes de recentes diplomas normativos – tal como a LC 139/2009 (Lei de Transparência), Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação) – levará o controle *a posteriori* a ser cada vez mais exigido, ante o aumento significativo de "fiscais da res pública" (população).

De todo modo, independente da forma, tipo e tempo, a gestão deve contar com o controle interno, para que assim seja capaz de garantir o resultado de sua missão, minimizando riscos e preservando a responsabilidade dos dirigentes.

## 5.2.2 Quanto à Finalidade

A presente perspectiva de controle impõe a análise da classificação doutrinária dos atos administrativos, levando-se em conta a margem de liberdade concedida ao agente administrativo para prática de determinado ato – categorizados como vinculados ou discricionários.

Boa parte da doutrina critica a terminologia "ato discricionário" e "ato vinculado", considerando a discricionariedade sempre limitada à lei e aos princípios constitucionais, não existindo ato totalmente discricionário. Assim, o que haveria é ato administrativo, provido de certa "margem de liberdade", em maior ou menor nível, outorgado pela lei.

Com efeito, Tourinho (2004, p. 21) assevera que a discricionariedade aparece toda vez que a lei não tem condições de apresentar a solução adequada para a hipótese do mundo empírico, transferindo esta atribuição para o administrador.

Não haveria atuação discricionária e, portanto, um poder vinculado quando inexistisse qualquer margem de liberdade para a prática do ato. Com efeito, quando o ordenamento fixa um singular comportamento do agente, constata-se a vinculação, o que eleva o ato à condição de vinculado.

Tanto a discricionariedade como a vinculação devem antes de tudo ser condizentes com o Estado de Direito, no qual a atividade administrativa deve estar sempre voltada à satisfação de um interesse público, não importando a vontade pessoal do administrador, sendo esta sempre fundada e analisada face ao arcabouço jurídico como um todo, não apenas considerando os atos como mero extrato de legalidade.

Traçadas essas linhas gerais é possível melhor compreender a classificação do controle sob a perspectiva de sua finalidade, como controle de legalidade e de mérito.

### 5.2.2.1 Controle de legalidade

Diz respeito à forma de controle na qual se objetiva verificar a confrontação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o conduzem.

Sua aplicação direta faz maior referência aos atos vinculados, em que os elementos do ato (sujeito, forma, objeto, finalidade, motivo) já estão via de regra descritos na lei, sendo vedada a liberdade.

Em que pese a utilização do termo "legalidade" (que poderia indicar adequação apenas à Lei em sentido estrito), a confrontação do ato é analisada sob o prisma do ordenamento como um todo.

Medauar (2012, p. 65), ao referenciar o controle de legalidade, assevera que:

O controle interno incide sobre a legalidade do ato ou atividade, pois deve permitir verificar se a administração, para desempenhar suas atribuições, respeitou certas disposições do ordenamento jurídico, imperativas ou proibitivas ou autorizativas ou habilitatórias. Aí se inserem preceitos constitucionais, princípios, leis complementares, leis ordinárias, outros tipos de leis, medidas provisórias, decretos, resoluções e outras formas de expressão do Direito.

No mesmo diapasão, Mileski (2003, p. 147), discorrendo sobre o alcance do controle da legalidade, informa que significa:

[...] constatar a conformidade dos atos e procedimentos administrativos à lei, sendo esta compreendida em seu sentido genérico, abrangendo todo o sistema normativo, com inclusão dos decretos, regulamentos, portarias, e instruções normativas, inclusive procedendo ao exame no que diz respeito à adequação desses instrumentos legais ao de hierarquia superior. O controle de legalidade pode ser exercido tanto pelo Executivo, quanto pelo Legislativo e Judiciário, apenas alterando-se o modo e abrangência do controle.

Como bem destacado por Araujo (2010, p. 62), "esse controle perpassa por todos os setores vocacionados ao controle da atividade administrativa". Assim, o controle de legalidade tanto é exercido pelo controle interno quanto pelo Judiciário, Legislativo/Tribunal de Contas.

#### 5.2.2.2 Controle de mérito

O mérito do ato administrativo diz respeito aos critérios de conveniência e oportunidade. A possibilidade de sua apreciação já foi devidamente ressaltada por ocasião da análise do controle jurisdicional.

Fixou-se a ideia de que o mérito do ato não se configura livre de qualquer controle, sobretudo quando viola princípios constitucionais, tais como razoabilidade e proporcionalidade.

Desde logo impõe em reconhecer que o controle de mérito é dirigido aos atos discricionários, uma vez que inexistente oportunidade e conveniência nos atos vinculados.

Botelho (2012, p. 35), discorrendo sobre o controle de mérito, aduz que "é todo aquele que visa à comprovação da eficiência do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado".

No mesmo sentido, Mileski (2003, p. 147) leciona que o controle de mérito tem como escopo "o resultado da ação administrativa na consecução dos fins do Estado, avaliando a eficiência, a eficácia e a economicidade dos atos praticados".

A vedação da inquirição dos aspectos referentes à conveniência e oportunidade não pode e não deve se confundir com o inafastável exame da finalidade principiológicamente vinculante e irrenunciável do ato.

O controle de mérito é o mais importante para fins de constatação do atendimento da atuação administrativa aos anseios da sociedade.

Gualazzi (1992 *apud* ARAUJO, 2010, p. 65) é enfático ao afirmar que:

O juízo de mérito não se atém a critérios lógicos, rígidos e preordenados, como ocorre com o juízo de legitimidade; com efeito, no juízo de mérito, verifica-se, amiúde, o elastério da denominada discricionariedade técnica, que consiste na amplíssima liberdade de opção do controlador de mérito, no escolher os padrões técnico-científicos de análise, atendendo-se somente à observância dos princípios de comportamento, gerais e conaturais ao ordenamento jurídico, de "boa administração", "justiça substancial" e "moralidade administrativa".

Observa-se que o controle de mérito consubstancia-se na verificação de princípios constitucionais inerentes à nova conjuntura da administração pública, quais sejam, a eficiência, eficácia e economicidade da atuação administrativa.

Nos dizeres de Mileski (2003, p. 147), a análise do grau de eficiência decorre da verificação se foram atingidas as "metas programadas para o atendimento das necessidades públicas".

Para o referido autor, a eficácia é analisada no sentido de se valorar se "produziu resultado compatível, satisfatório e de resolução das necessidades coletivas".

No contexto da economicidade, o controle de mérito tem por escopo evidenciar a atuação administrativa, aferindo, como informa Nagel (1997 *apud* ARAUJO, 2010, p. 66):

a relação entre custo e o benefício das atividades e resultados obtidos pelos administradores na gestão orçamentária, financeira e patrimonial, pelos aspectos de eficiência e eficácia e à luz de critérios ou parâmetros de desempenho. Posto que, nem tudo que é custo reduzido atende bem à coletividade.

Como observado, o controle de mérito tem seu escopo diametralmente relacionado ao modelo de gestão preconizado pela reforma administrativa (natureza gerencial).

### 5.2.3 Quanto à Iniciativa

Sob esta perspectiva, o controle interno é analisado em relação a iniciativa para sua atuação.

#### 5.2.3.1 De ofício

A iniciativa de ofício ou *ex officio* é decorrente do princípio da oficialidade, pelo qual o controle pode e deve ser impulsionado pela administração independente da manifestação externa, seja ela por parte do administrado, ou mesmo pelos demais órgãos do Estado (de controle ou não).

Ao discorrer sobre o controle decorrente do princípio da oficialidade, Di Pietro (2004, p. 511) leciona que este assegura a "possibilidade do processo por iniciativa da Administração, independentemente de provação do administrado, e ainda a possibilidade de impulsionar o processo, adotando as medidas necessárias a sua adequada instrução".

A Lei 9.784/99 – que regulamenta o processo administrativo da Administração Pública Federal – respalda em seu art. 5.º a sua instauração por iniciativa própria da administração.

Araujo (2010, p. 89) leciona que "a deflagração do controle *ex officio* pode ocorrer tanto em cumprimento das competências iminentes aos órgãos de controle, como resultar de expressa imposição normativa que a determine". Para alguns autores esse último caso (imposição normativa) recebe a denominação de "controle compulsório" (MEDAUAR, 2012, p. 44).

É imperioso destacar que, pela sua natureza, o controle de ofício está intimamente relacionado ao poder/dever de autotutela (súmula n.º 473 STF).

#### 5.2.3.2 Por provocação

O controle originado por provocação representa aquele que ocorre por meio de iniciativa de órgão ou agente público externo ao ambiente de onde parte o controle, ou mesmo aquele provado pelo cidadão, onde "desafia a atuação do órgão de controle provocado" (ARAUJO, 2010, p. 90).

Esta prerrogativa tem respaldo no texto constitucional em seu art. 74, §2.º, no qual resta previsto que "Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União" (BRASIL, 1988).

Em que pese o dispositivo fazer menção apenas ao Tribunal de Contas, é estendido a todos os órgãos de controle, no caso também o interno.

O responsável pelo controle interno representa, em relação a outros órgãos (ex.: Tribunal de Contas) – até mesmo dentro do seu próprio ambiente –, um agente de controle por provocação, ao tempo que lhe compete dar conhecimento ao superior hierárquico caso constate ou tome conhecimento de irregularidades.

Promovendo tal conduta o agente responsável pelo controle interno se exime da corresponsabilidade (ressalvada a possibilidade de responsabilização civil e penal, o que demanda análise do caso concreto) prevista pelo art. 71, §1.º da Constituição Federal – "§ 1.º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária".

Ao referenciar tal regra constitucional, Araujo (2010, p. 91) afirma que "serve de estímulo ao exercício efetivo das atribuições de controle interno, porquanto o agente de controle, uma vez ciente da irregularidade, se se quedar omissos, se vincula à irregularidade e por ela responde solidariamente com o administrador".

Com efeito, seja ele decorrente de órgão do próprio ambiente, ou por manifestação de terceiro, todos os atos da administração, em sua acepção ampla, são passíveis de controle, pois a atividade de controle que se exerce "por, sobre, e em função" da atividade administrativa leva a efeito pelo Estado.



### 5.3 DOS PRINCÍPIOS

É notório que o controle interno abrange um vultoso rol de procedimentos e informações, de modo que ante a dinâmica de cada entidade figura-se inadequado se definir um "padrão básico", ou seja, uma cartilha a ser seguida em qualquer circunstância. Não obstante, alguns princípios elementares devem ser seguidos.

Os princípios clássicos norteadores da atividade administrativa, tais como legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade, são diretrizes a serem seguidas por qualquer agente público e, por conseguinte, considerados por ocasião da efetivação dos controles.

A estes se agregaram, com a reforma administrativa, outros princípios explícitos e implícitos como eficiência, economicidade, eficácia, celeridade, razoabilidade, proporcionalidade, os quais também devem ser considerados na atividade do controle interno.

O controle interno é ligado também a dois fatores básicos – responsabilidade (do administrador) e risco (patrimônio da entidade) – dos quais decorrem outros princípios inerentes à atividade de controle, que por sua vez envolvem qualquer ação/conduita dentro de uma entidade.

Desde logo se destaca que não há uniformização quanto à denominação de tais princípios.

Castro (2011, p. 295) apresenta estes princípios como sendo: 1) fixação de responsabilidades; 2) segregação de funções; 3) ciclo de transações 4) seleção criteriosa do pessoal de controle; 5) rodízio de pessoal; 6) previsão das tarefas em manuais operacionais, e 7) utilização de processamento eletrônico. É necessário abordá-los de modo sintético.

**Princípio da fixação de responsabilidades:** significa dizer que em uma estrutura de controle interno faz-se imperioso que exista a clara delimitação de responsabilidades, para evitar o comprometimento da eficiência.

Segundo Botelho (2012, p. 36):

A determinação oficial atribui responsabilidades e habilitação para requerer dos demais envolvidos informações para o cumprimento do dever; sendo verificada falta de zelo na execução de suas funções, os servidores são passíveis de penalidades previstas no estatuto dos servidores.

Desta forma, qualquer responsabilidade atribuída aos servidores deve ser determinada por ato administrativo formal (decreto, portaria etc.).

**Princípio da segregação de funções:** por tal princípio, em uma determinada estrutura de controle interno o servidor que realiza específica operação não deve ser o mesmo envolvido em seu registro.

Conforme destaca a Secretaria de Controle Interno do Senado Federal,

[...] a estrutura de um controle interno deve prever a separação entre funções de autorização/aprovação, de operações, execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio.

Com propriedade Botelho (2012, p. 38) leciona que "cada função deve ser desempenhada por um único servidor, evitando assim que um funcionário responda por várias funções, centralizando as decisões".

A desvinculação entre as atividades de execução e controle figura-se de relevante importância, ao tempo em que não haveria razão de ser órgão/unidade/departamento/agente que está executando o ato ser o mesmo responsável pela verificação de sua regularidade.

**Ciclo de transações:** por tal princípio uma só pessoa não deve realizar todas as fases de determinada transação, seja ele servidor ou administrador. Possui correção a segregação.

**Pessoal selecionado:** considerando a relevante função exercida pelo controle interno, torna-se necessário que sua condução seja levada a cabo por pessoal qualificado, pois a competência possui relação direta com a eficácia do controle.

Ainda, como adverte Castro (2011, p. 295), "para contratar funcionários para cargos de controle, torna-se necessário que seu passado seja investigado e as referências conferidas". Tal advertência, embora prudente, não possui fácil aplicação junto à administração, pois a contratação se dá via concurso, funções gratificadas a servidores efetivos ou em excepcional situação mediante provimento em comissão (estas características serão expostas por ocasião da análise dos processos de prestação de contas).

**Rodízio de pessoal:** cabe à entidade promover, periodicamente, a rotatividade dos servidores, permitindo que cada um seja capaz de desenvolver novas tarefas.

Tal rotatividade impede a existência de servidores imprescindíveis e aumenta a segurança do controle. Sobre isto, Botelho (2012, p. 37) traz a seguinte lição: "a

rotação de servidores contribuirá para qualificação de maior número de servidores para desempenhar uma determinada função".

É natural que a permanência por muito tempo em determinada função/atividade, embora resulte em maior experiência também conduz a um "relaxamento", ou melhor, a um comodismo no exercício das funções do controle, de modo que a rotatividade também visa à redução/eliminação da possibilidade de fraudes.

**Normas escritas:** as tarefas inerentes ao controle devem estar previstas em manuais operacionais, ou seja, orientações relativas ao desempenho funcional da estrutura controlada devem ser escritas, a fim de aprimorar a eficiência operacional, bem como evitar a ocorrência de erros.

Botelho (2012, p. 38) bem lembra que "não existe nenhuma obrigação de cumprimento de normas que não sejam definidas por escrito".

**Utilização de processamento eletrônico:** trata-se mais de uma recomendação, uma vez que é inequívoco que a adoção de procedimentos eletrônicos para registro das operações representa: a) aumento da eficiência operacional dos controles internos, b) celeridade, c) confiabilidade, d) evita erros e dificulta fraudes.

Pode-se ainda citar o princípio da **Relação custo/benefício**, pelo qual deve ser avaliado se o custo do controle não excede os possíveis benefícios que pode proporcionar.

#### 5.4 DAS FINALIDADES

Muito embora já devidamente apresentada a finalidade do controle da administração em sentido amplo, é imperioso dispor, de modo sucinto, sobre as finalidades mais importantes de um controle interno. Adota-se, no caso, a categorização descrita por Castro (2011, p. 296-299).

1) **Segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada:** em decorrência de que a administração como um todo está sob sua responsabilidade, o gestor deve acautelar-se de que os atos praticados estão acobertados por controles prévios alicerçados em documentos base e em consonância com a legislação pertinente.

Neste sentido, as informações propiciadas pelo controle interno refletem tanto em relação aos atos praticados como em seus resultados.

Para o gestor, é essencial que o controle interno propicie segurança na decisão (controle prévio), uma vez que responde pela decisão tomada. Ultrapassada a prática do ato, é forçoso aferir a execução com a mesma segurança aliada à tempestividade (controle concomitante – gerencial). Por fim, periodicamente as implicações do ato devem ser avaliadas (controle posterior).

**2) Promover a eficiência operacional da entidade:** decorrente do próprio texto constitucional (princípio da eficiência), o estímulo à eficiência, como preconiza Castro (2011, p. 296), "consiste em prover os meios necessários à execução das tarefas, para obter desempenho operacional satisfatório da entidade.

Com efeito, o controle interno pode contribuir para a eficiência operacional, sobretudo quanto ao estabelecimento de padrões e métodos adequados pelos quais seja possível a todas as unidades/repartições/áreas o desenvolvimento de suas funções de modo racional, harmônico e integrado, voltadas para a missão da entidade, sem que com isso se configure um "emperramento" da administração.

**3) Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas:** é necessário que os servidores, sejam eles considerados de modo isolado ou em seus respectivos setores, aceitem as diretrizes fixadas e utilizem as técnicas previstas para a entidade.

Com efeito, o escopo desse estímulo é assegurar que os propósitos da administração, representados por intermédio de suas políticas e procedimentos, sejam efetivamente seguidos pelos servidores.

O controle interno busca resultados vantajosos, tanto para os membros da estrutura de controle (certeza de efetividade no trabalho) como, sobretudo, para a própria administração (segurança financeira, orçamentária, patrimonial etc.). Desta feita, Botelho (2012, p. 29) ressalta que "o controle interno só vai ser realidade se houver envolvimento de todos; as pessoas dependerão do apoio umas das outras, para, juntas, serem bem-sucedidas".

**4) Proteger os ativos:** Castro (2011, p. 297) informa ainda que existem três interpretações atribuídas ao conceito de proteção de ativos:

A primeira, e mais abrangente, entende que os ativos devem ser resguardados de qualquer situação indesejável. Compreende-se, neste caso, que a proteção dos ativos da área privada constituiu uma das ações principais da administração. A segunda interpretação de proteção de ativos trata da proteção contra erros involuntários (não intencionais). Por fim, as

irregularidades intencionais. A mais restrita das interpretações entende que a proteção dos ativos refere-se aos erros intencionais.

Em que pese a amplitude maior ou menor da proteção, cabe ao controle interno adotar procedimentos visando resguardar os ativos da administração, como, por exemplo, na apresentação de relatórios regulares por parte dos servidores responsáveis pela guarda dos ativos – indicando o uso e destino dos bens.

5) **Inibir a corrupção:** a corrupção é tema em alta quando se trata de administração pública, uma vez que os escândalos acerca de desvios de recursos públicos, tamanho seu volume (sob as mais variadas esferas e poderes), figuram na atualidade como notícia "corriqueira" da mídia impressa e televisiva.

Neste contexto, há uma preocupação recorrente de se maximizarem controles como forma de inibir a corrupção ou mesmo de se promover de forma mais célere a apuração de desvios.

Sobre o tema em apreço, Castro (2011, p. 297) leciona:

O certo é que pertencemos ao grupo de países que menos combatem a corrupção. Neste contexto, o controle é levado para a esfera política, para mostrar que estamos combatendo a corrupção. Com isso, deixa de ser tratada como um questão gerencial. Essa situação deturpa a existência e a finalidade dos controles internos. O risco é ficar correndo atrás do erro em vez de trabalhar em busca do acerto; preocupando-se apenas com a má administração quando o que interessa é a excelência da gestão.

Complementa o autor de forma lapidar:

O resultado disso é vivermos em uma crise permanente de gestão. Sentimos que a falta de boa gerência é a nossa maior fragilidade. O que parece e domina toda e qualquer discussão administrativa é o problema da corrupção. Não se pode sequer apelar para a ignorância dos gestores e da sociedade como justificativa para essa desordem de prioridades, pois é quase lugar-comum que, em terra onde não se tem controle, a tendência ao desmando é grande.

Apenas para se ter uma noção da importância do controle interno no combate à corrupção, é importante citar o relatório de pesquisa 2009, intitulado "A fraude no Brasil", elaborada pela empresa KPMG<sup>21</sup>, segundo o qual 64% (sessenta e quatro por cento) das mais de 1.000 empresas entrevistadas apontaram como fator facilitador de fraudes a "insuficiência do controle interno".

---

<sup>21</sup> A *KPMG Transaction and Forensic Services Ltda.* é uma das maiores organizações de serviços profissionais do Brasil, atuando na prestação de serviços de auditoria, consultoria de gestão e assessoria financeira e tributária a pessoas físicas e empresas, órgãos governamentais e organizações.

Como consta do citado relatório, "a oportunidade geralmente ocorre por meio da fraqueza nos controles internos e cria uma atmosfera em que o fraudador acredita ser possível lograr êxito e permanecer encoberto".

Assim, o controle interno efetivo, estruturado e competente representa fundamental instrumento na busca de coibir atos de corrupção na administração pública.

## 5.5 DAS LIMITAÇÕES

A relevância do controle interno, como já asseverado, é inquestionável. Assim como toda e qualquer conduta decorrente da atuação humana, o controle interno também apresenta limitações que podem, em determinadas situações, comprometer a efetiva avaliação de desempenho da entidade.

O Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, em sua cartilha de orientação sobre o controle interno (PARAÍBA, 2009, p. 14), elenca três exemplos de limitações dirigidas ao controle interno: 1) conluio de funcionários na apropriação de bens da organização; 2) não adequação dos funcionários às normas internas; e 3) negligência na execução das tarefas diárias.

No mesmo sentido, Crepaldi (2002, p. 66) afirma que "na aplicação da maioria dos procedimentos de controle, podem ocorrer falhas resultantes de entendimento precário das instruções, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos".

Paralelamente às citadas circunstâncias que inequivocamente são hábeis a comprometer a lisura do controle interno, Castro (2011, p. 308), bem adverte sobre as limitações do controle evidenciadas em municípios de pequeno porte. Para ele,

Na concentração de atividades em uma mesma unidade ou pessoa, perde-se a noção de segregação de função e o risco de perda da continuidade de trabalho aumenta. Vários serviços sob o controle individual, nem sempre em mão de servidores estáveis, fazem com que as alternâncias de poder provoquem a descontinuidade de tarefas e sistema. Sem falar o risco de desvios por manipulação de vários processos e etapas por uma única pessoa.

Observa-se, no caso, que a limitação diz respeito à não aplicação de princípios inerentes ao controle interno (por exemplo, segregação de funções).

No contexto informado pelo autor, é importante destacar que, pelas últimas informações obtidas pelo censo realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e

Estatística - IBGE/2010, os municípios com menos de 20.000 (vinte mil) habitantes – considerados pequenos – representam nada menos que aproximadamente 71% do total de municípios brasileiros.

**Tabela 1 - Perfil dos Municípios Brasileiros**

<b>Brasil</b>	<b>Número de Municípios</b>	<b>Percentual</b>
População	5.565	100
Até 5.000	1.257	23
De 5.000 a 10.000	1.294	23
De 10.001 a 20.000	1.370	25
De 20.001 a 50.000	1.050	19
De 50.001 a 100.000	316	6
De 100.001 a 500.000	233	4
Mais de 500.000	30	1

**Fonte: IBGE, 2010.**

**Nota:** Adaptado pelo autor.

Levando-se em conta os dados também fornecidos pelo IBGE, no Estado do Paraná esse percentual ultrapassa os 78% (setenta e oito por cento) do total de municípios.

Avançando um pouco mais, e ratificando as palavras de Castro, através da pesquisa realizada junto às controladorias municipais do Estado do Paraná (objeto de capítulo específico), foi possível constatar que 72% (setenta e dois por cento) dos municípios respondentes possuem apenas 1 (um) servidor "responsável" pelo controle interno do município (Unidade Central).

**Tabela 2 - Quadro de pessoal das Controladorias Municipais**

<b>Paraná</b>	<b>Municípios Correspondentes</b>	
	<b>Abs.</b>	<b>%</b>
Servidores Públicos	156	100
Apenas 01	112	72
De 02 a 03	28	18
De 04 a 06	9	6
De 06 a 10	5	3
Mais de 10	2	1

**Fonte: Pesquisa de campo (2012).**

Não é o fato de possuir apenas 01 (um) servidor responsável pelo controle interno que acarretará falhas, desvio de conduta etc. Todavia, é incontroverso também o fato – cogitando-se até humanamente impossível – de que este controle seja efetivado em sua plenitude (prévio, concomitante e posterior), de toda a municipalidade, quando atribuída essa competência a um único servidor.

## 5.6 DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

### 5.6.1 Lei Federal n.º 4.320/1964

A Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964, "Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal".

O referido diploma encontra-se ainda vigente, embora alguns de seus dispositivos tenham sido derogados por legislação posterior. Embora aprovada sob a forma de Lei Ordinária, em razão da matéria que regulamenta teve reconhecido o *status* de Lei Complementar.

Foi este diploma normativo que em seu "Capítulo II" pela primeira vez utilizou o termo "controle interno", impondo o ajustamento da nova sistemática para as três esferas da administração pública tal como previsto em suas disposições preliminares (art. 1.º).

O controle interno estava alocado no Título VIII relativo a "controle da execução orçamentária", que nos termos do art. 75 (BRASIL, 1964) compreendia:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.



Como informa Castro (2011, p. 308), este artigo "concentra toda a filosofia que justifica a existência de sistemas de controle ao determinar o controle sobre os atos administrativos, fidelidade funcional do agentes, o cumprimento dos limites financeiros e o alcance dos resultados".

O art. 76 do citado diploma expressamente consigna que o controle interno deve exercer os três tipos de controle a que faz referência o art. 75, não restando prejudicado o controle pelo Tribunal de Contas.

Ainda, restou previsto que a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária ocorreria de maneira prévia, concomitante e subsequente.

A referida lei inovou também quando, em seu art. 78, previu a possibilidade, a qualquer tempo, de serem promovidos levantamentos, tomadas de contas ou mesmo exigida prestação de contas (além da anual) de todos aqueles responsáveis por bens ou valores públicos. É uma das formas do controle subsequente dirigido ao controle interno.

Ressalta-se que existem vários projetos em trâmite no Congresso visando à substituição da Lei n. 4.320/64, a exemplo dos Projetos de Lei do Senado n.º 229/09 e 248/09.

Tais propostas buscam, seguindo parâmetros da nova gestão pública (foco gerencial), fixar de maneira clara as atribuições do controle interno, voltadas à maximização da eficiência, eficácia e economicidade da gestão.

### 5.6.2 Decreto-Lei 200/67

O Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

Como já exposto, tal diploma representou um marco no caminho inerente à administração pública gerencial.

No que diz respeito ao controle, nos termos do referido Decreto, este foi qualificado como princípio fundamental da administração federal, como disposto em seu artigo 6.º, V (BRASIL, 1967).

## TÍTULO II

### DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS

Art. 6.º As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

- I - Planejamento.
- II - Coordenação.
- III - Descentralização.
- IV - Delegação de Competência.
- V - Contrôle.

O TCE/PB, em suas orientações sobre o controle interno (2009, p. 14), ao se referir ao Dec.-Lei 200/67, informa que previu a "atuação do órgão central de planejamento em cada ministério civil, para fiscalizar a utilização de recursos e acompanhar o governo".

O controle deveria ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos da administração federal, compreendendo, nos termos do art. 13 (BRASIL, 1967).

Art. 13 [...]

- a) o contrôle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o contrôle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o contrôle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Ratificando seu cunho gerencial – cujo foco do controle é nos resultados (posterior) –, o Decreto, em seu art. 14, determinou a racionalização da atividade administrativa, mediante a simplificação dos processos, bem como a "supressão de controles" quando estes se apresentarem de cunho eminentemente formal, ou cujo custo seja superior ao risco (economicidade – princípio da relação custo/benefício).

### 5.6.3 Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 dedicou especial atenção ao controle, tal como já evidenciado na evolução histórica constitucional da fiscalização das contas públicas.

No que toca especificamente ao controle interno, os dispositivos que dão suporte à legislação infraconstitucional estão fixados nos art. 31, 74 e 75 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que disciplinam:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Denota-se que os artigos que tratam do "sistema" de controle interno foram direcionados para acompanhamento de programas de governo e da gestão dos administradores, e, por último, como apoio ao controle externo.

A nova conjuntura proposta para a gestão pública condicionou o norte dirigido ao controle. Com efeito, os órgãos de controle também tiveram sua atuação amoldada a essa nova estrutura administrativa.

Assim, o sistema de controle interno deve propiciar/auxiliar numa gestão de recurso primando pela eficiência, eficácia e economicidade.

#### 5.6.4 A Lei Complementar n.º 101/00

A Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000 (LRF) estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

É popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Tal diploma aumentou substancialmente as responsabilidades dos gestores quanto à gestão fiscal.

A citada lei – quanto ao seu efetivo cumprimento – foi potencialmente ampliada com o advento da Lei Federal 10.028/00, pela qual transgressões que possuíam apenas cunho administrativo passaram a representar delitos penais.

Neste compasso, em sendo o controle interno de um instrumento já reconhecido para assegurar a boa gestão, com a LRF passou a ser fundamental.

Moreira Neto (2000, p. 93) informa que a LRF introduziu mais do que apenas a "responsabilidade fiscal", tendo introduzido também "mudança de hábitos políticos".

Dentre os temas previstos na LRF que impõem que os municípios possuam um eficiente controle interno podem ser destacados: 1) controle de fontes vinculadas; 2) controle de despesas com pessoal; 3) controle de convênios; 4) restos a pagar; 5) publicações quadrimestrais.

Faz-se necessário, assim, um breve comentário sobre cada um dos referidos pontos.

- 1) **Controle de fontes vinculadas:** A necessidade de controle do orçamento não é novidade para os administradores, sendo que fontes de recursos que possuíam finalidade prefixada por lei ou mediante convênio, eram objeto de controle por meio de contas bancárias individuais/específicas. A LRF exigiu a contabilização individual para cada fonte. Com efeito, um maior controle se apresenta necessário sob pena de incorrer em violação da Lei.
- 2) **Controle de despesas com pessoal:** Em relação aos referidos gastos a LRF estabeleceu limites (54% da Receita Corrente Líquida no caso do Poder Executivo - Art. 20, III, "b"), bem como a necessidade de efetivo monitoramento, sob pena de tornar sem efeito os atos que infringirem as previsões da Lei.

É forçoso destacar apenas que quando a despesa com pessoal exceder a 95% do limite (conhecido como "limite prudencial"), impõe-se ao poder uma série de vedações. O Tribunal de Contas do Paraná, quando a despesa alcança o patamar de 90% do limite, expede alerta ao município.

- 3) **Controle de convênios:** As transferências decorrentes de convênios firmados pelos municípios, designados pela LRF de "transferências voluntárias", passaram a ser qualificadas como forma de cobrança de responsabilidade e motivo de penalidades.

O descumprimento ou mesmo ausência de prestação de contas acarretam ao ente a impossibilidade de realização de novas transferências. É de se ressaltar que o Tribunal de Contas do Estado possui normativa específica regulamentando a verificação das transferências voluntárias (Resolução n.º 03/2006).

- 4) **Restos a Pagar:** Representa um dos pontos de maior repercussão da LRF. A previsão (art. 42) faz referência à impossibilidade do gestor deixar dívida para seu sucessor, sem a respectiva disponibilidade de caixa. A aplicação do dispositivo alcança até mesmo os casos de reeleição, em que, mesmo sendo eleito para novo mandato, deve cumprir a previsão.

Trata-se de nítida exigência de equilíbrio orçamentário e financeiro. A lei de crimes fiscais (n.º 10.028/00) tipificou a violação à referida exigência como delito (art. 359-C)<sup>22</sup>.

- 5) **Publicações quadrimestrais:** A necessidade de demonstração da execução orçamentária não se limitou mais à prestação de contas anual, passando à necessidade de sua divulgação periódica (quadrimestral). Os artigos 52 e 55 preveem o detalhamento das informações que devem ser divulgadas.

A característica das informações requeridas demonstra inequivocamente a necessidade de um eficiente controle interno, visando assim atender ao preceito legal e evitar aplicação de penalidades.

---

<sup>22</sup> Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

## 5.7 O CONTROLE INTERNO COMO SISTEMA COMPLEXO APTO A PROPICIAR A MELHORIA DA GESTÃO PÚBLICA

Em decorrência das acepções, conceitos e fundamentos trazidos em relação à ideia de controle interno, é importante tecer algumas considerações por meio de um enfoque sistêmico (visão holística).

A Constituição Federal, nos dispositivos já referenciados (Arts. 31, 70, 74), traz expressamente a previsão de que os poderes manterão "sistemas de controle interno", de modo que se afasta qualquer possibilidade de interpretação isolada de controle na administração.

Desde logo é forçoso ressaltar que o Sistema de Controle Interno (SCI) não se confunde com sistema orçamentário, de pessoal, de planejamento e execução financeira, já que sua abrangência é ampla, englobando esses "subsistemas" que integram um complexo único de gestão.

Está se falando então num sistema aberto que, de forma aderente à noção de multidisciplinaridade e complexidade sistêmica, interage com o ambiente recebendo os *inputs*, das áreas de execução, processa-os e os devolve na forma de *outputs*, retroalimentando o ciclo vicioso e virtuoso que se forma de sua interoperabilidade com os usuários e, por conseguinte, com o ambiente no qual está inserto.

A INTOSAI, em sua obra *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público* (BAHIA, 2007, p. 19), consigna que o controle interno deve ser visto como um processo integrado:

O controle não é um fato ou circunstância, mas uma série de ações que permeiam as atividades da entidade. Essas ações se dão em todas as operações da entidade, de modo contínuo. São ações inerentes à maneira pela qual a gerência administra a organização. O controle interno é, portanto, diferente da perspectiva daqueles que o vêem como uma atividade adicional da entidade ou como uma obrigação necessária. O sistema de controle interno deve ser interligado às atividades da entidade e torna-se mais efetivo quando é concebido dentro da estrutura organizacional da entidade e é parte integrante da essência da organização.

Neste sentido, evidencia-se que "os controles" (subsistemas) devem inequivocamente promover interação, de modo que somente assim é possível obter os resultados esperados.

Castro (2007, p. 141), ao discorrer sobre o sistema de controle interno previsto na Constituição Federal, leciona que:

[...] é, pois, o conjunto de órgãos descentralizados de controle interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central de controle, com vistas à fiscalização e avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada.

Corroborando esse entendimento, o Tribunal de Contas da União, por meio da sua Diretoria de Métodos de Procedimento de Controle (BRASIL, 2009, p. 7), informa que:

O sistema de controle interno da CF/88 é um sistema orgânico, constituído pelas várias unidades técnicas que atuam de forma integrada e sob a orientação normativa e supervisão técnica de um órgão central, sem prejuízo da subordinação ao órgão ou à entidade em cuja estrutura administrativa a unidade esteja integrada.

Não obstante quem execute as atividades inerentes ao controle, o enfoque sistêmico direciona para o reconhecimento do processo de obtenção dos resultados – agrupamento de atividades – onde cada unidade (subsistema) da entidade auxilia como elemento do processo de controle.

Sob este enfoque sistêmico, Botelho (2012, p. 22) é enfático ao afirmar: "[...] não existe a figura do responsável pelo controle interno, pois todos são responsáveis, cada qual em relação à sua área de atuação. Existe sim, a figura do responsável pelo órgão central do sistema de controle interno [...]".

Ainda, Glock (2011, p. 22), ao lecionar acerca do sistema de controle interno, consigna que este representa um "conjunto de procedimentos de controle inserido nos diversos sistemas administrativos, executados no dia a dia ao longo da estrutura organizacional".

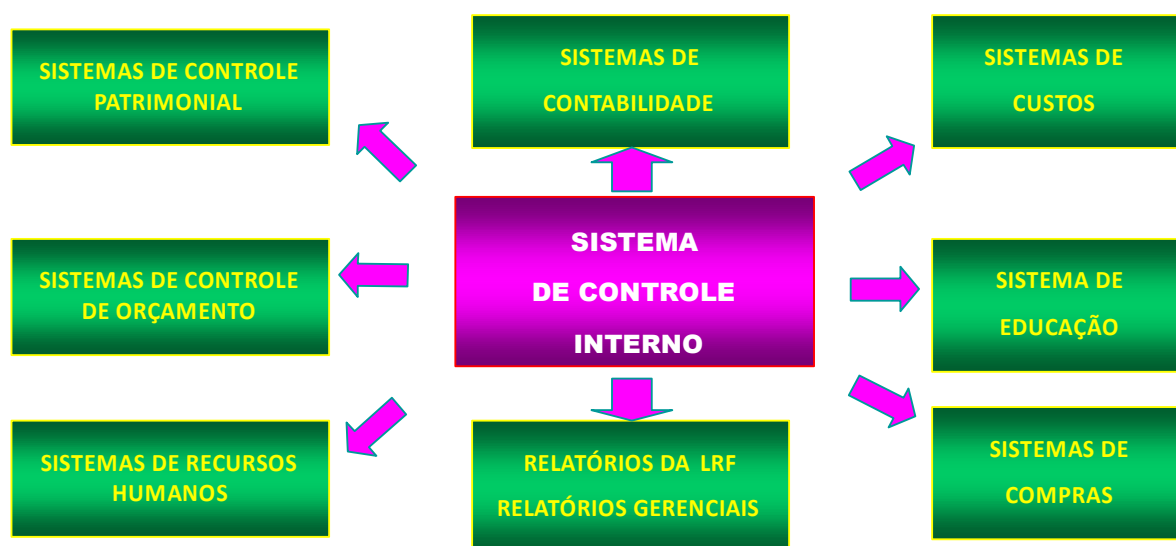
Nesse contexto, a existência de um controle interno (refletido no sistema) estruturado, capacitado e eficaz deve – pelo menos deveria – ser um influente instrumento ao aprimoramento da gestão.

Ao tempo em que o Sistema de Controle Interno – existente de fato – obtém dados das mais variadas áreas da administração (interação dos subsistemas), através da sua análise é possível explicar deslocamentos e orientar modelos de prosperidade, sempre pautando-se nos princípios da governança pública (prestação de contas, transparência, equidade, responsabilidade).

Convém lembrar que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) exalta o planejamento e o controle (prévio, concomitante e posterior) como "mecanismos gerenciais" indispensáveis ao equilíbrio das contas.

As informações gerenciais que podem ser obtidas a partir do controle interno permitem a adequação ou a correção dos rumos para o atendimento às metas e programas fixados, bem como subsidiam novos planejamentos. Sua ineficiência, por sua vez, acarreta desperdícios e mau uso dos recursos públicos.

A amplitude do Sistema de Controle Interno foi muito bem representada pelo atual presidente do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, Conselheiro Fernando Augusto Mello Guimarães, como se verifica na figura que se segue:



**Figura 3 - Sistema de Controle Interno**

Fonte: Estudos e Ensaios - Fernando Augusto Mello Guimarães (Mardecoral).

Com efeito, infere-se o entendimento do controle interno como sistema nervoso no bojo da administração pública, que funciona como elo entre o gestor – a quem compete poder decisório em nível político e de planejamento na gestão – e as áreas de execução e vice-versa.

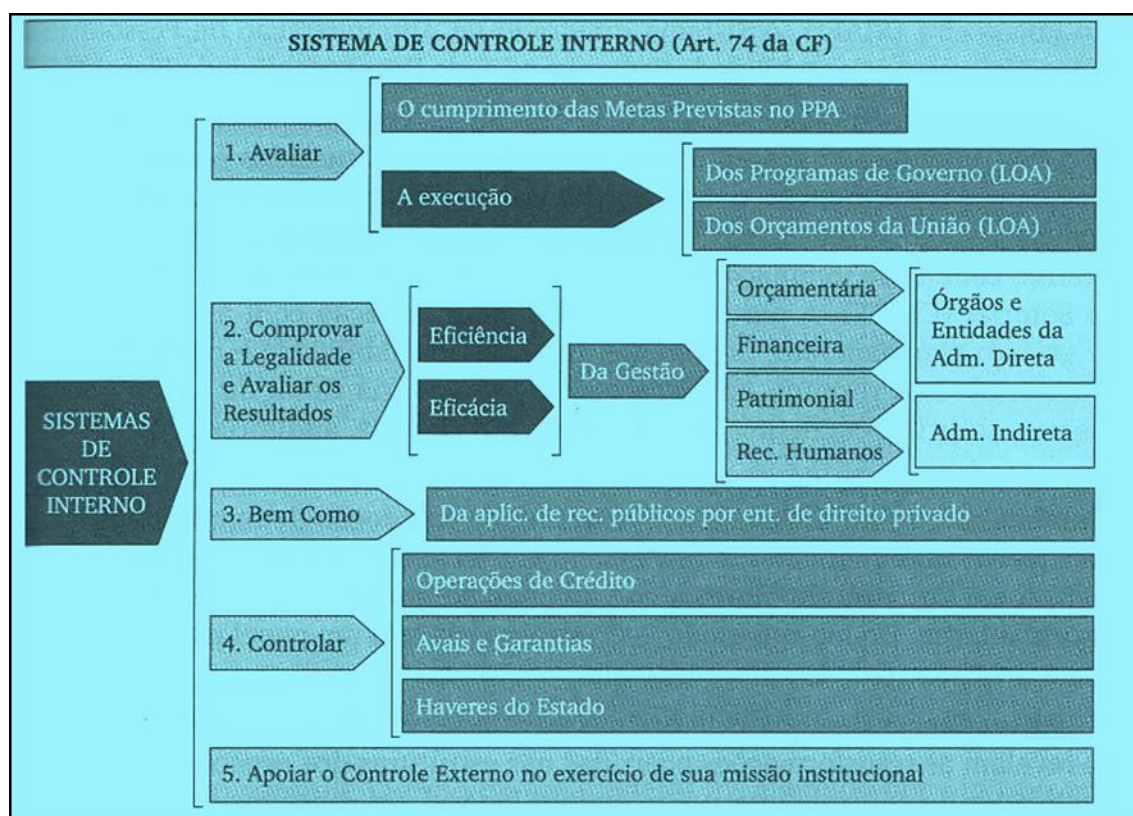
Ressaltando a ideia do controle interno na forma sistêmica como alicerce à gestão, Guerra (2005, p. 273/274) assevera que: não consta na lista

[...] a Lei Maior de 1988, ao prescrever a criação e manutenção obrigatória de um sistema integrado de Controle Interno, quis alcançar de forma ampla toda a organização de gerência pública, não se limitando aos tradicionais



controles financeiro e administrativo. Buscou-se, pois, a implementação de um sistema que englobasse o conjunto integrado de todos os controles, fossem financeiros, gerenciais, administrativos e operacionais. [...] Em outras palavras, trata-se de um complexo de procedimentos administrativos, constitucionalmente previsto, de natureza financeira, contábil e orçamentária, exercido por órgão posicionado dentro da própria estrutura da Administração, indissociável desta, impondo ao gestor público a necessária visualização de todos seus atos administrativos com boa margem de segurança, de acordo com as peculiaridades de cada órgão ou entidade, com fins de prevenção, identificação e rápida correção de irregularidades ou ilegalidades, capaz de garantir o cumprimento dos planos, metas e orçamentos preconcebidos.

Esquematizando o sistema de controle interno quanto ao suas competências, Castro (2011, p. 317) apresenta o seguinte modelo:



**Figura 4 - Competências do Sistema de Controle Interno**  
 Fonte: Castro (2011, p. 317).

A garantia de serviços públicos de qualidade está diretamente ligada à capacidade de gestão, de modo que, ao ser responsável pelas informações que propiciam ao gestor melhorar seu desempenho, o controle interno (sistema) pode combater, também, a ineficácia administrativa.

O novo enfoque da gestão pública, como adverte Ribeiro (1997, p. 17), "prioriza a qualidade do gasto e abre a discussão sobre os resultados objetivos da gestão de recursos públicos".

Destacando o aspecto de ferramenta gerencial que possui o controle interno, a INTOSAI, em suas diretrizes (BAHIA, 2007, p. 19), afirma que "ao ser estruturado internamente, torna-se parte integrante dos processos gerenciais de planejamento, execução e monitoramento".

Neste matiz, é inconteste que o controle interno se apresenta como instrumento de forte amparo ao gestor público, já que, além da possibilidade de obstar a prática de atos dissonantes das finalidades do Estado, é um poderoso elemento de auxílio na tomada de decisão, consoante seu uso de forma holística, sistêmica e pró-ativa por parte dos gestores tomadores de decisões.

É necessário ressaltar o fato de que o funcionamento deste "sistema nervoso" depende da sua efetiva (fática e não apenas legal) estruturação, alicerçada na nova visão que o gestor deve possuir acerca do controle interno (como aliado estratégico), uma vez que este, de funcionamento dinâmico num processo circular virtuoso, é fonte inquestionável de informações para o processo de gestão.

Tendo em vista a inter-relação entre os variados subsistemas, é fato que a verificação de falhas em qualquer deles isoladamente pode resultar no comprometimento de todo o sistema no tocante a suas finalidades, no caso em análise, como ferramenta de gestão.

Não obstante o reconhecimento do sistema de controle interno como ferramenta apta à melhoria da gestão, é imperioso registrar que o mesmo, por si só, não possui o condão de transformar uma administração em boa ou ruim. Trata-se, pois, de propiciar ao gestor informações a uma melhor gestão, cuja utilização ou não das informações é da competência única e exclusiva do administrador.

Sob este aspecto, a INTOSAI, em suas diretrizes (BAHIA, 2007, p. 26), com clareza informa que:

[...] um sistema de controle interno eficaz, não importa quão bem concebido e administrado possa ser, pode oferecer à gerência apenas uma segurança razoável – não absoluta – sobre o alcance dos objetivos da entidade ou sobre a sua sobrevivência. Pode fornecer informação gerencial sobre os progressos da entidade ou sua ausência, tendo em vista o alcance dos objetivos. Entretanto, o controle interno não pode transformar uma administração essencialmente ruim em boa administração. Além disso, as mudanças nas políticas ou programas governamentais, as condições demográficas ou econômicas estão além do controle da gerência e podem exigir uma

reconfiguração dos controles ou ajustes para reduzir os riscos a níveis aceitáveis. Um sistema de controle interno eficaz reduz a probabilidade de não se alcançar os objetivos.

Por fim, é de se destacar que inexistente um sistema de controle interno padrão (enlatado) que possa ser indistintamente utilizado em qualquer município, eis que cada qual possui características próprias, sobretudo quanto a sua estrutura administrativa e forma de desenvolvimento das atividades, de modo que sua estruturação/desenvolvimento deve levar em consideração as peculiaridades de cada caso.

A reforma que vem sendo implementada sugere uma nova organização administrativa, a qual busca a flexibilização do regime jurídico-administrativo. Com efeito, é indispensável que seja acompanhada da modernização dos instrumentos de controle dos quais dispõe o Estado, possibilitando, desta forma, a boa "nova" gestão pública fundada numa visão gerencial em busca da eficiência, eficácia e efetividade na direção do atendimento ao princípio da continuidade do Estado.

## 5.8 CONTROLE INTERNO, GOVERNANÇA E GOVERNABILIDADE

### 5.8.1 A (Inter)relação do Controle Interno com a Efetivação da Governança e Fortalecimento da Governabilidade

A análise da governança e governabilidade pressupõe inseparavelmente a abordagem do Estado enquanto ente provedor do bem-estar do cidadão, consoante o princípio da continuidade. Todavia, considerando que as características do Estado ao longo de sua evolução já foram devidamente tratadas, descabe novamente abordá-las nesse momento, passando à análise prática dos demais termos em estudo.

Em seu preâmbulo<sup>23</sup> a Constituição Federal de 1988 estabelece as finalidades precípuas do Estado Brasileiro, merecendo destaque as considerações

---

<sup>23</sup> Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das

tecidas pelo Supremo Tribunal Federal na lavra da Exma. Ministra Carmem Lúcia - ADIN n.º 2.649 (2008):

Devem ser postos em relevo os valores que norteiam a Constituição e que devem servir de orientação para a correta interpretação e aplicação das normas constitucionais [...]. Vale, assim, uma palavra, ainda que brevíssima, ao Preâmbulo da Constituição, no qual se contém a explicitação dos valores que dominam a obra constitucional de 1988 [...]. Não apenas o Estado haverá de ser convocado para formular as políticas públicas que podem conduzir ao bem-estar, à igualdade e à justiça, mas a sociedade haverá de se organizar segundo aqueles valores, a fim de que se firme como uma comunidade fraterna, pluralista e sem preconceitos [...]. E, referindo-se, expressamente, ao Preâmbulo da Constituição brasileira de 1988, escolia (comentava) José Afonso da Silva que "O Estado Democrático de Direito destina-se a assegurar o exercício de determinados valores supremos. 'Assegurar' tem, no contexto, função de garantia dogmático-constitucional; não, porém, de garantia dos valores abstratamente considerados, mas do seu 'exercício'. Este signo desempenha, aí, função pragmática, porque, com o objetivo de 'assegurar', tem o efeito imediato de prescrever ao Estado uma ação em favor da efetiva realização dos ditos valores em direção (função diretiva) de destinatários das normas constitucionais que dão a esses valores conteúdo específico' [...]. Na esteira destes valores supremos explicitados no Preâmbulo da Constituição brasileira de 1988 é que se afirma, nas normas constitucionais vigentes, o princípio jurídico da solidariedade.

A formulação de políticas públicas e práticas executivas configura condição para que o Estado promova o bem-estar, a igualdade e a justiça, sendo que as reformas administrativas que vêm sendo implementadas, como já destacado, orientam a atividade administrativa na busca da gestão eficiente, eficaz e econômica.

Neste contexto, a transparência, a eficiência dos procedimentos e o aumento da qualidade e eficácia da prestação dos serviços pela administração tornaram-se tema em destaque nos últimos anos, exigindo do Estado novos contornos institucionais, agregando mecanismos de gestão.

Os termos governança e governabilidade, tal como verificado na maior parte dos conceitos relativos à ciência política, como adverte Matias-Pereira (2010, p. 67), "não possuem uma única definição, ou seja, tendem a variar de autor para autor, de acordo com sua nacionalidade, orientação ideológica e a ênfase que é dada a um ou outro elemento".

Especificamente em relação à governança, Matias-Pereira (2010, p. 73) informa ainda que o termo pode ser analisado sob várias acepções, sendo elas:

- Governança enquanto Estado mínimo: baseado na necessidade de redução dos déficits públicos, esse uso da governança refere-se a uma

nova forma de intervenção pública e ao papel dos mercados na produção de serviços públicos;

- Governança corporativa: oriunda das teorias do *management*, a governança corporativa acentua a necessidade de eficácia, assim como a *accountability* na gestão dos bens públicos;
- Governança enquanto *New Public Management* (NPM): A NPM prega a gestão e os novos mecanismos institucionais em economia, através da introdução de métodos de gestão do setor privado e do estabelecimento de medidas iniciativas (incentives) no setor público;
- Boa governança: utilizada originalmente pelo Banco Mundial como referência a suas políticas de empréstimos, a boa governança é uma norma que supõe eficácia dos serviços públicos, a privatização das empresas estatais, o rigor orçamentário e a descentralização administrativa;
- Governança enquanto sistema sociocibernético: a governança das sociedades modernas é uma combinação de todo tipo de atividade e estruturas de governo. Estas combinações podem ser vistas como "respostas" destas sociedades às demandas dúbias dos governos;
- Governança enquanto conjunto de redes organizadas: a governança refere-se a *managing networks that are self-organizing*. Considerando que o Estado é um dos atores (e não mais o único ator) no sistema mundial, redes integradas e horizontais (ONGs, redes profissionais e científicas, meios de comunicação) desenvolvem suas políticas e modelam o ambiente desse sistema.

A existência de várias acepções impõe que se registre o seu significado na conjuntura que está sendo utilizada. Neste estudo, para fins de demonstração de sua relação com o controle interno, a governança é utilizada sob o enfoque de "bom governo" (da instituição pública), que por sua vez traz à baila: 1) a eficiência e eficácia dos serviços; 2) a ação conjunta Estado e *stakeholders*; 3) princípios como *accountability* (prestação de contas), transparência, responsabilidade, equidade.

Ao discorrer sobre a governança, Löffler (*apud* KISSLER; HEIDEMANN, 2006, p. 482) a define como:

[...] uma nova geração de reformas administrativas e de Estado que têm como objeto a ação conjunta, levada a efeito de forma eficaz, transparente e compartilhada pelo Estado, pelas empresas e pela sociedade civil, visando a uma solução inovadora dos problemas sociais e criando possibilidades e chances de um desenvolvimento futuro sustentável para todos os participantes.

Matias-Pereira (2010, p. 109) informa que o termo governança "tem como referência a concepção de bom governo (*good government*) e fundamenta-se na competência do Estado de executar de forma consistente as políticas públicas".

Corroborando o entendimento de Matias-Pereira, os doutrinadores Oliveira e Schwanka (2008, p. 275) lecionam que a governança implica que "os Governos sejam mais eficazes em um marco de economia globalizada, atuando com

capacidade máxima, garantindo e respeitando as normas e valores próprios de uma sociedade democrática".

Com o aumento das discussões acerca do tema, a noção de governança passou a incorporar outras variáveis, além das relacionadas ao bom desempenho da administração, especialmente quanto à participação política da sociedade civil e instituições (*stakeholders*), que, numa visão corporativa, seriam entendidas como as partes (pessoas) interessadas.

Nesta senda, a governança pública envolve múltiplos atores, representados pela sociedade, governo e instituições (para alguns autores nominados como mercado), os quais, de modo interligado, promovem condutas visando ao atingimento dos interesses coletivos (bem-comum).

Não obstante envolver vários atores, Matias-Pereira (2010, p. 5) destaca que a fonte direta da governança pública:

não são os cidadãos ou a cidadania organizada em si mesma, mas um prolongamento desta, ou seja, são os próprios agentes públicos ou servidores do Estado que possibilitam a formulação e a implementação das políticas públicas e representam a face diante da sociedade e do mercado, no setor de prestação de serviços diretos ao público.

Neste diapasão se ratifica o enfoque de "gestão" dado à governança no presente estudo, sendo fixada como a capacidade de determinado governo de formular, bem como implantar, as suas políticas públicas visando à consecução das finalidades coletivas.

Partindo-se do fato (já estudado) de que o sistema de controle interno pode propiciar, independentemente de quem promova determinada decisão, que esta seja melhor, mais eficaz, segura e bem fundamentada, em razão dos subsídios originados pela análise dos dados recebidos e tratados, tem-se a efetivação dos princípios elementares da governança pública, representados na prestação de contas (*accountability*), transparência (*disclosure*), responsabilidade (*responsibility*) e equidade (*equity*).

Assim, ao promover a prestação de contas, a transparência, a valorização da ética e a responsabilidade, princípios inerentes à governança, o controle interno funciona como importante ferramenta para a efetividade da governança pública.

Sob outro vértice, a governabilidade diz respeito às condições do exercício da autoridade política. Neste diapasão, Matias-Pereira (2010, p. 110) assevera que

"o termo governabilidade se refere às condições sistêmicas mais gerais sob as quais se dá o exercício do poder em dada sociedade, como a forma de governo, as relações entre os poderes, os sistemas partidários, etc."

Assim, a governabilidade estaria representada na capacidade de governar, resultante, por sua vez, da relação de legitimação do Estado e do seu governo com a sociedade.

Bresser-Pereira (1998 *apud* ARAUJO, 2002, p. 7) assevera que a governabilidade "é uma capacidade política de governar derivada da relação de legitimidade do Estado e do seu governo com a sociedade; governança é a capacidade financeira e administrativa, em sentido amplo, de um governo implementar políticas".

Nesta mesma linha de raciocínio, há décadas Martins (1988, p. 10) já apresentava lições acerca da governabilidade, nos seguintes termos:

A rigor, a governabilidade é apenas um índice: trata-se de uma variável cujas flutuações retratam o estado em que se encontram as relações entre governantes e governados. O importante, por conseguinte, não é o grau de governabilidade que a cada momento se observa mas, sim, os fatores estruturais e conjunturais, cuja atuação promove mudança para melhor ou para pior na qualidade entre governantes e governados.

Destarte, sem governabilidade é impossível uma adequada governança, embora esta possa ser defeituosa mesmo diante de boas condições de governabilidade.

Seguindo este raciocínio, tem-se que uma boa governança pode acrescer à legitimidade que um povo outorga a seu governo, o que, por conseguinte, de modo direto, aumenta a governabilidade. Assim, neste contexto, a governabilidade possui referência à estrutura e a governança ao processo.

Utilizando-se a noção de Martins anteriormente referenciada, em razão dos diuturnos escândalos que assolam a política brasileira, poder-se-ia cogitar que o "índice" representativo da relação governantes e governados beira os mínimos aceitáveis. Todavia, não se chega ao ponto de uma crise de governabilidade – aqui colocada na circunstância de uma indisciplina generalizada da sociedade e de perda pelos governantes, do comando do governo e do aparelho de Estado.

O controle interno como mecanismo de gestão reforça a capacidade de governar e fortalece a relação de legitimação, promovendo desta feita um aperfeiçoamento da governabilidade que, na visão de Pacini (1995, p. 127-128), dá-se pelo forte embricamento prático-conceitual da relação intrínseca que legitima a governabilidade a partir do efetivo emprego do controle interno, nos seguintes termos:

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

O controle interno como instrumento do processo de gestão adquire salutar e substantiva importância sob o aspecto da governança e governabilidade, ao tempo que possui ramificação sobre as áreas elementares da administração, subsidiando assim um bom governo.

Vê-se, então, a inter-relação entre a governança (o meio/o como) e a governabilidade, notadamente quanto às suas ações políticas e executivas, as quais, por sua vez, convergem e ressaltam a importância do controle interno (instrumento) na busca do bem comum (ponto focal do Estado) dos *stakeholders* usuários.

## 5.9 QUADRO SINÓTICO

A seguir é apresentado quadro sinótico do capítulo relativo ao controle interno.

(continua)

<b>Controle Interno</b>		
<b>Conceito</b>		
O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e fidedignidade de seu dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas (CASTRO, 2011, p. 291)		
<b>Classificação</b>		
<b>Quanto ao Momento</b>	<b>Controle prévio</b>	"Aquele que antecede à prática do ato, como requisito para sua eficácia." (MAGALHÃES ROCHA, 2005, p. 192).
	<b>Controle Concomitante</b>	"Aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, como, p. ex., [...] a fiscalização de um contrato em andamento" (MEIRELLES, 2003, p. 639).
	<b>Controle Posterior</b>	"Aquele que se efetiva após a conclusão do ato controlado visando corrigir eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia." (BOTELHO, 2012, p. 32).
<b>Quanto à Finalidade</b>	<b>Controle de Legalidade</b>	Diz respeito à forma de controle na qual se objetiva verificar a confrontação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o conduzem.
	<b>Controle de Mérito</b>	"É todo aquele que visa à comprovação da eficiência do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado" (BOTELHO, 2012, p. 35).
<b>Quanto à Iniciativa</b>	<b>De ofício</b>	É decorrente do princípio da oficialidade, pelo qual o controle pode e deve, ser impulsionado pela administração independente da manifestação externa, seja ela por parte do administrado, ou mesmo pelos demais órgãos do Estado (de controle ou não).
	<b>Por provocação</b>	Representa aquele que ocorre por meio de iniciativa de órgão ou agente público externo ao ambiente de onde parte do controle, ou mesmo aquele provado pelo cidadão.



(conclusão)

<b>Dos Princípios</b>	
<i>Fixação de responsabilidades:</i> Existência a clara de delimitação de responsabilidades para evitar o comprometimento da eficiência;	
<i>Segregação de funções:</i> O servidor que realiza específica operação não deve ser o mesmo envolvido em seu registro;	
<i>Ciclo de Transação:</i> Uma só pessoa não deve realizar todas as fases de determinada transação;	
<i>Pessoal de controle deve ser criteriosamente selecionado:</i> A controle interno de ser conduzido por pessoal qualificado;	
<i>Rodízio de pessoal:</i> Promover periodicamente, a rotatividade dos servidores, permitindo que cada um seja capaz e desenvolver novas tarefas;	
<i>Tarefas devem ser previstas em manuais operacionais:</i> Devem ser escritas;	
<i>Utilização de processamento eletrônico:</i> Recomendação, já que acarreta maior eficiência, celeridade, confiabilidade, evita erros e dificulta fraudes.	
<b>Das Finalidades</b>	
<i>Segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada;</i>	
<i>Promover a eficiência operacional da entidade;</i>	
<i>Estimular a obediência e o respeito as políticas traçadas;</i>	
<i>Proteger os ativos;</i>	
<i>Inibir a corrupção.</i>	
<b>Das Limitações</b>	
Conluio de funcionários na apropriação de bens da organização;	
Não adequação dos funcionários às normas internas;	
Negligência na execução das tarefas diárias.	
<b>Dos Fundamentos Jurídicos do Controle Interno na Administração Pública</b>	
Lei Federal n.º 4.320/1964	Artigos 75, 76 e 78;
Decreto-Lei 200/67	Artigos 6.º, 13 e 14;
Constituição Federal de 1988	Artigos 31, 70, 74 e 75;
A Lei Complementar n.º 101/00	Artigos 16, 20, 42, 45, 54, 55.
<b>O Controle Interno como Sistema Complexo Apto a Propiciar a Melhoria da Gestão Pública</b>	
Sistema de Controle interno se configura como um sistema aberto que de forma aderente à noção de multidisciplinaridade e complexidade sistêmica, interage com o ambiente recebendo os inputs das áreas de execução, processa-os e os devolve na forma de outptus retroalimentando o ciclo vicioso e virtuoso que se forma de sua interoperabilidade com os usuários e, por conseguinte, com o ambiente no qual está inserto.	
As informações gerenciais que podem ser obtidas a partir do Controle Interno permitem a adequação ou a correção dos rumos para o atendimento às metas e programas fixados, bem como subsidiam novos planejamentos. Sua ineficiência, por sua vez, acarreta desperdícios e mau uso dos recursos públicos.	
<b>Controle Interno, Governança e Governabilidade</b>	
O termo governança tem "como referência a concepção de bom governo ( <i>good government</i> ) e fundamenta-se na competência do Estado de executar de forma consistente as políticas públicas" (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 109).	
A governabilidade diz respeito às condições do exercício da autoridade política. Refere-se "às condições sistêmicas mais gerais sob as quais se dá o exercício do poder em dada sociedade, como a forma de governo, as relações entre os poderes, os sistemas partidários, etc." (MATIAS-PERREIRA, 2010, p. 110).	
Partindo-se do fato de que o sistema de controle interno pode propiciar - independentemente de quem promova determinada decisão - que a esta seja melhor, eficaz, segura e mais bem fundamentada, em razão dos subsídios originados pela análise dos dados recebidos e tratados, tem-se a efetivação dos princípios elementares da governança pública, representados na prestação de contas ( <i>accountability</i> ), transparência ( <i>disclosure</i> ); responsabilidade ( <i>responsibility</i> ); e equidade ( <i>equity</i> ).	
O Controle Interno como mecanismo de gestão reforça a capacidade de governar e fortalece a relação de legitimação.	

**Quadro 5 - Quadro Sinótico relativo ao Capítulo 5**

Fonte: O autor (2012).

## 6 INSTRUMENTOS E MÉTODOS

O presente capítulo apresenta os instrumentos e métodos utilizados ao longo do estudo, tratando sobre a população, a amostra, as ferramentas de coleta e possíveis limitações do método.

### 6.1 TIPO DE PESQUISA

Segundo Gil (2002, p.44), a pesquisa é "o processo que tem por finalidade descobrir respostas para os problemas mediante a utilização de procedimentos científicos", e, conforme Andrade (2003, p. 121), "[...] é o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos, mediante a utilização de métodos científicos".

Não obstante a inexistência de um consenso doutrinário acerca do conceito de pesquisa, Marconi e Lakatos (2007, p. 15), citando o *Webster's International Dictionary*, informam que a pesquisa constitui uma "indagação minuciosa ou exame crítico e exaustivo na procura de fatos e princípios; uma diligente busca para averiguar algo. Pesquisar não é apenas procurar a verdade; é encontrar respostas para questões propostas, utilizando métodos científicos".

A metodologia de pesquisa utilizada no presente estudo baseia-se na abordagem teórico-empírica.

Seguindo categorização disposta por Vergara (1998, p.44-45), quanto aos fins, esta pesquisa classifica-se como descritiva, ao tempo em que visa descrever e aferir o funcionamento e modo de utilização das informações por parte do Controle Interno no âmbito dos municípios do Estado do Paraná, expondo características de determinada população ou mesmo de determinado fenômeno, possibilitando estabelecer correlação entre variáveis.

Com efeito, na pesquisa descritiva não há interferência do investigador, refletindo-se na observação, registro, análise, classificação e interpretação.

No que toca aos meios de investigação, seguindo o arranjo disposto por Vergara (1998, p. 44-45), a pesquisa deste estudo pode ser classificada como bibliográfica, documental e de campo. Discorrendo sobre a pesquisa bibliográfica, Martins (2002, p. 28) destaca que esta tem por objetivo recolher, selecionar, analisar

e interpretar as contribuições teóricas já existentes quanto a determinado assunto, e, de forma convergente, Gil (2002, p. 44-45) ressalta como sendo desenvolvida através de material já elaborado anteriormente, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

É também documental, pois compreende análise de documentos constantes no interior de órgãos públicos (VERGARA, 1998, p. 46), consubstanciada no exame das Instruções Técnicas exaradas pela Diretoria de Contas Municipais do Tribunal de Contas do Estado (DCM), nos 399 (trezentos e noventa e nove) processos de prestação de contas municipais anuais do exercício financeiro de 2010. As análises compreendem as instruções emitidas até 31 de maio de 2012, relativas ao primeiro-exame, ou mesmo acerca do contraditório, caso existente na data paradigma.

Concernente à análise documental, Ludke e André (1986, p. 38) ponderam que "[...] pode se constituir numa técnica valiosa de abordagem de dados qualitativos, seja complementando as informações obtidas por outras técnicas, seja desvelando aspectos novos de um tema ou problema".

Ainda, considerando as possíveis limitações trazidas pela pesquisa bibliográfica e documental, o presente estudo é complementado e apoiado por uma pesquisa de campo, a qual, segundo Vergara (1998, p. 45), "[...] trata-se de uma investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno, ou que dispõe de fatos para explicá-lo". Corroborando o entendimento, Marconi e Lakatos (2010, p. 169) consignam que a pesquisa de campo "é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimento acerca de um problema para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese que se queria comprovar, ou, ainda, de descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles".

É importante destacar que a pesquisa de campo "não deve ser confundida com a simples coleta de dados (este último corresponde à segunda fase de qualquer pesquisa); é algo mais que isso, pois exige contar com controles adequados e com objetivos preestabelecidos que discriminam suficientemente o que deve ser coletado (TRUJILLO, 1982 *apud* MARCONI e LAKATOS, 2010, p. 169).

Pode-se ainda referenciar que a pesquisa de campo desenvolvida foi do tipo descritiva, pois, conforme Oliveira (2004, p. 119), esta tem por escopo "descrever os resultados das análises quantitativas dos dados levantados no estudo de campo, relacionando-os com os objetivos propostos e com as hipóteses sugeridas, margeando, ainda, conclusões de caráter qualitativo".

## 6.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Para Vergara (1998, p.48), entende-se por população (ou universo) "não o número de habitantes de um local, como é largamente conhecido o termo, mas um conjunto de elementos (empresa, produtos, pessoas, por exemplo) que possuem as características que serão objeto de estudo".

No mesmo diapasão, Barbeta (2011, p.41) define população como "o conjunto de elementos para os quais desejamos que as conclusões da pesquisa sejam válidas, com a restrição de que esses elementos possam ser observados ou mensurados sob as mesmas condições".

Considerando os objetivos dispostos neste estudo, o universo da pesquisa compreende as controladorias internas dos municípios do Paraná, os quais, de acordo com a divisão política do Estado (figura 5), totalizam 399 (trezentos e noventa e nove).

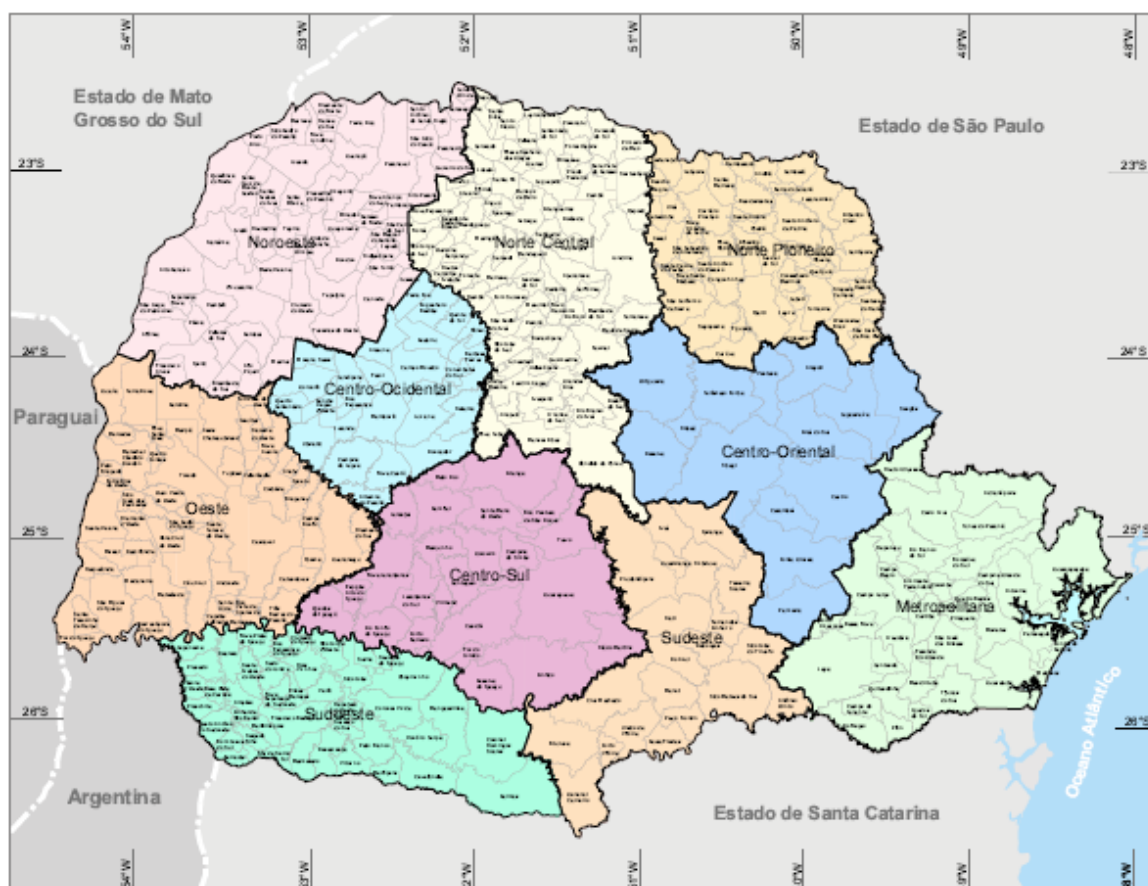


Figura 5 - Mapa da Divisão Geográfica do Estado do Paraná  
Fonte: IPARDES (2010).

No tocante à amostra, ou população amostral, constitui-se em parte do universo, a qual, por sua vez, é escolhida segundo algum critério. Conforme Barbetta (2011, p. 43), pode ser aleatória (simples, sistemática, estratificada, de conglomerados) e não aleatória (por cotas, por julgamento, estudos comparativos).

Considerando ainda a forma de caracterização da amostra pesquisada, sobretudo em razão do problema e objetivos propostos no estudo, nos termos asseverados por Oliveira (2004, p.122) pode ser caracterizada como não paramétrica, já que não foi necessária a utilização, para sua determinação, de testes estatísticos, de modo que, por ser grupo visivelmente definido, constitui-se como amostra por conveniência.

Em que pese a inexistência de cálculos estatísticos para definição da amostra no presente estudo, visando propiciar confiabilidade no que diz respeito ao número mínimo de observações utiliza-se de modo estatístico para definir o tamanho mínimo da amostra.

O cálculo do tamanho mínimo da amostra, partindo da contribuição de Barbetta (2011, p. 58), é obtido pela utilização das seguintes variáveis:

N = tamanho (número de elementos) da população;

n = tamanho (número de elementos) da amostra;

$n_0$  = uma primeira aproximação para o tamanho da amostra;

$E_0$  = erro amostral tolerável.

Para fins da definição do tamanho da amostra, deve-se considerar, como já asseverado, que a população objeto do estudo representa 399 controladorias internas municipais.

Barbetta (2011) informa que, para a determinação do tamanho da amostra, o pesquisador necessita especificar um erro amostrável tolerável, ou seja, quanto ele admite errar na avaliação dos parâmetros de interesse. Assim, fixa-se como aceitação de um erro amostral de 7% (sete por cento).

Um primeiro cálculo do tamanho da amostra, segundo Barbetta (2011), pode ser feito, mesmo sem conhecer o tamanho da população (embora já conhecida), através da seguinte fórmula:

$$n_0 = [1/(E_0)^2]$$

Tendo em vista o erro amostral fixado, tem-se:  $[1/(0,07 \times 0,07) = 204,08$  controladorias.

Conhecendo o tamanho de N (população), caso do presente estudo, pode-se corrigir o cálculo anterior, através da seguinte fórmula:

$$n = [(N \times n_0) / (N + n_0)]$$

Onde temos:

$$n = [(399 \times 204,08) / (399 + 204,08)]$$

$$n = 135,02 \text{ controladorias}$$

Considerando esse número como escopo mínimo de retorno das observações propostas, o instrumento de coleta de dados (questionário) foi enviado para as 399 controladorias internas municipais. Isto posto, levando-se em conta a população objeto da pesquisa, é necessário um retorno aproximado de 34% (trinta e quatro por cento), o que de fato foi efetivamente alcançado, eis que houve retorno de 156 questionários, conforme se constata no Apêndice 3 deste estudo (banco de dados da pesquisa).

### 6.3 COLETA DOS DADOS EM CAMPO

Antes de adentrarmos diretamente as considerações referentes à coleta de dados, é importante ressaltar, como já exposto, que este estudo se utiliza das pesquisas: bibliográfica, documental e de campo.

A pesquisa de campo realizada utiliza como instrumento de coleta questionário estruturado, conforme apresentado no Apêndice 2.

Marconi e Lakatos (2010, p. 184), com propriedade, discorrem que "o questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador".

Corroborando e detalhando a conceituação, Vergara (1998, p. 52) informa que no questionário fechado/estruturado o respondente faz escolhas, ou pondera, diante de alternativas apresentadas.

No que toca à forma de aplicação do instrumento de coleta proposto, desenvolveu-se totalmente de modo interativo, por meio do ambiente de internet (*web*). Juntamente ao questionário foi encaminhada carta esclarecendo a natureza da pesquisa, bem como ressaltando o valor da contribuição (Apêndice 1), pois, como afirmam Marconi e Lakatos (2010, p. 184), "junto ao questionário deve-se enviar uma nota ou carta explicando a natureza da pesquisa, sua importância e a necessidade de obter respostas, tentando despertar o interesse do recebedor, no sentido de que ele preencha e devolva o questionário dentro de um prazo razoável".

Ressalta-se que aos respondentes foi informada a manutenção do sigilo quanto aos seus nomes e instituições, bem como a finalidade exclusivamente acadêmica.

O envio do questionário ocorreu por meio de *e-mail* endereçado aos responsáveis pela Controladoria Interna dos Municípios do Paraná. Juntamente à carta de apresentação constava, em destaque, *link* direto para acesso ao questionário (*web*).

Depois de respondidos os questionários (gravados pelos respondentes), automaticamente foi alimentado o banco de dados estruturado (Apêndice 3), sobre o qual foram promovidas as análises visando atender ao objeto do presente estudo.

É importante destacar que foram enviados pré-testes a 10 (dez) municípios do Estado, visando obter informações relativas à compreensão do questionário pelos controladores, efetivo funcionamento do sistema *web* e alimentação do banco de dados.

Ainda por meio do pré-teste foram requeridas sugestões para melhoria do questionário, o que de fato culminou com a modificação das alternativas referentes a uma das indagações propostas (questão n.º 10).

Promovido o pré-teste e evidenciada a compreensão do questionário pelos controladores nos moldes já expostos, a pesquisa foi encaminhada a todas as controladorias dos municípios do Estado do Paraná.

Ressalta-se, por fim, que anteriormente ao envio da pesquisa foi efetivado pelo pesquisador contato telefônico com os 399 (trezentos e noventa e nove) municípios (na pessoa dos respectivos controladores e, em sua ausência, dos auxiliares) informando a natureza do estudo, bem como solicitando a sua incontestável e necessária colaboração.

## 6.4 TRATAMENTO DOS DADOS

Conforme Marconi e Lakatos (2010, p. 150), após a coleta de dados "eles são elaborados e classificados de forma sistêmica", utilizando-se, dentre outros passos, a seleção, codificação e tabulação. Como afirma Vergara (1998, p. 57), "os objetivos são alcançados com a coleta, o tratamento e, posteriormente, com a interpretação dos dados".

No intuito de atingir o objetivo geral deste estudo, serão utilizadas técnicas de ordem quantitativa (empregando-se procedimentos estatísticos) e/ou qualitativos. Faz-se necessário destacar, como discorre Vergara (1998, p. 57), que "é possível tratar os dados quantitativa e qualitativamente no mesmo estudo".

Concernente à apresentação dos dados tratados foram utilizadas tabelas de simples e dupla entrada, eventualmente acompanhadas de representações gráficas, decorrentes, nos dizeres de Barbetta (2011, 65-71), de análise univariada (tratamento isolado de cada variável) ou bivariada (análise conjunta de duas variáveis qualitativas e/ou quantitativas).

Ainda, visando clarificar a compreensão quanto à análise dos dados, utilizam-se tabulações cruzadas, as quais, conforme Oliveira (2004, p. 126), "têm por essencial a análise causal, permitindo uma análise mais detalhada de uma ou mais variáveis".

### 6.4.1 Medidas de Associação Entre Duas Variáveis

Considerando a contribuição dada por Barbetta (2011) para o tratamento estatístico dos dados coletados via pesquisa de campo, serão utilizados, neste estudo, dois coeficientes estatísticos (coeficiente de contingência modificado e Coeficiente  $\rho$  de Spearman), que têm por objetivo "medir a força da associação" entre duas variáveis categorizadas. A análise destes coeficientes, aliada à análise descritiva das tabelas, contribuem para a análise conclusiva aplicada à pesquisa.



#### 6.4.1.1 Apresentação do coeficiente de contingência $C^*$

Este coeficiente é utilizado para medir a associação entre dois conjuntos de características, quando um ou ambos são medidos em escala nominal. Corroborando, Barbetta (2011, p. 242) afirma que "é muito usado para medir o grau de associação em uma tabela de contingência" cuja definição parte da estatística  $\chi^2$ , bem como do tamanho da amostra  $n$ .

Para fins de definição do "C" é utilizada a seguinte fórmula:

$$C = \sqrt{\frac{\chi^2}{n + \chi^2}}$$

Buscando simplificar a interpretação – tendo em vista que o valor de "C" também depende da dimensão da tabela –, Barbetta (2011) usa o "coeficiente de contingência modificado", onde  $k$  é o menor valor entre  $l$  (número de linhas da tabela) e  $c$  (número de colunas da tabela).

$$C^* = \sqrt{\frac{k \cdot \chi^2}{(k-1) \cdot (n + \chi^2)}}$$

Explicando a fórmula, o autor coloca o seguinte exemplo: numa tabela de dimensão  $2 \times 2$ , tem-se o  $k = 2$ . Numa tabela  $3 \times 5$ , então, o  $k = 3$ .

Ainda, para Barbetta (2011), o valor  $C^*$  "sempre estará no intervalo de 0 (zero) a 1 (um). Será 0 somente quando houver independência. Será 1 somente quando houver associação perfeita". Com efeito, valores de  $C^*$  próximos de 1 representam uma *associação forte*, enquanto os próximos de 0 indicam uma *associação fraca*. Para valores de  $C^*$  em torno de 0,5, isto pode ser interpretado, segundo o autor, como *associação moderada*.

Quando se trata de estudo de associação entre duas variáveis ordinais, Barbetta (2011) destaca que pode haver interesse não apenas na verificação de associação, mas também quanto ao seu sentido (correlação positiva ou correlação negativa). Segundo o autor, existirá *correlação positiva* quando, à medida que uma

variável aumenta, cresce a chance de ocorrerem níveis mais elevados da outra variável; a *correlação negativa*, por sua vez, ocorre quando, ao aumentar o nível de uma variável, diminui a chance de ocorrerem níveis mais elevados na outra variável.

#### 6.4.1.2 Apresentação do coeficiente $\rho$ (rho) de Spearman

O Coeficiente "rho" ( $\rho$ ) de Spearman tem por escopo medir a correlação entre variáveis em escala de mensuração pelo menos ordinal. É uma medida de correlação não paramétrica, não se exigindo que se parta de nenhum pressuposto para se efetivar a distribuição das variáveis.

O cálculo de correlação de Spearman é obtido mediante aplicação da seguinte fórmula:

$$\rho = 1 - \frac{6 \sum_{i=1}^n d_i^2}{n^3 - n}$$

Onde:

$i = 1$

$d_i$  = a diferença entre cada posto de valor correspondente de x e y, e

$n$  = o número dos pares dos valores.

O valor ( $\rho$ ) estará sempre entre -1 e +1. Será +1 quando só houver concordâncias, e será -1 quando só houver discordâncias. Neste contexto, quando  $\rho$  estiver próximo de 0 (zero), estará indicando *ausência de correlação*, eis que o número de pares concordantes e discordantes é praticamente igual (MAROCO, 2007, p.43).

Com efeito, quanto mais próximo de +1 estiver  $\rho$  se indicará correlação positiva forte (maior número de concordantes em relação aos discordantes); ao revés, quanto mais próximo de -1 estiver  $\rho$  se indicará correlação negativa forte (maior número de discordantes em relação aos concordantes).

### 6.4.1.3 Nível de significância estatística " $\alpha$ " e P-Valor

Buscando verificar a existência ou não de significância estatística para os coeficientes apurados (resultado significativo implica dizer que é improvável que tenha ocorrido por acaso), fixou-se como nível de significância  $\alpha = 5\%$  (0,05).

Neste contexto, foram obtidos o "P-Valor" dos cruzamentos realizados, pelo qual é definido se duas variáveis são ou não correlacionadas do ponto de vista estatístico. Com efeito, em decorrência do nível de significância fixado (0,05), temos:

- 1.<sup>a</sup> hipótese  $H_0$ : P-Valor  $\geq 0,05$ : não há correlação significativa estatisticamente.
- 2.<sup>a</sup> hipótese  $H_1$ : P-Valor  $< 0,05$ : há correlação significativa estatisticamente.

Os cálculos das medidas de associação entre 2 variáveis ( $C^*$  e  $\rho$ ), bem como o P-Valor, foram obtidos com o auxílio do *software* estatístico SPSS.

## 6.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E DAS TÉCNICAS

Como assevera Vergara (1998, p. 59), "todo método de pesquisa tem possibilidades e limitações". Com efeito, levando-se em consideração a metodologia de pesquisa utilizada neste estudo, convém destacar a ocorrência de limitações.

Neste compasso, têm-se, como afirma Barbetta (2011, p. 61), erros nos levantamentos por amostragem. Afirma o autor que "o erro amostral tolerável definido como a *diferença* entre uma estatística (a ser calculada com a base numa amostra de  $n$  elementos) e o verdadeiro valor do *parâmetro* (característica de uma população de  $N$  elementos) parte do princípio de que as  $n$  observações da amostra são obtidas sem erros". Assim, o próprio erro amostral fixado para a pesquisa é um fato limitante, como contribui Oliveira (2004, p. 130).

### 6.5.1 Falta de Resposta

É natural não se obter respostas de alguns integrantes da população selecionada. Várias podem ser as motivações para isto, tais como falta de tempo, receio de divulgação de dados (embora consignado o sigilo na carta de apresentação), dentre outros.

A assertiva é confirmada, já que foi enviado o questionário aos 399 (trezentos e noventa e nove) municípios do Estado do Paraná, com retorno efetivo de 157 questionários até a data utilizada para o "corte" da pesquisa.

No entanto, como destacado, foi obtido o retorno mínimo proposto, o que estatisticamente garante a validação da pesquisa.

### 6.5.2 Erro de Mensuração

Não obstante a fixação do erro amostral possa se constituir num limitador, paralelamente tem-se o erro de mensuração (não amostral), visto que, como bem expõe Barbetta (2011, p. 62), nem sempre se obtém exatamente o que queremos. Por exemplo, numa pesquisa eleitoral o eleitor pode, por várias razões, apontar um candidato, quando na verdade ele pretende votar em outro.

## 7 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

O presente capítulo é dirigido à exposição e tratamento dos dados obtidos por ocasião da pesquisa de campo realizada, bem como pela análise dos processos de prestação de contas dos municípios paranaenses - exercício financeiro de 2010.

### 7.1 MAPEAMENTO DA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO DAS PREFEITURAS DO ESTADO DO PARANÁ

#### 7.1.1 Análise Descritiva Univariada

Com o objetivo de evidenciar dados relevantes sobre as controladorias pesquisadas, apresenta-se uma análise descritiva de cada variável observada por ocasião do desenvolvimento da pesquisa de campo.

Na tabela 3 é possível se observar que 156 (39%) controladorias municipais distribuídas nas 10 (dez) regiões geográficas do Estado do Paraná participaram ativamente da pesquisa de campo.

Constata-se que, em relação ao total de controladorias respondentes, restou mantida uma proporção por região geográfica em nível de estado (estratificação proporcional), o que de fato fornece uma amostra mais representativa da população total.

**Tabela 3 - Distribuição das Controladorias Respondentes em Relação à Divisão Geográfica do Estado do Paraná**

Instituição	Frequência		Em relação à região (%)	Respondentes (%)
	Total de controladorias	Controladorias respondentes		
Centro-Occidental	25	9	36	6
Centro-Oriental	14	5	36	3
Centro-Sul	24	12	50	8
Metropolitana de Curitiba	37	14	38	9
Noroeste	61	18	30	12
Norte Central	79	25	32	16
Norte Pioneiro	46	18	39	12
Oeste	50	25	50	16
Sudeste	21	8	38	5
Sudoeste	42	22	52	14
TOTAL	399	156	39	100

Fonte: Pesquisa de campo.

### 7.1.1.1 Quanto à instituição

Com relação à instituição das controladorias municipais, 100% dos respondentes informaram que ocorreu através de Lei, conforme aponta a tabela 4.

**Tabela 4 - Distribuição das Controladorias Municipais Quanto a sua Forma de Instituição**

Instituição	Frequência	%
Instituída através de Lei	156	100
Instituída através de outros diplomas normativos	0	0
TOTAL	156	100

**Fonte: Pesquisa de campo.**

Quanto ao período de implantação da controladoria, pode-se evidenciar, pela tabela 5, que a grande maioria, o equivalente a 116 (74%), foi instituída entre os anos de 2006 e 2008. Em seguida, observa-se que 21 (13%) controladorias tiveram sua instituição no período de 2009 a 2011, sendo que apenas 19 (12%) foram implementadas no período anterior a 2006. Tal circunstância reflete que o controle interno é ainda embrionário nos municípios paranaenses.

**Tabela 5 - Distribuição das Controladorias Quanto ao Ano de Instituição**

Ano de Instituição	Frequência	%
Anterior a 1988	0	0
De 1988 a 2000	3	2
De 2000 a 2005	16	10
De 2006 a 2008	116	74
De 2009 a 2011	21	13
TOTAL	156	100

**Fonte: Pesquisa de campo**

Necessário destacar que a obrigatoriedade de implantação das controladorias remonta ao ano de 1988, por imposição dos artigos 31, 70 e 74 da Constituição. Com efeito, observa-se que 137 (87%) respondentes implantaram a controladoria nada menos de 18 (dezoito) anos após sua efetiva obrigatoriedade.

Mas esta súbita implantação de controladorias a partir de 2006 decorre unicamente do fato de que através do acórdão 764/2006 (ratificado pelos acórdãos 921/2007, 97/2008 e 265/2008) o Tribunal de Contas do Estado do Paraná "determinou" que os municípios implantassem o sistema de controle interno, sob pena de emissão de parecer prévio pela irregularidade das contas.

#### 7.1.1.2 Quanto ao responsável pela controladoria

Com relação à formação acadêmica dos profissionais responsáveis pelas controladorias respondentes, revela-se que a formação contábil representa 96 (62%) casos, sendo que apenas 10 (6%) não possuem formação em nível superior, conforme a tabela 6. Ainda, observa-se que a quase totalidade dos respondentes possui formação contábil, Direito, Administração ou Economia, formações estas que são as recomendadas pelo Tribunal de Contas do Estado.

**Tabela 6 - Distribuição das Controladorias segundo a Formação Acadêmica do Controlador Interno**

Formação Acadêmica	Respostas		Respondentes (%)
	Abs.	%	
Bacharelado em Ciências Contábeis	96	56	62
Direito	15	9	10
Administração	0	0	0
Economia	10	6	6
Outro curso superior não especificado anteriormente	40	23	26
Não possui formação escolar em nível superior	10	6	6
TOTAL	171	100	110

**Fonte: Pesquisa de campo.**

**Nota:** Esta questão admite mais de uma resposta. A soma das parcelas (percentual de respondentes) ultrapassa os 100% em decorrência de 15 (quinze) controladores possuírem duas graduações.

Buscando demonstrar a natureza jurídica do cargo/função exercido pelo responsável pela controladoria, evidencia-se, pela tabela 7, que a maioria dos respondentes, 53 (34%), é provida mediante concurso público, sendo 45 (29%) servidores efetivos com função gratificada sem mandato e 24 (15%) casos de funções gratificadas com mandato.

**Tabela 7 - Distribuição das Controladorias Segundo a Natureza dos Cargos/Funções de Controlador Interno**

Natureza do Cargo/Função	Frequência	%
Cargo efetivo, provido através de concurso público	53	34
Comissionado	28	18
Comissionado com prazo	6	4
Função gratificada com mandato (com tempo previamente estabelecido - ex.: 2 anos)	24	15
Função gratificada sem mandato (pode ser removida a qualquer tempo)	45	29
TOTAL	156	100

**Fonte: Pesquisa de campo.**

É importante destacar que as duas maiores proporções de respostas (concurso público e funções sem mandato) não são as formas de provimento recomendadas pelo TCE/PR, que por sua vez indica a função com mandato como melhor configuração de provimento das funções de controlador.

Muito embora o Tribunal entenda irregular o provimento de controladores mediante nomeação sob o provimento em comissão, autoriza que a "chefia" da controladoria seja provida em comissão, o que de fato explica os 28 (18%) casos dessa natureza.

Com relação direta ao período de implantação das controladorias, observa-se que em 138 (88%) dos casos o controlador possui atuação na área inferior a 5 (cinco) anos, conforme mostra a tabela 8.

**Tabela 8 - Distribuição das Controladorias Segundo o Tempo de Atuação do Controlador Interno na Área**

Tempo de Atuação	Frequência	%
Até 5 anos	138	88
De 6 a 10 anos	16	10
De 11 a 15 anos	2	1
De 16 a 20 anos	0	0
Mais de 20 anos	0	0
TOTAL	156	100

**Fonte: Pesquisa de campo.**

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.



### 7.1.1.3 Quanto à estrutura (física e pessoal)

No tocante à estrutura das controladorias respondentes, evidencia-se, pela tabela 9, que em 112 (72%) casos a estrutura de pessoal é representada apenas pelo próprio controlador, sendo que 28 (18%) controladorias possuem de 2 a 3 servidores. Os casos em que a estrutura é superior a 3 pessoas representam apenas 10%.

Sob este aspecto é importante observar que alguns Municípios, seja pela sua estrutura, capacidade financeira, etc., não suportam uma estrutura mais complexa de controle. Todavia, tal considerações demandam estudos específicos aptos a originar e subsidiar novo trabalho de pesquisa.

**Tabela 9 - Distribuição das Controladorias Segundo o Número de Servidores que a Compõem**

Número de Servidores	Frequência	%
Apenas 01 (controlador)	112	72
De 02 a 03	28	18
De 04 a 06	9	6
De 06 a 10	5	3
Mais de 10	2	1
TOTAL	156	100

**Fonte: Pesquisa de Campo.**

Relativamente à estrutura física, constata-se que 88 (56%) controladorias respondentes dividem o ambiente com outro órgão/secretaria. Apenas em 13 (8%) casos a estrutura foi considerada inadequada ou precária (tabela 10).

**Tabela 10 - Distribuição das Controladorias Segundo a sua Estrutura Física**

Estrutura Física	Frequência	%
Possui sala própria (exclusiva)	64	24
Divide o ambiente com outro órgão/secretaria	88	34
Possui equipamentos adequados (mesas, cadeiras, computadores)	91	35
Possui estrutura física inadequada ou precária	13	5
Possui equipamentos inadequados ou precários	6	2
TOTAL	262	100

**Fonte: Pesquisa de campo.**

**Nota:** Esta questão admite mais de uma resposta.

#### 7.1.1.4 Quanto ao funcionamento

Relativamente ao funcionamento das controladorias em relação à estrutura administrativa do Poder Executivo, observa-se que em 137 (88%) casos a controladoria é vinculada ao prefeito municipal, sendo que apenas 19 (12%) respondentes informam ser desvinculada do chefe do Poder Executivo (tabela 11).

**Tabela 11 - Distribuição das Controladorias Segundo a sua Posição na Estrutura Administrativa do Poder Executivo**

Posição na Estrutura	Frequência	%
É vinculada ao prefeito municipal	137	88
É vinculada a alguma secretaria ou órgão	19	12
TOTAL	156	100

**Fonte: Pesquisa de campo.**

Da quase totalidade das controladorias respondentes, 137 (88%) possuem a regulamentação de seu funcionamento disposta através de lei (tabela 12), sendo que apenas 8 (5%) não possuem estrutura de funcionamento definida. Observa-se que em vários casos a regulamentação também ocorre através de diplomas infralegais.

**Tabela 12 - Distribuição das Controladorias Segundo a Regulamentação do seu Funcionamento**

Regulamentação	Frequência	%
Lei Municipal	137	61
Regimento Interno	18	8
Portaria/Resolução/Decreto	57	26
Organograma de áreas	3	1
Não possui estrutura de funcionamento definida	8	4
TOTAL	223	100

**Fonte: Pesquisa de campo.**

**Nota:** Esta questão admite mais de uma resposta.

Relativamente à normatização (padronização operacional) dos instrumentos de controle, evidencia-se, através da tabela 13, que, dentre as controladorias respondentes, 77 (49%) possuem instrumentos de controle normatizados, todavia pouco

eficientes. Em 39 (25%) casos a padronização é considerada eficiente, sendo relevante ainda o fato de 29 (19%) controladorias não possuírem instrumentos de controle normatizados.

**Tabela 13 - Distribuição das Controladorias Segundo a Padronização Operacional (Normatização) dos Instrumentos de Controle**

<b>Controles Normatizados</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Possui, totalmente eficiente	39	25
Possui, pouco eficiente	77	49
Possui, mas ineficiente	11	7
Não possui	29	19
<b>TOTAL</b>	<b>156</b>	<b>100</b>

**Fonte: Pesquisa de campo.**

No tocante ao treinamento dos servidores integrantes da controladoria, verifica-se que apenas em 6 (4%) casos existem treinamentos permanentes (tabela 14). A quase totalidade dos respondentes, 113 (72%), informa a existência de treinamentos aleatórios e esparsos, sendo que 17 (11%) afirmaram que não há disponibilização de treinamentos.

**Tabela 14 - Distribuição das Controladorias Segundo a Periodicidade de Treinamentos dos Quadros Funcionais**

<b>Periodicidade de Treinamento</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Há treinamentos permanentes, com cronogramas anuais	6	4
Há treinamentos periódicos e pontuais	20	13
Há treinamentos apenas aleatórios e esparsos	113	72
Não há treinamento	17	11
<b>TOTAL</b>	<b>156</b>	<b>100</b>

**Fonte: Pesquisa de campo.**

Quanto às áreas de atuação do controle interno, observa-se, pela tabela 15, que 145 (92%) controladorias respondentes possuem atuação nas áreas de contabilidade e licitações /contratos e 140 (89%) na área financeira. Evidenciou-se também que uma pequena parcela das controladorias atua no almoxarifado.

**Tabela 15 - Distribuição das Controladorias Segundo as Áreas de Atuação do Controle Interno**

Áreas de Atuação	Frequência	%
Tesouraria/financeiro (verificação dos pagamento, receitas etc.)	140	20
Recursos Humanos (verificação de nomeações, gratificações, ato de aposentadoria etc.)	134	19
Contabilidade (verificação de balancetes, empenhos etc.)	145	20
Almoxarifado	65	9
Licitações e contratos (Análise e/ou Parecer em processos licitatórios, análise de contratos etc.)	145	20
Outras áreas	85	12
Nenhuma das alternativas	2	0
TOTAL	716	100

**Fonte: Pesquisa de campo.**

**Nota:** Esta questão admite mais de uma resposta.

No tocante às análises efetivadas pelo controle interno, restou constatado que 91 (58%) controladorias não possuem formulários ou fichas de análise (tabela 16). Tal circunstância reforça a pouca eficiência ou inexistência de padronização dos instrumentos de controle, conforme já exposto na tabela 13.

**Tabela 16 - Distribuição das Controladorias Segundo a Existência de Formulários/Fichas de Análise**

Existência de Formulários	Frequência	%
Possui formulários/Fichas de análise	65	42
Não possui formulários/Fichas de análise	91	58
TOTAL	156	100

**Fonte: Pesquisa de campo.**

Relativamente ao planejamento das atividades de controle, nota-se, pela tabela 17, que 65 (42%) controladorias agem proativamente apenas quando a situação exige, sendo ainda que 26 (17%) agem apenas pós-fato. Tal observação reflete que mais da metade das controladorias respondentes possuem pouca atuação no que diz respeito ao controle prévio, comprometendo assim um de suas elementares funções.

**Tabela 17 - Distribuição das Controladorias Segundo o Planejamento das Atividades do Controle Interno**

Planejamento das Atividades	Frequência	%
Pós-fato, promovendo exame de documentos e fatos de acordo com notícias prévias de problemas (Jornal, Câmara Municipal, TCE, TCU, Ministério Público).	26	17
Proativo, através de planejamento prévio do que será realizado, bem como o período, o local, com cronograma e atividade devidamente estabelecidos.	38	24
Proativo e reativo, sendo predominantemente reativo, e proativo de acordo com o que a situação pede.	65	42
Proativo e reativo, sendo predominantemente proativo, com planejamento prévio.	27	17
TOTAL	156	100

**Fonte: Pesquisa de campo.**

#### 7.1.1.5 Quanto às informações

Buscando descrever as aspectos relativos à informatização do controle interno, observa-se, pela tabela 18, que 35% das controladorias respondentes não possui sistema de controle informatizado, sendo que, dentre as que possuem, 33% não estão vinculadas aos demais sistemas.

**Tabela 18 - Distribuição das Controladorias Segundo a Existência de Sistema de Controle Interno Informatizado e Vinculado aos Demais Sistemas do Poder Executivo**

Informatização do Sistema de Controle	Frequência	%
Sim, integrado aos demais sistemas	49	31
Sim, mas não integrado aos demais sistemas	52	33
Não possui	55	35
TOTAL	156	100

**Fonte: Pesquisa de campo.**

Levando-se em consideração os percentuais citados, denota-se, seja sob o aspecto da falta de informatização ou mesmo pela falta de integração, que o controle interno atua de modo isolado.

Quanto à obtenção das informações pela controladoria, verifica-se que, do total de respondentes, 68 (44%) requisitam ou recebem documento regularmente para

análise. Também merece destaque o fato de que 47 (30%) controladorias recebem ou requisitam documentos eventualmente (tabela 19).

**Tabela 19 - Distribuição das Controladorias Segundo as Requisições e Recebimentos de Documentos para Análise**

Requisita/Recebe Documentos	Frequência	%
Sempre	37	24
Regularmente	68	44
Eventualmente	47	30
Não requisita	4	3
TOTAL	156	100

**Fonte: Pesquisa de campo.**

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

No que se refere à comunicação ao gestor das informações obtidas pelo controle interno, nota-se, pela tabela 20, que apenas 34% das controladorias informam mensalmente, sendo que 43% (15 + 12 + 16) promovem a ciência a cada 6 meses, anualmente ou quando solicitado.

**Tabela 20 - Distribuição das Controladorias Segundo a Periodicidade com que as Informações Obtidas pelo Controle Interno são Apresentadas ao Prefeito Municipal**

Informações ao Prefeito	Frequência	%
Mensalmente	53	34
Trimestralmente	36	23
Semestralmente	24	15
Anualmente	18	12
Apenas quando solicitado pelo prefeito	25	16
TOTAL	156	100

**Fonte: Pesquisa de campo.**

Ainda quanto às informações produzidas pelo controle interno, evidencia-se que 63% das controladorias respondentes informam que as mesmas são utilizadas para tomada de decisão por parte dos gestores (tabela 21). Não obstante, também figura-se representativo o fato de 37% das controladorias informarem que os dados obtidos não são pelo gestor.

**Tabela 21 - Distribuição das Controladorias Segundo a Utilização das Informações do Controle Interno para Tomada de Decisão Acerca de Políticas Públicas ou Atos de Gestão**

<b>Utilização das Informações</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
São utilizadas	99	63
Não são utilizadas	57	37
<b>TOTAL</b>	<b>156</b>	<b>100</b>

**Fonte: Pesquisa de campo.**

#### 7.1.1.6 Quanto aos relatórios

Relativamente aos relatórios produzidos pela controladoria, observa-se que para 60 (38%) respondentes a emissão de relatórios ocorre apenas anualmente (tabela 22), sendo que apenas 30 (19%) controladorias emitem relatórios mensais.

**Tabela 22 - Distribuição das Controladorias Segundo a Periodicidade da Emissão de Relatórios das Análises Elaboradas**

<b>Emissão de Relatórios</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Sim, mensalmente	30	19
Sim, trimestralmente	34	22
Sim, semestralmente	19	12
Sim, anualmente para dar suporte à prestação de contas	60	38
Não são gerados relatórios	13	8
<b>TOTAL</b>	<b>156</b>	<b>100</b>

**Fonte: Pesquisa de campo.**

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

Continuando, ainda acerca da emissão de relatórios, verifica-se, pela tabela 23, nota-se que em 114 (74%) dos casos estes são elaborados manualmente pelo controlador. Observa-se, ainda, que mesmo 64% (ver tabela 18) das controladorias possuindo sistema informatizado de controle, apenas 23% geram relatórios utilizando-se do sistema.

**Tabela 23 - Distribuição das Controladorias Segundo a Elaboração do Relatório de Controle Interno Encaminhado ao Tribunal de Contas Junto ao Processo de Prestação de Contas**

<b>Relatório Anual</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
É elaborado manualmente pelo controlador interno	116	74
É padronizado e gerado através de sistema de informática próprio	23	15
É padronizado e gerado através do sistema de contabilidade	17	11
<b>TOTAL</b>	<b>156</b>	<b>100</b>

**Fonte: Pesquisa de campo.**

#### 7.1.1.7 Quanto à importância

Em relação à importância do controle como instrumento de melhoria da gestão, conforme se observa pela tabela 24, em 98 (63%) casos os controladores informaram que o gestor considera importante. É relevante também o fato de que 58 (37%) respondentes informam que o gestor considera o controle pouco importante ou mesmo um empecilho.

**Tabela 24 - Distribuição das Controladorias Segundo a Importância Dada ao Controle Interno como Instrumento de Melhoria da Gestão pelo Prefeito Municipal (na visão dos controladores)**

<b>Importância</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Considera importante	98	63
Considera pouco importante	52	33
Considera um empecilho/entreve à gestão	6	4
<b>TOTAL</b>	<b>156</b>	<b>100</b>

**Fonte: Pesquisa de campo.**

#### 7.1.2 Análise Descritiva Bivariada

Com o intuito de evidenciar o grau de correlação/associação entre as variáveis de interesse, foram calculados os respectivos coeficientes conforme descrito na seção que tratou das medidas de associação entre duas variáveis.

Nesse compasso, calculou-se o coeficiente de correlação de Spearman " $\rho$ " (rho), aplicado na análise das variáveis do tipo ordinal, bem como o coeficiente de Contingência Modificado " $C^*$ ", aplicado na análise das variáveis do tipo nominal.



Ao se tomar por análise a distribuição conjunta das variáveis "implantação da controladoria" e "instrumentos de controle normatizados" (tabela 25), observa-se que, dentre as controladorias que possuem instrumentos de controle normatizados (127), um total de 88 (70%) apresenta esses instrumentos de forma pouco eficiente ou mesmo ineficiente.

**Tabela 25 - Distribuição do Período da Implantação das Controladorias por Grau de Normatização dos Instrumentos de Controle**

Implantação da Controladoria	Instrumentos de Controle Normatizados				Total
	Possui, totalmente eficiente	Possui, pouco eficiente	Possui, mas ineficiente	Não possui	
De 1988 a 2000					
Contagem	0	2	0	1	3
% Linha	0,0	66,7	0,0	33,3	
% Coluna	0,0	2,6	0,0	3,4	
% Total	0,0	1,3	0,0	,6	1,9
De 2001 a 2005					
Contagem	7	7	0	2	16
% Linha	43,8	43,8	0,0	12,5	
% Coluna	17,9	9,1	0,0	6,9	
% Total	4,5	4,5	0,0	1,3	10,3
De 2006 a 2008					
Contagem	29	59	8	20	116
% Linha	25,0	50,9	6,9	17,2	
% Coluna	74,4	76,6	72,7	69,0	
% Total	18,6	37,8	5,1	12,8	74,4
De 2009 a 2011					
Contagem	3	9	3	6	21
% Linha	14,3	42,9	14,3	28,6	
% Coluna	7,7	11,7	27,3	20,7	
% Total	1,9	5,8	1,9	3,8	13,5
TOTAL					
Contagem	39	77	11	29	156
% Total	25,0	49,4	7,1	18,6	100,0

**Fonte:** Pesquisa de campo.

**Nota:** Coeficiente  $\rho = 0,164$  P - Valor = 0,040.

O nível de relação entre as duas variáveis cruzadas é medido pelo coeficiente de Spearman, igual a  $\rho = 0,164$ , indicando fraca correlação positiva (concordante). Outrossim, observa-se que é significativa estatisticamente, já que rejeitou-se  $H_0$  (P - valor = 0,040, ou seja, menor que 0,05).

Pela análise da tabela 26, observa-se ainda que, dentre as controladorias implantadas nos últimos 6 anos (137), um total de 78 não possui formulários de análise com os pontos de verificação do controle interno.

**Tabela 26 - Distribuição do Período de Implantação das Controladorias em Relação à Existência de Formulários/Fichas de Análise (Pontos de Verificação) por Parte do Controle Interno**

Implantação da Controladoria	Formulários de Análise		Total
	Sim	Não	
De 1988 a 2000			
Contagem	0	3	3
% Linha	0,0	100,0	
% Coluna	0,0	3,3	
% Total	0,0	1,9	1,9
De 2001 a 2005			
Contagem	6	10	16
% Linha	37,5	62,5	
% Coluna	9,2	11,0	
% Total	3,8	6,4	10,3
De 2006 a 2008			
Contagem	49	67	116
% Linha	42,2	57,8	
% Coluna	75,4	73,6	
% Total	31,4	42,9	74,4
De 2009 a 2011			
Contagem	10	11	21
% Linha	47,6	52,4	
% Coluna	15,4	12,1	
% Total	6,4	7,1	13,5
TOTAL			
Contagem	65	91	156
% Total	41,7	58,3	100,0

**Fonte: Pesquisa de campo.**

**Nota:** Coeficiente  $C^* = 0,128$   $X^2 = 2,579$  P-Valor=0,461.

Considerando-se o P-valor (0,461), aceita-se a hipótese  $H_0$ , de modo que não há correlação entre as variáveis, independente do valor de  $C^*$  (não significativa estatisticamente).

Analisando-se a composição das controladorias em relação à normatização dos instrumentos de controle (tabela 27), denota-se que 140 (89% das controladorias) possuem de 1 a 3 servidores, sendo que, deste total, 80 (57%) possuem controles pouco eficiente ou ineficientes, e, ainda, 28 (20%) sequer o possuem.

**Tabela 27 - Distribuição do Número de Servidores nas Controladorias por Grau de Normatização dos Instrumentos de Controle**

Número de Servidores na Controladoria	Instrumentos de Controle Normatizados				Total
	Possui, totalmente eficiente	Possui, pouco eficiente	Possui, mas ineficiente	Não Possui	
Apenas 01 (controlador)					
Contagem	20	60	10	22	112
% Linha	17,9	53,6	8,9	19,6	
% Coluna	51,3	77,9	90,9	75,9	
% Total	12,8	38,5	6,4	14,1	71,8
De 02 a 03					
Contagem	12	10	0	6	28
% Linha	42,9	35,7	0,0	21,4	
% Coluna	30,8	13,0	0,0	20,7	
% Total	7,7	6,4	0,0	3,8	17,9
De 04 a 06					
Contagem	4	5	0	0	9
% Linha	44,4	55,6	0,0	0,0	
% Coluna	10,3	6,5	0,0	0,0	
% Total	2,6	3,2	0,0	0,0	5,8
De 07 a 10					
Contagem	1	2	1	1	5
% Linha	20,0	40,0	20,0	20,0	
% Coluna	2,6	2,6	9,1	3,4	
% Total	,6	1,3	,6	,6	3,2
Mais de 10					
Contagem	2	0	0	0	2
% Linha	100,0	0,0	0,0	0,0	
% Coluna	5,1	0,0	0,0	0,0	
% Total	1,3	0,0	0,0	0,0	1,3
TOTAL					
Contagem	39	77	11	29	156
% do Total	25,0	49,4	7,1	18,6	100,0

**Fonte:** Pesquisa de campo.

**Nota:** Coeficiente  $\rho = -0,220$  P-Valor= 0,006.

O nível de relação entre as duas variáveis cruzadas medido pelo coeficiente de Spearman representou  $\rho = -0,220$ , indicando fraca correlação negativa (discordante). Observa-se que rejeitou-se  $H_0$  (P-valor=0,006 – Correlação significativa estatisticamente).

Relativamente à existência de formulários contendo os pontos de análise do controle interno, evidencia-se, conforme tabela 28, que 84 (60%) controladorias (do total que possuem até 3 servidores, não possuem fichas de análise).

**Tabela 28 - Distribuição do Número de Servidores nas Controladorias em Relação à Existência de Formulários/Fichas de Análise (Pontos de Verificação) por Parte do Controle Interno**

Número de Servidores na Controladoria	Formulários de Análise		Total
	Sim	Não	
Apenas 01 (controlador)			
Contagem	44	68	112
% Linha	39,3	60,7	
% Coluna	67,7	74,7	
% Total	28,2	43,6	71,8
De 02 a 03			
Contagem	12	16	28
% Linha	42,9	57,1	
% Coluna	18,5	17,6	
% Total	7,7	10,3	17,9
De 04 a 06			
Contagem	5	4	9
% Linha	55,6	44,4	
% Coluna	7,7	4,4	
% Total	3,2	2,6	5,8
De 07 a 10			
Contagem	2	3	5
% Linha	40,0	60,0	
% Coluna	3,1	3,3	
% Total	1,3	1,9	3,2
Mais de 10			
Contagem	2	0	2
% Linha	100,0	0,0	
% Coluna	3,1	0,0	
% Total	1,3	0,0	1,3
TOTAL			
Contagem	65	91	156
% do Total	41,7	58,3	100,0

**Fonte:** Pesquisa de campo.

**Nota:** Coeficiente  $C^* = 0,154$   $X^2 = 3,798$   $P\text{-Valor} = 0,434$ .

Quanto à associação entre as variáveis "número de servidores" e "formulários de análise", considerando o P-Valor obtido (0,434), aceita-se  $H_0$ , ou seja, ausência de correlação (sem significância estatística).

Através da análise da tabela 29, verifica-se que a normatização dos instrumentos de controle possui correlação positiva moderada em relação à variável requisição ou recebimento de documentos para análise do controle interno, como confirma o coeficiente  $\rho = 0,341$  (próximo a 0,5). Observa-se, pelo P-valor (0,000), que a correlação é significativa estatisticamente.

**Tabela 29 - Distribuição da Normatização dos Instrumentos de Controle em Relação à Requisição/Recebimento de Documentos para Análise do Controle Interno**

Instrumentos de Controle Normatizados	Requisita/Recebe Documentos para Análise				Total
	Sempre	Regularmente	Eventualmente	Não requisita	
Possui, totalmente eficiente					
Contagem	18	16	5	0	39
% Linha	46,2	41,0	12,8	0,0	
% Coluna	48,6	23,5	10,6	0,0	
% Total	11,5	10,3	3,2	0,0	25,0
Possui, pouco eficiente					
Contagem	15	36	24	2	77
% Linha	19,5	46,8	31,2	2,6	
% Coluna	40,5	52,9	51,1	50,0	
% Total	9,6	23,1	15,4	1,3	49,4
Possui, mas ineficiente					
Contagem	1	3	6	1	11
% Linha	9,1	27,3	54,5	9,1	
% Coluna	2,7	4,4	12,8	25,0	
% Total	,6	1,9	3,8	,6	7,1
Não Possui					
Contagem	3	13	12	1	29
% Linha	10,3	44,8	41,4	3,4	
% Coluna	8,1	19,1	25,5	25,0	
% Total	1,9	8,3	7,7	,6	18,6
TOTAL					
Contagem	37	68	47	4	156
% do Total	23,7	43,6	30,1	2,6	100,0

**Fonte:** Pesquisa de campo.

**Nota:** Coeficiente  $\rho = 0,341$  P-Valor= 0,000.

Tal situação identifica uma maior tendência de se requisitar documentos com maior frequência à medida que a controladoria possui instrumentos de controle mais eficientes.

Com relação à normatização dos instrumentos de controle e utilização das informações para tomada de decisão, observa-se, pela tabela 30, que, dentre as controladorias que possuem instrumentos de controle normatizados eficientes (39), 80% delas declaram que o gestor utiliza as informações geradas para tomada de decisão.

**Tabela 30 - Distribuição da Normatização dos Instrumentos de Controle em Relação à Utilização das Informações para Tomada de Decisão por Parte do Gestor**

Instrumentos de Controle Normatizados	Utilização das Informações para Tomada de Decisão		Total
	São utilizadas	Não são utilizadas	
Possui, totalmente eficiente			
Contagem	31	8	39
% Linha	79,5	20,5	
% Coluna	31,3	14,0	
% Total	19,9	5,1	25,0
Possui, pouco eficiente			
Contagem	45	32	77
% Linha	58,4	41,6	
% Coluna	45,5	56,1	
% Total	28,8	20,5	49,4
Possui, mas ineficiente			
Contagem	5	6	11
% Linha	45,5	54,5	
% Coluna	5,1	10,5	
% Total	3,2	3,8	7,1
Não Possui			
Contagem	18	11	29
% Linha	62,1	37,9	
% Coluna	18,2	19,3	
% Total	11,5	7,1	18,6
TOTAL			
Contagem	99	57	156
% do Total	63,5	36,5	100,0

**Fonte: Pesquisa de campo.**

**Nota:** Coeficiente  $C^* = 0,203$   $X^2 = 6,719$  P-Valor=0,081.

Considerando o P-Valor (0,081), embora próximo ao nível de significância fixado, aceita-se  $H_0$ , entendendo-se por ausente a correlação entre as variáveis.

Relativamente à análise das variáveis "requisita/recebe documentos para análise" e "encaminhamentos das informações ao gestor", observa-se, pela tabela 31, que à medida que a periodicidade com que a controladoria recebe ou requisita documentos aumenta, há uma tendência de encaminhamento de informações com maior frequência ao gestor.

**Tabela 31 - Distribuição da Periodicidade com que o Controle Interno Requisita/Recebe Documentos para Análise em Relação ao Encaminhamento das Informações Obtidas e Analisadas ao Gestor**

Requisita/Recebe Documentos para Análise	Encaminhamento das Informações ao Gestor					Total
	Mensalmente	Trimes-tralmente	Semes-tralmente	Anualmente	Apenas quando solicitado pelo prefeito	
Sempre						
Contagem	23	4	5	1	4	37
% Linha	62,2	10,8	13,5	2,7	10,8	
% Coluna	43,4	11,1	20,8	5,6	16,0	
% Total	14,7	2,6	3,2	,6	2,6	23,7
Regularmente						
Contagem	23	22	8	8	7	68
% Linha	33,8	32,4	11,8	11,8	10,3	
% Coluna	43,4	61,1	33,3	44,4	28,0	
% Total	14,7	14,1	5,1	5,1	4,5	43,6
Eventualmente						
Contagem	6	10	11	9	11	47
% Linha	12,8	21,3	23,4	19,1	23,4	
% Coluna	11,3	27,8	45,8	50,0	44,0	
% Total	3,8	6,4	7,1	5,8	7,1	30,1
Não requisita						
Contagem	1	0	0	0	3	4
% Linha	25,0	0,0	0,0	0,0	75,0	
% Coluna	1,9	0,0	0,0	0,0	12,0	
% Total	,6	0,0	0,0	0,0	1,9	2,6
TOTAL						
Contagem	53	36	24	18	25	156
% Total	34,0	23,1	15,4	11,5	16,0	100,0

**Fonte:** Pesquisa de campo.

**Nota:** Coeficiente  $\rho = 0,385$  P-Valor= 0,000.

Tal situação se confirma através da observância do coeficiente  $\rho = 0,385$ , indicando uma correlação positiva moderada, dada sua proximidade de 0,5. Ainda, observa-se, pelo P-valor (0,000), que a correlação é significativa estatisticamente.

Analisando-se as variáveis "utilização das informações" em relação ao "grau de importância", evidencia-se, pela tabela 32, que das 98 controladorias onde o gestor considera importante o controle interno, em 75 (76%) dos casos utiliza as informações para tomada de decisão.

**Tabela 32 - Distribuição da Utilização das Informações para Tomada de Decisão por Parte do Gestor em Relação ao Grau de Importância Dirigido ao Controle Interno**

Utilização das Informações	Grau de Importância			Total
	Considera Importante	Considera pouco importante	Considera um empecilho/entreve à gestão	
São utilizadas				
Contagem	75	24	0	99
% Linha	75,8	24,2	0,0	
% Coluna	76,5	46,2	0,0	
% Total	48,1	15,4	0,0	63,5
Não são utilizadas				
Contagem	23	28	6	57
% Linha	40,4	49,1	10,5	
% Coluna	23,5	53,8	100,0	
% Total	14,7	17,9	3,8	36,5
TOTAL				
Contagem	98	52	6	156
% Total	62,8	33,3	3,8	100,0

**Fonte:** Pesquisa de campo.

**Nota:** Coeficiente  $C^* = 0,367$   $X^2 = 24,357$  P-Valor=0,000.

Dentre aquelas (52) em que o controle interno é considerado pouco importante, a maior parte, 28 (54%) dos gestores, não utiliza as informações. Já nos casos (06) onde o controle interno é visto como um empecilho/entreve, nenhum gestor utiliza as informações.

A observação indica a existência de associação entre as variáveis. Isso pode ser confirmado pelo coeficiente  $C^* = 0,367$ , que indica uma associação positiva moderada. Ainda, observa-se, pelo P-valor (0,000), que a associação é significativa estatisticamente.

No tocante à periodicidade do encaminhamento das informações ao gestor, nota-se uma fraca associação com a variável que retrata a utilização das informações, conforme aponta a tabela 33.

Como observado, o cálculo do coeficiente de contingência modificado  $C^*$  apresentou o valor 0,274, indicando, segundo Barbetta (2011), uma associação fraca (significativa estatisticamente em razão do P-Valor= 0,013).

Embora fraca, há uma maior tendência de utilização das informações por parte do gestor, à medida que as informações são encaminhadas com maior periodicidade.



**Tabela 33 - Distribuição da Periodicidade do Encaminhamento das Informações Obtidas e Analisadas pelo Controle Interno ao Gestor em Relação à Utilização das Informações para Tomada de Decisão**

Encaminhamento das Informações ao Gestor	Utilização das Informações		Total
	São utilizadas	Não são utilizadas	
Mensalmente			
Contagem	42	11	53
% Linha	79,2	20,8	100,0
% Coluna	42,4	19,3	34,0
% Total	26,9	7,1	34,0
Trimestralmente			
Contagem	21	15	36
% Linha	58,3	41,7	100,0
% Coluna	21,2	26,3	23,1
% Total	13,5	9,6	23,1
Semestralmente			
Contagem	16	8	24
% Linha	66,7	33,3	100,0
% Coluna	16,2	14,0	15,4
% Total	10,3	5,1	15,4
Anualmente			
Contagem	10	8	18
% Linha	55,6	44,4	100,0
% Coluna	10,1	14,0	11,5
% Total	6,4	5,1	11,5
Apenas quando solicitado pelo prefeito			
Contagem	10	15	25
% Linha	40,0	60,0	100,0
% Coluna	10,1	26,3	16,0
% Total	6,4	9,6	16,0
TOTAL			
Contagem	99	57	156
% do Total	63,5	36,5	100,0

**Fonte: Pesquisa de campo.**

**Nota:** Coeficiente  $C^* = 0,274$   $X^2 = 12,629$  P-Valor=0,013.

## 7.2 ANÁLISE DO CONTROLE INTERNO DAS PREFEITURAS DO ESTADO DO PARANÁ ATRAVÉS DOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS APRESENTADOS AO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO

### 7.2.1 Apresentação

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE), como já apresentado, em complementação ao Poder Legislativo, é o órgão incumbido da fiscalização do uso do dinheiro público no que diz respeito aos 399 (trezentos e noventa e nove) municípios paranaenses.

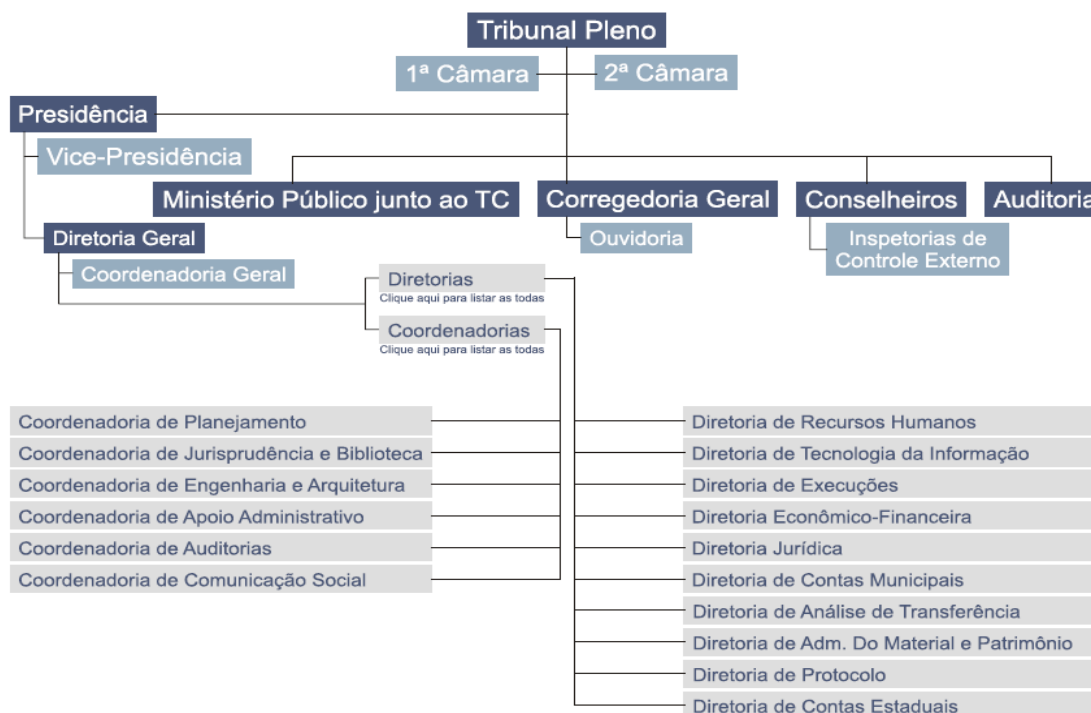
Dentre as suas atribuições está a emissão de parecer prévio em relação às contas prestadas pelo gestores municipais, tal como prevê o Art. 18, §2.º c/c Art. 75 da Constituição Estadual.

No mesmo sentido é previsão da Lei Complementar Estadual n.º 113/2005 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado (PARANÁ, 2005), que em seu art. 1.º, I, prevê:

Art. 1.º - Ao Tribunal de Contas do Estado, órgão constitucional de controle externo, com sede na Capital do Estado, compete, nos termos da Constituição Estadual e na forma estabelecida nesta lei:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos Municipais, mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado nos prazos gerais previstos na Constituição Estadual, na Lei de Responsabilidade Fiscal, e nos prazos específicos previstos nesta lei;

Para o desenvolvimento desta atribuição, o Tribunal de Contas está estruturado em coordenadorias e diretorias, inspetorias etc., integradas por um corpo de técnicos com inquestionável competência no que diz respeito à administração pública, sobretudo quanto ao cumprimento do ordenamento jurídico vigente. Para melhor expor a atual estrutura organizacional do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, apresenta-se a figura 6:



**Figura 6 - Estrutura Organizacional do Tribunal de Contas do Estado do Paraná**  
Fonte: Paraná (2011).

Visando subsidiar este trabalho, em paralelo à pesquisa de campo realizada junto às Controladorias Municipais foram promovidas análises das Instruções Técnicas exaradas pela Diretoria de Contas Municipais do Tribunal de Contas do Estado (DCM), nos 399 (trezentos e noventa e nove) processos de prestação de contas municipais anuais do exercício financeiro de 2010.

As análises compreendem as instruções emitidas até 31 de maio de 2012, relativas ao primeiro-exame, ou mesmo acerca do contraditório, caso existente na data fixada.

Desde logo informa-se que a opção de se analisar as instruções da Diretoria de Contas Municipais, ao revés do julgamento proferido pelos Conselheiros e Auditores, decorre do fato de que, por vezes, as manifestações dos órgãos técnicos são afastadas, em homenagem, por exemplo, a princípios como razoabilidade e proporcionalidade. Todavia, em decorrência do escopo do presente estudo faz-se necessária a verificação das contas desprovidas de aspectos valorativos.

Nos termos do art. 158 do Regimento Interno do Tribunal de Contas, compete à Diretoria de Contas, dentre outras atribuições,

Art. 158. Compete à Diretoria de Contas Municipais: (Redação dada pela Resolução n.º 24/2010).

I - analisar e instruir as contas anuais no âmbito da administração municipal, dos gestores de órgãos e entidades, inclusive dos consórcios intermunicipais e entidades congêneres, fundos e instituições de natureza previdenciária ou não, serviços sociais autônomos ou quaisquer outros órgãos ou entidades vinculados à administração pública municipal e seus respectivos Poderes; (Redação dada pela Resolução n.º 24/2010).

Conforme disposto na Cartilha *Nosso TCE quem faz é você* (PARANÁ, 2011), observa-se que a Diretoria de Contas Municipais:

[...] atua na fiscalização e orientação em assuntos relacionados às atividades dos municípios. Ela desempenha seu papel por meio da análise e produção de documentos de natureza técnica, contábil e legal sobre a execução orçamentária e financeira das administrações municipais (Executivo e Legislativo). Suas funções incluem o acompanhamento do cumprimento de determinações constitucionais e da Lei de Responsabilidade Fiscal. Também participa na emissão de certidões negativas, destinadas ao recebimento de transferências de convênios. Aproximadamente 1.200 unidades da administração direta e indireta, existentes nos 399 municípios paranaenses, prestam contas anuais ao TCE, cujos processos demandam a manifestação técnica da DCM.

Pois bem. Em relação ao exercício de 2010, os processos de prestação de contas foram regulamentados pela Instrução Normativa n.º 52/2011, que fixava prazo de envio até 31 de março de 2012, cuja composição se dava através de dados

eletrônicos enviados através do Sistema de Informações Municipais – Acompanhamento Mensal (SIM-AM), bem como parte documental (ressalta-se que atualmente o processo de prestação é totalmente eletrônico).

Prestadas as contas e distribuído o processo, nos termos regimentais é remetido à Diretoria de Contas Municipais para que efetue a análise do primeiro-exame (aspectos de análise serão a seguir expostos), cujas conclusões podem levar a dois opinativos:

1. Opinativo pela irregularidade das contas, situação em que é facultada à entidade apresentar o respectivo contraditório em relação aos apontamentos, podendo juntar documentos, ou seja, apresentar toda e qualquer matéria de defesa.
2. Opinativo pela Regularidade ou pela Regularidade com ressalvas, situação em que o processo segue a sua instrução através de encaminhamento ao Ministério Público de Contas (MPJTC) para emissão de parecer, sendo, após, encaminhado ao relator para emissão do voto e submissão ao julgamento.

Neste contexto, é importante destacar que, pela análise dos processos de prestação de contas relativa ao exercício de 2010, constatou-se que não houve emissão de instrução pela Diretoria de Contas Municipal apenas em relação a 1 (um) município cuja motivação é desconhecida pelo pesquisador.

Ainda, é necessário destacar que, salvo nos casos que não foi necessário o exercício de contraditório pela entidade (opinativo pela regularidade já no primeiro-exame), nos demais as instruções da DCM analisadas foram aquelas emitidas após a defesa dos municípios, ou seja, as conclusões dispostas já consideraram os argumentos apresentados pelos gestores, o que de fato ratifica os apontamentos realizados.

#### 7.2.2 Do escopo da análise promovida pela Diretoria de Contas Municipais

Tomando-se por base as instruções exaradas nos processos de prestação de contas, tem-se que a Diretoria de Contas Municipais utilizou como escopo de análise em relação ao exercício de 2010 a verificação de: 1) ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS; 2) ASPECTOS PATRIMONIAIS; 3) ASPECTOS DA LEI COMPLE-

MENTAR 101/00 - LRF; 4) OUTROS ASPECTOS LEGAIS; e 5) PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES PÚBLICOS MUNICIPAIS.

Em relação a cada um dos aspectos, a constatação pode indicar restrição (irregularidade) ou mesmo recomendação (ressalva – não acarreta reprovação).

É importante observar ainda a evolução da metodologia de análise efetuada, onde se observam inclusive critérios relativos à efetividade de programas governamentais previstos no PPA, LDO e executados na LOA, correlação entre os instrumentos de planejamento etc. O quadro 6, a seguir, apresenta de forma estruturada o escopo da análise da DCM:

(continua)

Escopo de Análise	Descrição das Ocorrências	Crítérios
<b>Aspectos Orçamentários</b>		
<b>Restrição</b> - Legalidade das Alterações Orçamentárias - Abertura de créditos adicionais acima do limite autorizado	Abertura de créditos adicionais acima do limite percentual autorizado na Lei Orçamentária Anual, portanto sem autorização legislativa, caracterizando execução do orçamento diverso do que foi aprovado pela Câmara.	Constituição Federal, art. 37 (princípio da legalidade), art. 165, 167, V - Lei Federal n.º 4320/64, Título V - Multa LCE 113/2005, art. 87, III, § 4.º
<b>Restrição</b> - Resultado Financeiro Deficitário das Fontes Não Vinculadas	A demonstração da execução orçamentária e financeira, restrita aos recursos das fontes livres no exercício de 2010, evidenciou a ocorrência de déficit orçamentário, evidenciando a inobservância dos arts. 9.º e 13.º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que fixa o prazo de trinta dias, a contar da publicação do orçamento, para que o Poder Executivo proceda ao desdobramento das receitas em metas bimestrais de arrecadação, a fim de que, ocorrendo a frustração da arrecadação, seja procedida a limitação de empenhos como forma de manter o equilíbrio fiscal.	Lei Complementar n.º 101/00, art. 1.º, § 1.º, 9.º e 13 - Multa - Lei 10028/00 art. 5.º - III e § 1.º
<b>Restrição</b> - Não obtenção de Resultado Primário	Não evidenciado em nenhum processo do exercício de 2010.	
<b>Recomendação</b> - Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA	Na verificação das ações de governo desenvolvidas no exercício, frente às projeções contidas no Plano Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias, é constatado significativo percentual de não execução ou execução incompleta dos projetos propostos. Em razão disso, fica prejudicada a consecução dos objetivos e avaliação dos indicadores de desenvolvimento da municipalidade. Adotar medidas visando conferir efetividade à execução do orçamento, tendo em vista o planejamento contido no Plano Plurianual.	Constituição Federal art.74 - I, art. 165 §§ 1.º, 4.º e 7.º, art. 166 § 4.º e art. 167 § 1.º
Recomendação - Correlação entre o PPA e a LOA	Quando da elaboração da proposta orçamentária, buscar adequada harmonização com os programas e ações contidos no Plano Plurianual.	

(continua)

Escopo de Análise	Descrição das Ocorrências	Critérios
<b>Aspectos Patrimoniais</b>		
Restrição - Ausência de pagamento da Dívida Fundada - Confissão de Dívida com o RPPS	Constatada a ausência de pagamentos de parcelas da Dívida Confessada junto ao Regime Próprio de Previdência, em descumprimento à lei municipal que determina a recomposição da dívida e à legislação que norteia a composição e custeio dos Regimes de Previdência municipais.	Lei Federal n.º 9717/98 - Lei Federal n.º 9983/00, art. 1.º - Lei Complementar n.º 101/00, art. 43, §2.º, II - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, §4.º
Restrição - Falta de inscrição na Dívida Fundada dos Precatórios notificados entre 04/05/2000 e 01/07/2009	Considerando o mandamento da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina a inclusão na Dívida Consolidada das sentenças judiciais notificadas no período de maio de 2000 a junho de 2009, é constatado que o valor da Dívida Fundada relativa aos precatórios não é compatível com o total das sentenças pendentes de pagamento do mesmo período.	Lei Complementar n.º 101/00, art. 30, § 7.º - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, §4.º
<b>Restrição</b> - Valores do Ativo ou Passivo Financeiro do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem	A comparação entre os valores do Ativo e Passivo Financeiro do Balanço Patrimonial, emitido pela contabilidade, evidenciou discrepância com os números levantados a partir dos dados enviados no Sistema de Informações Municipais - Acompanhamento Mensal (SIM-AM).	Lei 4320/64 Capítulo IV - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, §4.º
<b>Recomendação</b> - Valores do Ativo / Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem. Divergências inferiores a 10 salários mínimos	A comparação entre os valores do Ativo e/ou Passivo Permanente do Balanço Patrimonial, emitido pela contabilidade, evidencia discrepância com os números levantados a partir dos dados enviados no Sistema de Informações Municipais - Acompanhamento Mensal (SIM-AM). Todavia, divergência inferior a 10 salários mínimos.	Lei 4320/64 Capítulo IV - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, §4.º
<b>Restrição</b> - Valores do Ativo e/ou Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem. Divergências superiores a 10 salários mínimos	A comparação entre os valores do Ativo e/ou Passivo Permanente do Balanço Patrimonial, emitido pela contabilidade, evidencia discrepância com os números levantados a partir dos dados enviados no Sistema de Informações Municipais - Acompanhamento Mensal (SIM-AM).	Lei 4320/64 Capítulo IV - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, §4.º
<b>Recomendação</b> - Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem	A comparação entre os valores do Ativo e Passivo Compensados do Balanço Patrimonial, emitido pela contabilidade, evidencia discrepância com os números levantados a partir dos dados enviados no Sistema de Informações Municipais - Acompanhamento Mensal (SIM-AM). É recomendada a adoção de providências no sentido da regularização dos valores apresentados, de modo a apresentar-se corretamente a composição das contas de compensação, tendo em vista a natureza informativa destes valores.	Lei 4320/64 Capítulo IV

(continua)

Escopo de Análise	Descrição das Ocorrências	Critérios
<b>Aspectos da Lei Complementar 101/00</b>		
<b>Restrição</b> - Não foi encaminhado o Balanço Patrimonial emitido pela Contabilidade com a respectiva publicação	Constatada a ausência de juntada ao processo de prestação de contas de cópia do Balanço Patrimonial assinado pelos responsáveis e/ou o comprovante de sua publicação em órgão de imprensa oficial, o que impossibilita a verificação dos valores constantes no Sistema de Informações Municipais - Acompanhamento Mensal (SIM-AM).	Lei 4320/64 Capítulo IV - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, §4.º
<b>Restrição</b> - Despesas com Pessoal - Retorno ao Limite	Através do Relatório de Gestão Fiscal, é apurado que a despesa total com pessoal encontra-se acima dos limites estabelecidos nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 101/2000, caracterizando a situação prevista no art. 23, também desta lei.	Lei Complementar n.º 101/00, arts. 23 e 71 - Multa Lei 10028/2000, art. 5.º, inciso IV e § 1.º
<b>Restrição</b> - Despesas com Pessoal - Redução de 1/3	Constatação de que o Poder Executivo Municipal extrapolou o limite previsto no art. 20, III, b da LRF, não tendo eliminado o excesso em pelo menos 1/3 nos dois períodos seguintes em atenção aos arts. 23 e 66 da L.C. 101/00.	Lei Complementar n.º 101/00, art. 23 - Multa Lei 10028/2000, art. 5.º, inciso IV e § 1.º
<b>Restrição</b> - Ausência da Declaração de realização da Audiência Pública para avaliação das Metas Fiscais	Ausência da Declaração de realização da Audiência Pública para avaliação das Metas Fiscais (1.º, 2.º ou 3.º quadrimestre).	L.C.E. 113/2005, art. 87, III, §4.º
<b>Restrição</b> - Extrapolação do limite para a Dívida Consolidada	Não evidenciado em nenhum processo do exercício de 2010.	
<b>Outros Aspectos Legais</b>		
Entrega da Prestação de Contas eletrônica com atraso	Constatada a Entrega da Prestação de Contas eletrônica fora dos prazos fixados pelo Tribunal de Contas em suas instruções. Enseja apenas aplicação de multa.	L.C.E. 113/2005, art. 87, III, "b"
Entrega dos documentos que compõem a Prestação de Contas com atraso	Constatada a Entrega da Prestação de Contas documental fora dos prazos fixados pelo Tribunal de Contas em suas instruções. Enseja apenas aplicação de multa.	L.C.E. 113/2005, art. 87, III, "b"
<b>Restrição</b> - Remuneração dos Agentes Políticos - recebimento acima do valor devido	A análise da remuneração dos Agentes Políticos evidencia a percepção de valores acima do estipulado no ato de fixação da respectiva remuneração, ou em desatenção aos limites legais vigentes, cuja regularização se torna indispensável para o saneamento deste aspecto da prestação de contas. Cabe, neste caso, o ressarcimento dos valores percebidos a maior.	Constituição Federal, art. 29 - V, VI e VII e 37 - XI, XII - Lei Federal n.º 8429/92 - Provimento 56/2005 do Tribunal de Contas - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, §4º e Multa Proporcional ao Dano - L.C.E. 113/2005, art. 89, VI, § 2.º

(continua)

Escopo de Análise	Descrição das Ocorrências	Critérios
<b>Restrição</b> - Falta de Aplicação do Índice Mínimo em Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica	Constatado que o município não atingiu o índice mínimo de 25% de aplicação dos recursos em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Básico, cuja apuração do índice é realizada a partir dos dados contábeis enviados pelo município via sistema SIM-AM.	Constituição Federal, art. 212 - Lei Federal n.º 11494/07 - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, §4.º
<b>Restrição</b> - Falta de Aplicação de 60% dos Recursos do FUNDEB para o Magistério	Constatado que o município não aplicou no mínimo 60% dos recursos do FUNDEB na remuneração do magistério, cujo demonstrativo condensa as informações contábeis do sistema SIM-AM, incluindo os valores analíticos de remuneração dos professores constantes do Módulo de Informações Anuais	Lei Federal n.º 11.494/07, art 22 - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, §4.º
<b>Restrição</b> - Aplicação em Saúde - Insuficiência frente ao percentual mínimo	Não evidenciado em nenhum processo do exercício de 2010.	-
<b>Restrição</b> - Ausência de encaminhamento do Sistema SIM - Atos de Pessoal	Não evidenciado em nenhum processo do exercício de 2010.	-
<b>Restrição</b> - Utilização de recursos da Previdência extinta em desvio de finalidade	Não evidenciado em nenhum processo do exercício de 2010.	
<b>Restrição</b> - Não foi encaminhado o Relatório do Controle Interno	O Relatório do Controle Interno não foi juntado ao processo de prestação de contas da entidade, inviabilizando a verificação do efetivo cumprimento das atribuições do sistema de controle.	Constituição Federal, arts. 31, 70 e 74- Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, §4.º
<b>Recomendação</b> - Existência de obra paralisada no município	Da análise dos dados sobre obras e serviços de engenharia cadastrados no SIM-AM, é constatada a existência de obras paralisadas. Busca recomendar que a Administração tome medidas para conclusão da(s) obra(s) paralisada(s), garantindo a efetividade dos investimentos realizados até a paralisação da(s) mesma(s) e a preservação do patrimônio público.	Lei Complementar 101/00, art. 45
<b>Restrição</b> - Responsável pelo controle interno é cargo em comissão	Considerando que a função de Controlador Interno não apresenta características de transitoriedade, bem como a natureza de suas atribuições exige estabilidade no serviço público, a nomeação deste para exercer cargo não estável é inviável, posto que, em assim se admitindo, exercerá cargo público em condições de manutenção precárias, de livre nomeação e exoneração. Controlador é nomeado para cargo em comissão, indevidamente.	Constituição Federal, art. 31, 70 e 74 - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, §4.º



(conclusão)

<b>Escopo de Análise</b>	<b>Descrição das Ocorrências</b>	<b>Crítérios</b>
<b>Restrição</b> - O Relatório do controle interno possui indicação de irregularidade	O Relatório do Controle Interno juntado ao processo de prestação de contas da entidade apresenta relato de irregularidades cuja regularização se faz necessária por parte da Administração para a aprovação das contas.	Constituição Federal, arts. 31, 70 e 74 - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, §4.º
<b>Recomendação</b> - Omissão do controle interno em fiscalizar	Proporcionar instrumentos ao sistema de controle interno, visando conferir a necessária efetividade na sua atuação.	-
<b>Ressalva</b> - A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva	Constatado nos termos do Parecer e/ou Resolução do Conselho Municipal de Saúde juntado ao processo, a indicação de Ressalvas por parte do Colegiado.	Constituição Federal, art. 77, § 3.º
<b>Restrição</b> - A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Irregularidade	Constatada, nos termos do Parecer e/ou Resolução do Conselho Municipal de Saúde juntado ao processo, a indicação de Irregularidades por parte do Colegiado.	Constituição Federal, art. 77, § 3º - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, § 4.º
<b>Restrição</b> - Não foi encaminhada a Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde	Constatado que a Resolução e/ou o Parecer do Conselho Municipal de Saúde não foram juntados ao processo de prestação de contas, inviabilizando a verificação das deliberações do Colegiado acerca dos serviços de saúde municipais.	Constituição Federal, art. 77, § 3º - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, § 4.º
<b>Previdência dos Servidores Públicos Municipais</b>		
<b>Restrição</b> - Não comprovação da regularidade junto ao Ministério da Previdência Social	Não foi juntado ao processo de prestação de contas o Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP), emitido pelo Ministério da Previdência Social comprovando a situação regular do município no que se refere à previdência dos servidores públicos, ou este apresenta pendência.	Decreto Federal n.º 3788/01, Lei Federal n.º 9171/98, Portaria MPS 402/08, art. 27. - Multa L.C.E. 113/2005, art. 87, III, § 4.º

**Quadro 6 - Escopo de análise dos Processos de Prestação de Contas 2010****Fonte:** Instruções DCM (2010).**Nota:** Adaptado pelo autor.**7.2.3 Análise Descritiva Univariada – Irregularidades/Restrições**

Com o objetivo de evidenciar dados relevantes sobre os processos de prestação de contas do exercício financeiro de 2010 dos 399 municípios paranaenses, apresenta-se uma análise descritiva das irregularidades/restrições observadas segundo o escopo de análise apresentado no quadro 6 (Aspectos Orçamentários, Patrimoniais, LRF, Outros Aspectos Legais, Previdência).

As variáveis a seguir expostas constituem motivos de reprovação das contas.

### 7.2.3.1 Aspectos orçamentários

Relativamente aos aspectos orçamentários analisados nas prestações de contas dos municípios paranaenses (399), exercício de 2010, observou-se, como mostra a tabela 34, a ocorrência de 124 irregularidades, sendo a maior proporção, 102 (82%), casos relativos a resultado financeiro deficitário.

**Tabela 34 - Distribuição das Irregularidade Evidenciadas nos Processos de Prestação de Contas Segundo Aspectos Orçamentários de Fiscalização por Parte da Diretoria de Contas**

<b>Aspectos Orçamentários</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Resultado Financeiro Deficitário das Fontes Não Vinculadas - LRF	102	82
Legalidade das Alterações Orçamentárias - Abertura de créditos adicionais acima do limite autorizado	22	18
Não Obtenção de Resultado Primário	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>124</b>	<b>100</b>

**Fonte: Análise dos Processos de Prestação de Contas do exercício de 2010 dos municípios do Estado do Paraná.**

Tais irregularidades foram constatadas em 114 (29%) processos de prestação de contas, já que em 10 (dez) deles observaram-se 2 (duas) irregularidades. Com efeito, 285 (71%) dos processos não apresentaram irregularidades orçamentárias.

### 7.2.3.2 Aspectos patrimoniais

No tocante aos aspectos patrimoniais, as irregularidades estão representadas por 6 (seis) variáveis. Analisando-se os processos de prestação de contas, evidenciou-se que 26 (39%) restrições/irregularidades fazem referência a divergências superiores a 10 salários entre valores do ativo e/ou passivo permanente do balanço

SIM-AM e a contabilidade (tabela 35). A divergência do passivo financeiro se apresenta como a segunda maior incidência, em 12 (18%) casos.

**Tabela 35 - Distribuição das Irregularidades Evidenciadas nos Processos de Prestação de Contas Segundo Aspectos Patrimoniais de Fiscalização por Parte da Diretoria de Contas**

<b>Aspectos Patrimoniais</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Ausência de pagamento da Dívida Fundada - Confissão de Dívida com o RPPS	6	9
Falta de inscrição na Dívida Fundada dos Precatórios notificados entre 04/05/2000 e 01/07/2009	12	18
Valores do Ativo ou Passivo Financeiro do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem	19	29
Valores do Ativo e/ou Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem. Divergências superiores a 10 salários mínimos	26	39
Não foi encaminhado o Balanço Patrimonial emitido pela Contabilidade com a respectiva publicação	2	3
Posição Financeira com Saldos Incompatíveis com os Controles Internos do Sistema SIM/AM 2010	1	2
<b>TOTAL</b>	<b>66</b>	<b>100</b>

**Fonte: Análise dos Processos de Prestação de Contas do exercício de 2010 dos municípios do Estado do Paraná.**

O total das 66 (sessenta e seis) irregularidades patrimoniais está distribuído em 41 (10%) processos, já que em 13 (treze) casos observaram-se 2 (duas) irregularidades concomitantemente, e em 6 (seis) casos constataram-se 3 (três) irregularidades simultaneamente. Neste contexto, 358 (90%) processos não possuíram irregularidades patrimoniais.

### 7.2.3.3 Aspectos da Lei Complementar 101/00

Em relação aos aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00), observou-se a ocorrência de poucas irregularidades (tabela 36), sendo que a maior incidência foram 3 (três) violações relativas a despesa com pessoal – redução de 1/3 – 1.º quadrimestre.

É importante ressaltar que o total de irregularidades (8 casos) foi observado em 6 (seis) processos, vez que 2 (dois) processos possuíam 2 (duas) irregularidades.

Neste sentido, tem-se que em 393 (98%) processos não foram evidenciadas irregularidades vinculadas à LRF.

**Tabela 36 - Distribuição das Irregularidades Evidenciadas nos Processos de Prestação de Contas Segundo Aspectos da Lei Complementar N.º 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) de Fiscalização por Parte Da Diretoria de Contas**

<b>Aspectos da LRF</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Despesas Com Pessoal - Retorno ao Limite - 6.º Bimestre	1	13
Despesas Com Pessoal - Retorno ao Limite - 2.º Quadrimestre	2	25
Despesas Com Pessoal - Redução de 1/3 - 1.º Quadrimestre	3	38
Despesas Com Pessoal - Redução de 1/3 - 3.º Quadrimestre	1	13
Ausência da Declaração de realização da Audiência Pública para avaliação das Metas Fiscais	1	13
Extrapolação do limite para a Dívida Consolidada	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>8</b>	<b>100</b>

**Fonte: Análise dos Processos de Prestação de Contas do exercício de 2010 dos municípios do Estado do Paraná.**

#### 7.2.3.4 Outros aspectos legais

Dentre o escopo de análise promovida pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná nos processos de prestação de contas, excluindo-se os aspectos vinculados ao Orçamento, Patrimônio e LRF (também a previdência, nos casos em que há regime próprio), as demais irregularidades constatadas são lançadas nas instruções técnicas como violação a "outros aspectos legais", totalizando, sob este aspecto, 12 (doze) variáveis.

Em relação aos processos do exercício de 2010, foram observadas, conforme a tabela que se segue, 72 irregularidades, sendo 22 (31%) relativas à percepção de subsídios a maior por parte dos agentes políticos. A segunda maior incidência, 16 (22%) casos, diz respeito à falta de aplicação de 60% dos Recursos do FUNDEB para o Magistério.

**Tabela 37 - Distribuição das Irregularidades Evidenciadas nos Processos de Prestação de Contas Segundo Outros Aspectos Legais de Fiscalização por Parte da Diretoria de Contas**

<b>Outros Aspectos Legais</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Remuneração dos Agentes Políticos - Recebimento acima do valor devido	22	31
Falta de Aplicação do Índice Mínimo em Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica	5	7
Falta de Aplicação de 60% dos Recursos do FUNDEB para o Magistério	16	22
Aplicação em Saúde - Insuficiência frente ao percentual mínimo	0	0
Ausência de encaminhamento do Sistema SIM - Atos de Pessoal	0	0
Utilização de recursos da Previdência extinta em desvio de finalidade	0	0
Não foi encaminhado o Relatório do Controle Interno	7	10
Responsável pelo Controle Interno é cargo em comissão	7	10
O Relatório do Controle Interno possui indicação de irregularidade	4	6
A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Irregularidade	3	4
Não foi encaminhada a Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde	7	10
Acumulação remunerada de cargo - Vice-prefeito	1	1
<b>TOTAL</b>	<b>72</b>	<b>100</b>

**Fonte:** Análise dos Processos de Prestação de contas do exercício de 2010 dos municípios do Estado do Paraná.

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

As irregularidades estão distribuídas em 58 (15%) processos, já que em 10 (dez) casos observaram-se 2 (duas) irregularidades concomitantemente, e em 2 (dois) casos foram constatadas 2 (duas) irregularidades simultaneamente. Em relação às variáveis indicadas na tabela, 341 (85%) processos não possuíam irregularidades.

#### 7.2.3.5 Previdência dos servidores públicos municipais

Relativamente à previdência dos servidores, observou-se que apenas 5 (1%) processos não apresentaram a comprovação de regularidade junto ao Ministério da Previdência Social.

Considerando que sob este aspecto há apenas 1 (variável), desnecessária a apresentação de tabela demonstrativa percentual. Ressalta-se que tal variável só pode ser analisada em municípios onde há sistema próprio de previdência, cujo quantitativo é desconhecido pelo pesquisador.

## 7.2.4 Análise Descritiva Univariada – Ressalvas/Recomendações

Com a finalidade de evidenciar dados relevantes sobre os processos de prestação de contas do exercício financeiro de 2010 dos municípios paranaenses, apresenta-se uma análise descritiva das ressalvas/recomendações observadas segundo o escopo de análise apresentado no quadro 6 (Aspectos Orçamentários, Patrimoniais, Outros Aspectos Legais).

Muito embora as variáveis a seguir apresentadas não acarretem a reprovação das contas, considerando o escopo do presente estudo, sua apresentação se faz relevante para as devidas considerações conclusivas.

### 7.2.4.1 Aspectos orçamentários

Relativamente aos aspectos orçamentários, foram constatadas 260 ressalvas/recomendações, conforme a tabela 38.

**Tabela 38 - Distribuição das Ressalvas/Recomendações Evidenciadas nos Processos de Prestação de Contas Segundo Aspectos Orçamentários de Fiscalização por Parte da Diretoria de Contas**

Aspectos Orçamentários	Frequência	%
Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA.	228	88
Correlação entre o PPA e a LOA	32	12
TOTAL	260	100

**Fonte: Análise dos Processos de Prestação de Contas do exercício de 2010 dos municípios do Estado do Paraná.**

A maior incidência faz referência à ausência de efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA, que representa (88%) do total de recomendações, seguida pela falta de correlação entre o PPA e a LOA, que representou 12% do casos.

Necessário destacar que o total de ressalvas/recomendações (260), foi observado em 243 (61%) processos, vez que 17 processos possuíam 2 (duas) irregularidades.

#### 7.2.4.2 Aspectos patrimoniais

Dos 399 processos analisados, observaram-se 113 recomendações relativas a aspectos patrimoniais. Nota-se, pela tabela 39, que 97 (86%) casos fazem referência à divergência entre valores do compensado do balanço e contabilidade. A segunda variável é a mesma observada nas hipóteses de irregularidades patrimoniais; todavia, nesta circunstância, a divergência é inferior a 10 salários, representando 16 (14%) das constatações.

**Tabela 39 - Distribuição das Ressalvas/Recomendações Evidenciadas nos Processos de Prestação de Contas Segundo Aspectos Patrimoniais de Fiscalização por Parte da Diretoria de Contas**

Aspectos Patrimoniais	Frequência	%
Valores do Ativo/Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem. Divergências inferiores a 10 salários mínimos	16	14
Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem	97	86
TOTAL	113	100

**Fonte: Análise dos Processos de Prestação de Contas do Exercício de 2010 dos municípios do Estado do Paraná.**

Convém informar que as recomendações estão distribuídas em 106 (27%) dos processos analisados (399), eis que 7 processos apresentaram as 2 recomendações simultaneamente.

#### 7.2.4.3 Outros aspectos legais

Com relação a "outros aspectos legais", foram evidenciadas 230 ressalvas, distribuídas em 222 (56%) do total de prestação de contas (8 casos com 2 irregularidades).

Do total de recomendações, a maioria (91%) diz respeito à existência de obra paralisada no município (tabela 40). Em seguida vem a existência de ressalva nas conclusões do conselho e saúde, correspondendo a 8% dos casos.

**Tabela 40 - Distribuição das Ressalvas/Recomendações Evidenciadas nos Processos de Prestação de Contas Segundo Outros Aspectos Legais de Fiscalização por Parte da Diretoria de Contas**

Outros Aspectos Legais	Frequência	%
Existência de obra paralisada no município	210	91
Omissão do Controle Interno em fiscalizar	2	1
A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva	18	8
TOTAL	230	100

**Fonte: Análise dos Processos de Prestação de Contas do exercício de 2010 os municípios do Estado do Paraná.**

A omissão do controle interno em fiscalizar é a minoria, apenas 2 casos. Observa-se que o enfoque dirigido a "omissão do controle interno" não considera aspectos da gestão dentro do próprio grupo, já que o vultoso número de obras paralisadas de plano evidencia ao menos deficiência no controle interno, seja quanto à contratação (empresa sem condições), execução (descumprimento do pactuado) dos contratos ou convênios inerentes às obras. Aqui nem se cogitando a necessidade do controle também sob o aspecto orçamentário/financeiro, o que também motiva a paralisação de obras.

#### 7.2.5 Análise Descritiva Bivariada – Irregularidades/Restrições

Com o objetivo de promover o cruzamento das informações obtidas por ocasião da análise dos processos de prestação de contas (339 municípios) em relação aos dados levantados na pesquisa de campo (156 controladorias), promoveu-se um corte no banco de dados, visando filtrar apenas as análises dos processos de prestação de contas do exercício de 2010 dos municípios respondentes do questionário.

Imperioso destacar desde logo que não foram efetivados para esses casos os cálculos dos coeficientes de correlação, visto que, em relação às análises dos



Processos de Prestação de Contas, as irregularidades/ressalvas admitem mais de uma resposta, ou seja, um respondente pode concomitantemente possuir mais de uma irregularidade/ressalva por grupo (orçamentário, patrimonial etc.), o que inviabiliza os cálculos através do *software SPSS*.

Outrossim, desde logo informa-se que os cruzamentos não consideram a variável "aspectos da LRF" no tocante aos processos de prestação de contas, eis que dentre os respondentes a irregularidade é evidenciada em apenas 1 caso (sendo 8 no total dos 399, conforme a tabela 36).

Analisando-se as irregularidades/restrições evidenciadas no processo de prestação de contas em relação ao número de servidores que compõem a controladoria, constata-se, como mostra a tabela 41, que, do total de irregularidades observadas, 73 (77%) casos ocorreram em municípios que possuem apenas um servidor (no caso o próprio controlador).

Relativamente à normatização dos instrumentos de controle, observa-se, pela tabela 42, que do total de irregularidades evidenciadas apenas 32% (30) ocorreram em controladorias onde os instrumentos são normatizados e eficientes.

Embora não estejam apresentados os coeficientes de correlação, é possível observar que a eficiência dos instrumentos de controle exerce influência no número de irregularidades dos processos de prestação de contas analisados.

Com relação à periodicidade dos treinamentos promovidos aos membros integrantes das controladorias analisadas, observou-se, conforme a tabela 43, que em 67% (64) dos casos as irregularidades ocorreram onde os treinamentos são apenas aleatórios e esparsos, sendo ainda que 19% (18) ocorreram onde não há treinamento.

Mais uma vez observa-se, em razão da frequência constatada, que a periodicidade dos treinamentos dos membros da controladoria também possui relação com o número de irregularidades nos processos de prestação de contas, ou seja, com uma maior tendência de irregularidade onde há menos treinamento.

No tocante à variável "periodicidade da emissão de relatórios", constata-se que as controladorias que emitem anualmente, ou não emitem relatórios, representam 54% (51) das que possuem irregularidades (tabela 44).

**Tabela 41 - Distribuição das Irregularidades nos Processos de Prestação de Contas Segundo o Número de Servidores que Compõem a Controladoria**

(continua)

Irregularidades/Restrições	Número de Serviços na Controladoria					Total
	Apenas 1 (controlador)	De 2 a 3	De 4 a 6	De 7 a 10	Mais de 10	
<b>Orçamentárias</b>						
Resultado Financeiro Deficitário das Fontes Não Vinculadas - LRF						
Contagem	34	6	1	0	0	41
% Linha	83	15	2	0	0	
% Coluna	47	32	100	0	0	
% Total	36	6	1	0	0	43
Legalidade das Alterações Orçamentárias - Abertura de créditos adicionais acima do limite autorizado						
Contagem	6	1	0	0	0	7
% Linha	86	14	0	0	0	
% Coluna	8	5	0	0	0	
% Total	6	1	0	0	0	7
<b>Patrimoniais</b>						
Ausência de pagamento da Dívida Fundada - Confissão de Dívida com o RPPS						
Contagem	0	1	0	0	0	1
% Linha	0	100	0	0	0	
% Coluna	0	5	0	0	0	
% Total	0	1	0	0	0	1
Falta de inscrição na Dívida Fundada dos Precatórios notificados entre 04/05/2000 e 01/07/2009						
Contagem	3	0	0	0	0	3
% Linha	100	0	0	0	0	
% Coluna	4	0	0	0	0	
% Total	3	0	0	0	0	3
Valores do Ativo ou Passivo Financeiro do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem						
Contagem	6	1	0	0	0	7
% Linha	86	14	0	0	0	
% Coluna	8	5	0	0	0	
% Total	6	1	0	0	0	7
Valores do Ativo e/ou Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem (+ 10 Salários)						
Contagem	6	3	0	0	0	9
% Linha	67	33	0	0	0	
% Coluna	8	16	1	0	0	
% Total	6	3	0	0	0	9
Não foi encaminhado o Balanço Patrimonial emitido pela Contabilidade com a respectiva publicação						
Contagem	1	0	0	0	0	1
% Linha	100	0	1	0	0	
% Coluna	1	0	0	0	0	
% Total	1	0	0	0	0	1

**Tabela 41 - Distribuição das Irregularidades nos Processos de Prestação de Contas Segundo o Número de Servidores que Compõem a Controladoria**

(conclusão)

Irregularidades/Restrições	Número de Serviços na Controladoria					Total
	Apenas 01 (controlador)	De 02 a 03	De 04 a 06	De 07 a 10	Mais de 10	
<b>Outros Aspectos Legais</b>						
Remuneração dos Agentes Políticos - Recebimento acima do valor devido						
Contagem	5	3	0	0	0	8
% Linha	63	38	0	0	0	
% Coluna	7	16	0	0	0	
% Total	5	3	0	0	0	8
Falta de Aplicação do Índice Mínimo em Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica						
Contagem	1	0	0	0	0	1
% Linha	100	0	0	0	0	
% Coluna	1	0	0	0	0	
% Total	1	0	0	0	0	1
Falta de Aplicação de 60% dos Recursos do FUNDEB para o Magistério						
Contagem	5	3	0	0	0	8
% Linha	63	38	0	0	0	
% Coluna	7	16	0	0	0	
% Total	5	3	0	0	0	8
Não foi encaminhado o Relatório do Controle Interno						
Contagem	1	1	0	0	0	2
% Linha	50	50	0	0	0	
% Coluna	1	5	0	0	0	
% Total	1	1	0	0	0	2
Responsável pelo controle Interno é cargo em comissão						
Contagem	3	0	0	0	1	4
% Linha	75	0	0	0	25	
% Coluna	4	0	0	0	100	
% Total	3	0	0	0	1	4
Não foi encaminhada a Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde						
Contagem	2	0	0	1	0	3
% Linha	67	0	0	33	0	
% Coluna	3	0	0	100	0	
% Total	2	0	0	1	0	3
<b>TOTAL</b>						
Contagem	73	19	1	1	1	95
% do total	77	20	1	1	1	100

**Fonte:** Pesquisa de Campo e Análise dos Processos de Prestação de Contas do Exercício de 2010 dos Municípios do Estado do Paraná.

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

**Tabela 42 - Distribuição das Irregularidades nos Processos de Prestação de Contas Segundo a Normalização dos Instrumentos de Controle**

(continua)

Irregularidades/Restrições	Instrumentos de Controle Normalizados				Total
	Possui, totalmente eficiente	Possui, pouco eficiente	Possui, mas ineficiente	Não Possui	
<b>Orçamentárias</b>					
Resultado Financeiro Deficitário das Fontes Não Vinculadas - LRF					
Contagem	10	22	3	6	41
% Linha	24	54	7	15	
% Coluna	33	46	100	43	
% Total	11	23	3	6	43
Legalidade das Alterações Orçamentárias - Abertura de créditos adicionais acima do limite autorizado					
Contagem	3	3	0	1	7
% Linha	43	43	0	14	
% Coluna	10	6	0	7	
% Total	3	3	0	1	7
<b>Patrimoniais</b>					
Ausência de pagamento da Dívida Fundada - Confissão de Dívida com o RPPS					
Contagem	1	0	0	0	1
% Linha	100	0	0	0	
% Coluna	3	0	0	0	
% Total	1	0	0	0	1
Falta de inscrição na Dívida Fundada dos Precatórios notificados entre 04/05/2000 e 01/07/2009					
Contagem	1	2	0	0	3
% Linha	33	67	0	0	
% Coluna	3	4	0	0	
% Total	1	2	0	0	3
Valores do Ativo ou Passivo Financeiro do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem					
Contagem	2	4	0	1	7
% Linha	29	57	0	14	
% Coluna	7	8	0	7	
% Total	2	4	0	1	7
Valores do Ativo e/ou Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem (+ 10 Salários)					
Contagem	3	5	0	1	9
% Linha	33	56	0	11	
% Coluna	10	10	0	7	
% Total	3	5	0	1	9
Não foi encaminhado o Balanço Patrimonial emitido pela Contabilidade com a respectiva publicação					
Contagem	0	0	0	1	1
% Linha	0	0	0	100	
% Coluna	0	0	0	7	
% Total	0	0	0	1	1

**Tabela 42 - Distribuição das Irregularidades nos Processos de Prestação de Contas Segundo a Normatização dos Instrumentos de Controle**

(conclusão)

Irregularidades/Restrições	Instrumentos de Controle Normatizados				Total
	Possui, totalmente eficiente	Possui, pouco eficiente	Possui, mas ineficiente	Não Possui	
<b>Outros Aspectos Legais</b>					
Remuneração dos Agentes Políticos - Recebimento acima do valor devido					
Contagem	4	2	0	2	8
% Linha	50	25	0	25	
% Coluna	13	4	0	14	
% Total	4	2	0	2	8
Falta de Aplicação do Índice Mínimo em Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica					
Contagem	1	0	0	0	1
% Linha	100	0	0	0	
% Coluna	3	0	0	0	
% Total	1	0	0	0	1
Falta de Aplicação de 60% dos Recursos do FUNDEB para o Magistério					
Contagem	2	5	0	1	8
% Linha	25	63	0	13	
% Coluna	7	10	0	7	
% Total	2	5	0	1	8
Não foi encaminhado o Relatório do Controle Interno					
Contagem	1	1	0	0	2
% Linha	50	50	0	0	
% Coluna	3	2	0	0	
% Total	1	1	0	0	2
Responsável pelo Controle Interno é Cargo em Comissão					
Contagem	1	2	0	1	4
% Linha	25	50	0	25	
% Coluna	3	4	0	7	
% Total	1	2	0	1	4
Não foi encaminhada a Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde					
Contagem	1	2	0	0	3
% Linha	33	67	0	0	
% Coluna	3	4	0	0	
% Total	1	2	0	0	3
<b>Total</b>					
Contagem	30	48	3	14	95
% do total	32	51	3	15	100

**Fonte: Pesquisa de Campo e Análise dos Processos de Prestação de Contas do Exercício de 2010 dos Municípios do Estado do Paraná.**

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

**Tabela 43 - Distribuição das Irregularidades nos Processos de Prestação de Contas Segundo a Periodicidade do Treinamento dos Servidores da Controladoria**

(continua)

Irregularidades/Restrições	Periodicidade dos Treinamentos				Total
	Há treinamentos permanentes, com cronogramas anuais	Há treinamentos periódicos e pontuais	Há treinamentos apenas aleatórios e esparsos	Não há treinamento	
<b>Orçamentárias</b>					
Resultado Financeiro Deficitário das Fontes Não Vinculadas - LRF					
Contagem	2	3	29	7	41
% Linha	5	7	71	17	
% Coluna	33	43	45	39	
% Total	2	3	31	7	43
Legalidade das Alterações					
Orçamentárias - Abertura de créditos adicionais acima do limite autorizado					
Contagem	0	1	4	2	7
% Linha	0	14	57	29	
% Coluna	0	14	6	11	
% Total	0	1	4	2	7
<b>Patrimoniais</b>					
Ausência de pagamento da Dívida Fundada - Confissão de Dívida com o RPPS					
Contagem	1	0	0	0	1
% Linha	100	0	0	0	
% Coluna	17	0	0	0	
% Total	1	0	0	0	1
Falta de inscrição na Dívida Fundada dos Precatórios notificados entre 04/05/2000 e 01/07/2009					
Contagem	0	0	2	1	3
% Linha	0	0	67	33	
% Coluna	0	0	3	6	
% Total	0	0	2	1	3
Valores do Ativo ou Passivo Financeiro do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem					
Contagem	1	1	5	0	7
% Linha	14	14	71	0	
% Coluna	17	14	8	0	
% Total	1	1	5	0	7
Valores do Ativo e/ou Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem (+ 10 Salários)					
Contagem	1	1	5	2	9
% Linha	11	11	56	22	
% Coluna	17	14	8	11	
% Total	1	1	5	2	9
Não foi encaminhado o Balanço Patrimonial emitido pela Contabilidade com a respectiva publicação					
Contagem	0	0	0	1	1
% Linha	0	0	0	100	
% Coluna	0	0	0	6	
% Total	0	0	0	1	1

**Tabela 43 - Distribuição das Irregularidades nos Processos de Prestação de Contas Segundo a Periodicidade do Treinamento dos Servidores da Controladoria**

(conclusão)

Irregularidades/Restrições	Periodicidade dos Treinamentos				Total
	Há treinamentos permanentes, com cronogramas anuais	Há treinamentos periódicos e pontuais	Há treinamentos apenas aleatórios e esparsos	Não há treinamento	
Outros Aspectos Legais					
Remuneração dos Agentes Políticos - Recebimento acima do valor devido					
Contagem	0	0	6	2	8
% Linha	0	0	75	25	
% Coluna	0	0	9	11	
% Total	0	0	6	2	8
Falta de Aplicação do Índice Mínimo em Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica					
Contagem	0	0	1	0	1
% Linha	0	0	100	0	
% Coluna	0	0	2	0	
% Total	0	0	1	0	1
Falta de Aplicação de 60% dos Recursos do FUNDEB para o Magistério					
Contagem	0	0	8	0	8
% Linha	0	0	100	0	
% Coluna	0	0	13	0	
% Total	0	0	8	0	8
Não foi encaminhado o Relatório do Controle Interno					
Contagem	1	0	1	0	2
% Linha	50	0	50	0	
% Coluna	17	0	2	0	
% Total	1	0	1	0	2
Responsável pelo Controle Interno é cargo em comissão					
Contagem	0	1	0	3	4
% Linha	0	25	0	75	
% Coluna	0	14	0	17	
% Total	0	1	0	3	4
Não foi encaminhada a Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde					
Contagem	0	0	3	0	3
% Linha	0	0	100	0	
% Coluna	0	0	5	0	
% Total	0	0	3	0	3
<b>Total</b>					
Contagem	6	7	64	18	95
% do total	6	7	67	19	100

**Fonte: Pesquisa de Campo e Análise dos Processos de Prestação de Contas do Exercício de 2010 dos Municípios do Estado do Paraná.**

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

**Tabela 44 - Distribuição das Irregularidades nos Processos de Prestação de Contas Segundo a Periodicidade da Emissão de Relatórios das Análises Elaboradas**

(continua)

Irregularidades/Restrições	Periodicidade da Emissão de Relatórios					Total
	Sim, mensal	Sim, trimestral	Sim, semestral	Sim, anualmente, para dar suporte à prestação de contas	Não são gerados relatórios	
<b>Orçamentárias</b>						
Resultado Financeiro						
Deficitário das Fontes Não Vinculadas - LRF						
Contagem	7	9	5	16	4	41
% Linha	17	22	12	39	10	
% Coluna	47	53	42	40	36	
% Total	7	9	5	17	4	43
Legalidade das Alterações Orçamentárias - Abertura de créditos adicionais acima do limite autorizado						
Contagem	1	2	1	2	1	7
% Linha	14	29	14	29	14	
% Coluna	7	12	8	5	9	
% Total	1	2	1	2	1	7
<b>Patrimoniais</b>						
Ausência de pagamento da Dívida Fundada - Confissão de Dívida com o RPPS						
Contagem	1	0	0	0	0	1
% Linha	100	0	0	0	0	
% Coluna	7	0	0	0	0	
% Total	1	0	0	0	0	1
Falta de inscrição na Dívida Fundada dos Precatórios notificados entre 04/05/2000 e 01/07/2009						
Contagem	1	1	0	1	0	3
% Linha	33	33	0	33	0	
% Coluna	7	6	0	3	0	
% Total	1	1	0	1	0	3
Valores do Ativo ou Passivo Financeiro do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem						
Contagem	0	1	1	4	1	7
% Linha	0	14	14	57	14	
% Coluna	0	6	8	10	9	
% Total	0	1	1	4	1	7
Valores do Ativo e/ou Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem (+ 10 Salários)						
Contagem	0	0	2	5	2	9
% Linha	0	0	22	56	22	
% Coluna	0	0	17	13	18	
% Total	0	0	2	5	2	9
Não foi encaminhado o Balanço Patrimonial emitido pela Contabilidade com a respectiva publicação						
Contagem	0	0	0	0	1	1
% Linha	0	0	0	0	100	
% Coluna	0	0	0	0	9	
% Total	0	0	0	0	1	1



**Tabela 44 - Distribuição das Irregularidades nos Processos de Prestação de Contas Segundo a Periodicidade da Emissão de Relatórios das Análises Elaboradas**

(conclusão)

Irregularidades/Restrições	Periodicidade da Emissão de Relatórios					Total
	Sim, mensal	Sim, trimestral	Sim, semestral	Sim, anualmente, para dar suporte à prestação de contas	Não são gerados relatórios	
<b>Outros Aspectos Legais</b>						
Remuneração dos Agentes Políticos - Recebimento acima do valor devido						
Contagem	1	1	1	5	0	8
% Linha	13	13	13	63	0	
% Coluna	7	6	8	13	0	
% Total	1	1	1	5	0	8
Falta de Aplicação do Índice Mínimo em Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica						
Contagem	0	0	0	1	0	1
% Linha	0	0	0	100	0	
% Coluna	0	0	0	3	0	
% Total	0	0	0	1	0	1
Falta de Aplicação de 60% dos Recursos do FUNDEB para o Magistério						
Contagem	1	2	1	3	1	8
% Linha	13	25	13	38	13	
% Coluna	7	12	8	8	9	
% Total	1	2	1	3	1	8
Não foi encaminhado o Relatório do Controle Interno						
Contagem	1	0	0	1	0	2
% Linha	50	0	0	50	0	
% Coluna	7	0	0	3	0	
% Total	1	0	0	1	0	2
Responsável pelo Controle Interno é Cargo em Comissão						
Contagem	1	1	1	0	1	4
% Linha	25	25	25	0	25	
% Coluna	7	6	8	0	9	
% Total	1	1	1	0	1	4
Não foi encaminhada a Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde						
Contagem	1	0	0	2	0	3
% Linha	33	0	0	67	0	
% Coluna	7	0	0	5	0	
% Total	1	0	0	2	0	3
<b>Total</b>						
Contagem	15	17	12	40	11	95
% do total	16	18	13	42	12	100

**Fonte:** Pesquisa de Campo e Análise dos Processos de Prestação de Contas do Exercício de 2010 dos Municípios do Estado do Paraná.

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

Considerando as normativas e escopo de análise do TCE/PR (quadro 6), pode-se afirmar que, dentre as controladorias que emitem relatório apenas anualmente para dar suporte à prestação de contas, elas somente o fazem visto que a ausência do relatório acarreta reprovação das contas.

Denota-se, pois, uma maior preocupação de "cumprir" uma exigência imposta pelo TCE/PR do que propriamente emitir relatórios como forma de propiciar informações ao gestor para melhoria da gestão, ou seja, funcionar como instrumento de governança.

Por fim, quanto à análise das irregularidades, relativamente à forma como são elaborados os relatórios, constata-se, como aponta a tabela 45, que em 63 (66%) casos de irregularidades os relatórios foram emitidos manualmente pelo controlador, ou seja, sem auxílio de sistema informatizado, seja ele próprio ou vinculado.

**Tabela 45 - Distribuição das Irregularidades nos Processos de Prestação de Contas Segundo a Elaboração do Relatório de Controle Interno Encaminhado ao Tribunal de Contas Junto ao Processo de Prestação de Contas**

(continua)

Irregularidades/Restrições	Forma de Elaboração de Relatórios			Total
	É elaborado manualmente pelo Controlador interno	É padronizado e gerado através de sistema de informática próprio	É padronizado e gerado através do sistema de contabilidade	
<b>Orçamentárias</b>				
Resultado Financeiro Deficitário das Fontes Não Vinculadas - LRF				
Contagem	30	6	5	41
% Linha	73	15	12	
% Coluna	48	38	31	
% Total	32	6	5	43
Legalidade das Alterações Orçamentárias - Abertura de créditos adicionais acima do limite autorizado				
Contagem	4	1	2	7
% Linha	57	14	29	
% Coluna	6	6	13	
% Total	4	1	2	7
<b>Patrimoniais</b>				
Ausência de pagamento da Dívida Fundada - Confissão de Dívida com o RPPS				
Contagem	1	0	0	1
% Linha	100	0	0	
% Coluna	2	0	0	
% Total	1	0	0	1
Falta de inscrição na Dívida Fundada dos Precatórios notificados entre 04/05/2000 e 01/07/2009				
Contagem	1	1	1	3
% Linha	33	33	33	
% Coluna	2	6	6	
% Total	1	1	1	3

**Tabela 45 - Distribuição das Irregularidades nos Processos de Prestação de Contas Segundo a Elaboração do Relatório de Controle Interno Encaminhado ao Tribunal de Contas Junto ao Processo de Prestação de Contas**

(continua)

Irregularidades/Restrições	Forma de Elaboração de Relatórios			Total
	É elaborado manualmente pelo Controlador interno	É padronizado e gerado através de sistema de informática próprio	É padronizado e gerado através do sistema de contabilidade	
Valores do Ativo ou Passivo Financeiro do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem				
Contagem	6	0	1	7
% Linha	86	0	14	
% Coluna	10	0	6	
% Total	6	0	1	7
Valores do Ativo e/ou Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem (+ 10 Salários)				
Contagem	6	1	2	9
% Linha	67	11	22	
% Coluna	10	6	13	
% Total	6	1	2	9
Não foi encaminhado o Balanço Patrimonial emitido pela Contabilidade com a respectiva publicação				
Contagem	0	0	1	1
% Linha	0	0	100	
% Coluna	0	0	6	
% Total	0	0	1	1
Outros Aspectos Legais				
Remuneração dos Agentes Políticos - Recebimento acima do valor devido				
Contagem	6	1	1	8
% Linha	75	13	13	
% Coluna	10	6	6	
% Total	6	1	1	8
Falta de Aplicação do Índice Mínimo em Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica				
Contagem	0	1	0	1
% Linha	0	100	0	
% Coluna	0	6	0	
% Total	0	1	0	1
Falta de Aplicação de 60% dos Recursos do FUNDEB para o Magistério				
Contagem	5	2	1	8
% Linha	63	25	13	
% Coluna	8	13	6	
% Total	5	2	1	8
Não foi encaminhado o Relatório do Controle Interno				
Contagem	1	1	0	2
% Linha	50	50	0	
% Coluna	2	6	0	
% Total	1	1	0	2

**Tabela 45 - Distribuição das Irregularidades nos Processos de Prestação de Contas Segundo a Elaboração do Relatório de Controle Interno Encaminhado ao Tribunal de Contas Junto ao Processo de Prestação de Contas**

Irregularidades/Restrições	Forma de Elaboração de Relatórios			Total
	É elaborado manualmente pelo Controlador interno	É padronizado e gerado através de sistema de informática próprio	É padronizado e gerado através do sistema de contabilidade	
Responsável pelo Controle Interno é Cargo em Comissão				
Contagem	1	1	2	4
% Linha	25	25	50	
% Coluna	2	6	13	
% Total	1	1	2	4
Não foi encaminhada a Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde				
Contagem	2	1	0	3
% Linha	67	33	0	
% Coluna	3	6	0	
% Total	2	1	0	3
<b>Total</b>				
Contagem	63	16	16	95
% do total	66	17	17	100

**Fonte:** Pesquisa de Campo e Análise dos Processos de Prestação de Contas do Exercício de 2010 dos Municípios do Estado do Paraná.

**Nota:** A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

#### 7.2.6 Análise Descritiva Bivariada – Ressalvas/Recomendações

Nos termos já destacados, embora as ressalvas/recomendações cruzadas não acarretem a reprovação das contas, considerando o escopo do presente estudo, sua apresentação se faz relevante para as devidas considerações conclusivas.

Nos mesmos moldes do que fora exposto em relação às irregularidades, constata-se, pela tabela 46, que 158 (68%) irregularidades são evidenciadas nas controladorias que possuem apenas um servidor (controlador). Se consideramos as controladorias que possuem até 3 servidores, este percentual sobe para 88%.

A pouca eficiência, ineficiência ou mesmo falta de normatização dos instrumentos de controles representa 75% (175) do total de ressalvas evidenciadas nos processos de prestação de contas, conforme a tabela 47.

Novamente observa-se que a eficiência dos instrumentos de controle possui influência no número de ressalvas constatadas.

Importante destacar que várias das ressalvas apontadas nos processos de prestação de contas representam diretamente aspectos ligados à governança, tais como efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA; Correlação entre o PPA e LOA; Existência de Obras Paralisadas.

**Tabela 46 - Distribuição das Ressalvas nos Processos de Prestação de Contas Segundo o Número de Servidores que Compõem a Controladoria**

Ressalvas/Recomendações	Número de Serviços na Controladoria					Total
	Apenas 1 (controlador)	De 2 a 3	De 4 a 6	De 7 a 10	Mais de 10	
<b>Orçamentárias</b>						
Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA						
Contagem	58	18	6	3	0	85
% Linha	68	21	7	4	0	
% Coluna	37	38	38	33	0	
% Total	25	8	3	1	0	36
Correlação entre o PPA e a LOA						
Contagem	9	4	0	1	0	14
% Linha	64	29	0	7	0	
% Coluna	6	9	0	11	0	
% Total	4	2	0	0	0	6
<b>Patrimoniais</b>						
Valores do Ativo / Passivo						
Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem (menor que 10 salários)						
Contagem	2	0	1	0	0	3
% Linha	67	0	33	0	0	
% Coluna	1	0	6	0	0	
% Total	1	0	0	0	0	1
Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem						
Contagem	26	8	1	1	1	37
% Linha	70	22	3	3	3	
% Coluna	16	17	6	11	33	
% Total	11	3	0	0	0	16
<b>Outros Aspectos Legais</b>						
Existência de obra paralisada no município						
Contagem	58	15	6	3	2	84
% Linha	69	18	7	4	2	
% Coluna	37	32	38	33	67	
% Total	25	6	3	1	1	36
Omissão do controle interno em fiscalizar						
Contagem	1	0	0	0	0	1
% Linha	100	0	0	0	0	
% Coluna	1	0	0	0	0	
% Total	0	0	0	0	0	0
A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva						
Contagem	4	2	2	1	0	9
% Linha	44	22	22	11	0	
% Coluna	3	4	13	11	0	
% Total	2	1	1	0	0	4
<b>Total</b>						
Contagem	158	47	16	9	3	233
% do total	68	20	7	4	1	100

**Fonte: Pesquisa de Campo e Análise dos Processos de Prestação de Contas do Exercício de 2010 dos Municípios do Estado do Paraná.**

**Notas:**

- (1) A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.
- (2) A soma das parcelas ultrapassa o número de respondentes pelo fato de o mesmo respondente poder possuir mais de uma ressalva/recomendação concomitantemente.

**Tabela 47 - Distribuição das Ressalvas nos Processos de Prestação de Contas Segundo a Normatização dos Instrumentos de Controle**

Ressalvas/Recomendações	Instrumentos de Controle Normatizados				Total
	Possui, totalmente eficiente	Possui, pouco eficiente	Possui, mas ineficiente	Não possui	
<b>Orçamentárias</b>					
Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA					
Contagem	18	42	9	16	85
% Linha	21	49	11	19	
% Coluna	31	35	53	42	
% Total	8	18	4	7	36
Correlação entre o PPA e a LOA					
Contagem	3	8	1	2	14
% Linha	21	57	7	14	
% Coluna	5	7	6	5	
% Total	1	3	0	1	6
<b>Patrimoniais</b>					
Valores do Ativo / Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem (menor que 10 salários)					
Contagem	2	1	0	0	3
% Linha	67	33	0	0	
% Coluna	3	1	0	0	
% Total	1	0	0	0	1
Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem					
Contagem	11	17	2	7	37
% Linha	30	46	5	19	
% Coluna	19	14	12	18	
% Total	5	7	1	3	16
<b>Outros Aspectos Legais</b>					
Existência de obra paralisada no município					
Contagem	22	45	5	12	84
% Linha	26	54	6	14	
% Coluna	38	38	29	32	
% Total	9	19	2	5	36
Omissão do Controle Interno em fiscalizar					
Contagem	1	0	0	0	1
% Linha	100	0	0	0	
% Coluna	2	0	0	0	
% Total	0	0	0	0	0
A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva					
Contagem	1	7	0	1	9
% Linha	11	78	0	11	
% Coluna	2	6	0	3	
% Total	0	3	0	0	4
<b>Total</b>					
Contagem	58	120	17	38	233
% do total	25	52	7	16	100

**Fonte: Pesquisa de Campo e Análise dos Processos de Prestação de Contas do Exercício de 2010 dos Municípios do Estado do Paraná.**

**Notas:**

- (1) A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.
- (2) A soma das parcelas ultrapassa o número de respondentes pelo fato de o mesmo respondente poder possuir mais de uma ressalva/recomendação concomitantemente.

Relativamente à periodicidade dos treinamentos promovidos aos membros integrantes das controladorias analisadas, constatou-se a manutenção dos percentuais evidenciados em relação às irregularidades. Como aponta a tabela 48, 64% (150) das ressalvas apontadas ocorreram onde os treinamentos são apenas aleatórios e esparsos, sendo ainda que 16% (38) ocorreram onde não há treinamento.

Com efeito, embora ausentes os cálculos dos coeficientes de correlação/ associação, é possível observar uma maior tendência (80% dos casos) da ocorrência de ressalvas/recomendações onde a periodicidade dos treinamentos dos membros da controladoria é menor ou inexistente.

No tocante à variável "periodicidade da emissão de relatórios", constata-se que as controladorias que emitem anualmente ou não emitem relatórios, representam 56% (108) das ressalvas observadas (tabela 49), mantendo-se os percentuais observados em relação às irregularidades.

Neste contexto, novamente se evidencia uma maior preocupação de "cumprir" uma exigência imposta pelo TCE/PR do que propriamente emitir relatórios como forma de propiciar informações ao gestor para melhoria da gestão.

Por fim, quanto à forma de elaboração dos relatórios do controle interno, observa-se, pela tabela 50, que em 75% (175) do total de ressalvas evidenciadas nos processos de prestação de contas os relatórios do controle interno foram emitidos manualmente pelo controlador.

**Tabela 48 - Distribuição das Ressalvas nos Processos de Prestação de Contas Segundo a Periodicidade do Treinamento dos Servidores da Controladoria**

Ressalvas/Recomendações	Periodicidade dos Treinamentos				Total
	Há treinamentos permanentes, com cronogramas anuais	Há treinamentos periódicos e pontuais	Há treinamentos apenas aleatórios e esparsos	Não há treinamento	
<b>Orçamentárias</b>					
Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA					
Contagem	4	12	58	11	85
% Linha	5	14	68	13	
% Coluna	44	33	39	29	
% Total	2	5	25	5	36
Correlação entre o PPA e a LOA					
Contagem	1	1	9	3	14
% Linha	7	7	64	21	
% Coluna	11	3	6	8	
% Total	0	0	4	1	6
<b>Patrimoniais</b>					
Valores do Ativo/Passivo					
Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem (menor que 10 salários)					
Contagem	0	1	1	1	3
% Linha	0	33	33	33	
% Coluna	0	3	1	3	
% Total	0	0	0	0	1
Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem					
Contagem	2	6	22	7	37
% Linha	5	16	59	19	
% Coluna	22	17	15	18	
% Total	1	3	9	3	16
<b>Outros Aspectos Legais</b>					
Existência de obra paralisada no município					
Contagem	2	14	55	13	84
% Linha	2	17	65	15	
% Coluna	22	39	0	34	
% Total	1	6	24	6	36
Omissão do controle interno em fiscalizar					
Contagem	0	0	1	0	1
% Linha	0	0	100	0	
% Coluna	0	0	1	0	
% Total	0	0	0	0	0
A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva					
Contagem	0	2	4	3	9
% Linha	0	22	44	33	
% Coluna	0	6	3	8	
% Total	0	1	2	1	4
<b>Total</b>					
Contagem	9	36	150	38	233
% do total	4	15	64	16	100

**Fonte: Pesquisa de Campo e Análise dos Processos de Prestação de Contas do Exercício de 2010 dos Municípios do Estado do Paraná.**

**Notas:**

(1) A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.

(2) A soma das parcelas ultrapassa o número de respondentes pelo fato de o mesmo respondente pode possuir mais de uma ressalva/recomendação concomitantemente.



**Tabela 49 - Distribuição das Ressalvas nos Processos de Prestação de Contas Segundo a Periodicidade da Emissão de Relatórios das Análises Elaboradas**

Ressalvas/Recomendações	Periodicidade da Emissão de Relatórios					Total
	Sim, mensal	Sim, trimestral	Sim, semestral	Sim, anualmente para dar suporte à prestação de contas	Não são gerados relatórios	
<b>Orçamentárias</b>						
Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA						
Contagem	15	21	7	34	8	85
% Linha	18	25	8	40	9	
% Coluna	36	40	23	39	38	
% Total	6	9	3	15	3	36
Correlação entre o PPA e a LOA						
Contagem	3	1	3	6	1	14
% Linha	21	7	21	43	7	
% Coluna	7	2	10	7	5	
% Total	1	0	1	3	0	6
<b>Patrimoniais</b>						
Valores do Ativo/Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem (menor que 10 salários)						
Contagem	0	2	1	0	0	3
% Linha	0	67	33	0	0	
% Coluna	0	4	3	0	0	
% Total	0	1	0	0	0	1
Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem						
Contagem	7	9	5	13	3	37
% Linha	19	24	14	35	8	
% Coluna	17	17	17	15	14	
% Total	3	4	2	6	1	16
<b>Outros Aspectos Legais</b>						
Existência de obra paralisada no Município						
Contagem	13	20	12	31	8	84
% Linha	15	24	14	37	10	
% Coluna	31	38	40	36	38	
% Total	6	9	5	13	3	36
Omissão do Controle Interno em fiscalizar						
Contagem	1	0	0	0	0	1
% Linha	100	0	0	0	0	
% Coluna	2	0	0	0	0	
% Total	0	0	0	0	0	0
A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva						
Contagem	3	0	2	3	1	9
% Linha	33	0	22	33	11	
% Coluna	7	0	7	3	5	
% Total	1	0	1	1	0	4
<b>Total</b>						
Contagem	42	53	30	87	21	233
% do total	18	23	13	37	9	100

**Fonte: Pesquisa de Campo e Análise dos Processos de Prestação de Contas do Exercício de 2010 dos Municípios do Estado do Paraná.**

**Notas:**

- (1) A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.
- (2) A soma das parcelas ultrapassa o número de respondentes pelo fato de o mesmo respondente pode possuir mais de uma ressalva/recomendação concomitantemente.

**Tabela 50 - Distribuição das Ressalvas nos Processos de Prestação de Contas Segundo a Elaboração do Relatório de Controle Interno Encaminhado ao Tribunal de Contas Junto ao Processo de Prestação de Contas**

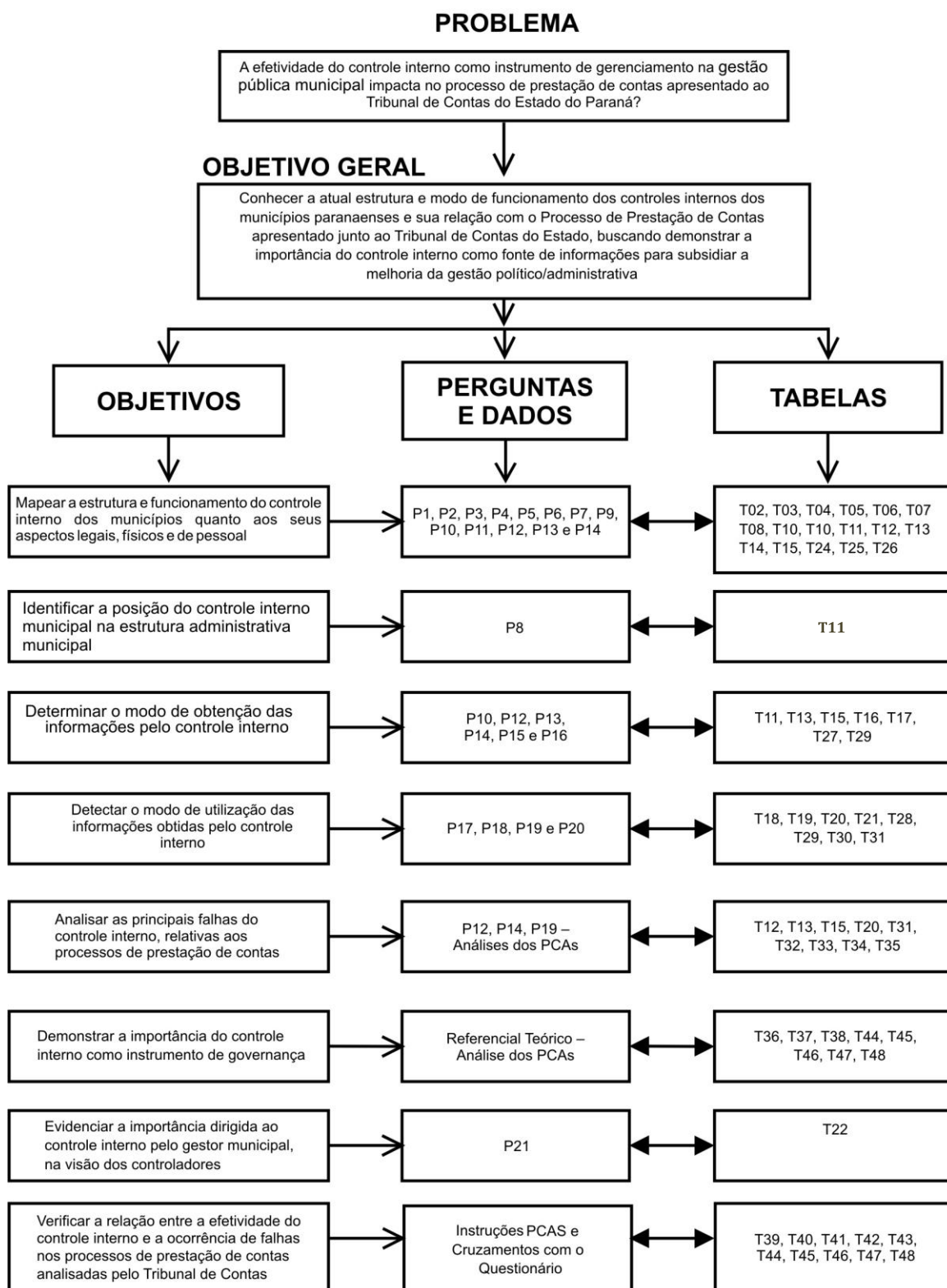
Ressalvas/Recomendações	Forma de Elaboração de Relatórios			Total
	É elaborado manualmente pelo Controlador interno	É padronizado e gerado através de sistema de informática próprio	É padronizado e gerado através do sistema de contabilidade	
<b>Orçamentárias</b>				
Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA				
Contagem	67	11	7	85
% Linha	79	13	8	
% Coluna	38	34	27	
% Total	29	5	3	36
Correlação entre o PPA e a LOA				
Contagem	11	3	0	14
% Linha	79	21	0	
% Coluna	6	9	0	
% Total	5	1	0	6
<b>Patrimoniais</b>				
Valores do Ativo/Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem (menor que 10 salários)				
Contagem	2	0	1	3
% Linha	67	0	33	
% Coluna	1	0	4	
% Total	1	0	0	1
Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem				
Contagem	27	6	4	37
% Linha	73	16	11	
% Coluna	15	19	15	
% Total	12	3	2	16
<b>Outros Aspectos Legais</b>				
Existência de obra paralisada no Município				
Contagem	61	11	12	84
% Linha	73	13	14	
% Coluna	35	34	46	
% Total	26	5	5	36
Omissão do Controle Interno em fiscalizar				
Contagem	1	0	0	1
% Linha	100	0	0	
% Coluna	1	0	0	
% Total	0	0	0	0
A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva				
Contagem	6	1	2	9
% Linha	67	11	22	
% Coluna	3	3	8	
% Total	3	0	1	4
<b>Total</b>				
Contagem	175	32	26	233
% do total	75	14	11	100

**Fonte: Pesquisa de Campo e Análise dos Processos de Prestação de Contas do Exercício de 2010 dos Municípios do Estado do Paraná.**

**Notas:**

- (1) A soma das parcelas difere do total devido a critérios de arredondamento.
- (2) A soma das parcelas ultrapassa o número de respondentes pelo fato de o mesmo respondente pode possuir mais de uma ressalva/recomendação concomitantemente.

## 7.3 SÍNTESE DOS ATENDIMENTOS AOS OBJETIVOS PROPOSTOS



**Figura 7 - Síntese do Atendimento aos Objetivos Propostos**

Fonte: O autor (2012).

## 8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A evolução histórica do Estado formatou e implicou, ao longo dos tempos, mudanças quanto às formas de administrar a coisa pública, as quais, na atual conjuntura, ante as concepções neoliberais de Estado, impõem uma inafastável compreensão do controle da administração como sistema.

Neste compasso, o Controle Interno, consubstanciado numa compreensão de "sistema nervoso" que associa os mais variados setores da administração pública, não obstante a imposição legal (Constitucional) de sua implantação e implementação, bem como sua função de apuração de irregularidades, representa um poderoso instrumento ao processo de gestão pública voltada para a eficiência, eficácia e efetividade do Estado.

O arcabouço de informações que podem ser obtidas pelo controle interno possibilita ao gestor a mutação de dados (arranjados na forma de banco de dados) em úteis subsídios para tomada de decisão.

Assim, o controle interno deve atuar de forma sistêmica, acoplando ações de governança e governabilidade visando a respaldar as decisões e realizações que tenham por escopo o bem comum, função precípua do Estado albergado no princípio de sua continuidade.

Independentemente de quem promova determinada decisão, o controle interno pode propiciar que esta seja melhor, mais segura e mais bem fundamentada, em razão dos subsídios originados pela análise dos dados recebidos e tratados.

O estudo desenvolvido comprovou que o controle interno (minimamente sistêmico) dos municípios paranaenses é ainda embrionário, já que sua implantação, na quase totalidade dos casos (88%), ocorreu no período de 2006 a 2011, motivada pelas deliberações dos órgãos de controle (TCE/PR), muito embora a obrigatoriedade de implantação remeta a 1988 (Constituição).

Essa tardia e impositiva implantação das controladorias acarretou, como observado, deficiências de controle, seja pela falta de servidores (a quase totalidade possui apenas 1 servidor – 72%) ou mesmo por problemas de ordem estrutural ou de funcionamento.

Quanto ao expressivo número de controladorias que possuem apenas 01 (um) servidor é importante observar que alguns Municípios, seja pela sua estrutura

administrativa, capacidade financeira, etc., não suportam uma composição mais complexa de controle. Todavia, tais considerações demandam estudos específicos aptos a originar o desenvolvimento de novo trabalho de pesquisa.

A pesquisa de campo realizada junto às controladorias dos municípios paranaenses, aliada às análises dos 399 processos de prestação de contas do exercício financeiro de 2010, tornaram possível a constatação de que a efetividade do sistema de controle interno impacta nas irregularidades (restrições) e ressalvas (recomendações) observadas nos processos de prestação de contas analisados.

Foi possível constatar que em Municípios onde os controles são pouco eficientes, ineficientes ou mesmo não há controle, representam aproximadamente 70% do total das irregularidades e 75% do total de ressalvas.

Com efeito, onde a controladoria está corretamente implantada, tanto em relação a sua estrutura quanto ao seu funcionamento (maior eficiência), os índices de irregularidades e ressalvas são menores.

Em decorrência da análise acerca do funcionamento das controladorias, foi possível observar, ainda, que o sistema de controle interno não está sendo utilizado como instrumento de gestão (dirigido à governança e governabilidade), sendo a preocupação maior deste dar atendimento a normativas e procedimentos impostos pelos órgãos de fiscalização.

É importante destacar que vários pontos de análise dos processos de prestação de contas estão diretamente ligados a aspectos de governança e governabilidade, tais como: efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA, correlação entre o PPA e a LOA, e existência de obras paralisadas.

Uma informação preocupante identificada pelo estudo foi o alto número de gestores (na visão dos controladores) que consideram o controle interno pouco importante ou mesmo um empecilho. Tal concepção justifica em muitos casos a falta de investimento, de capacitação de servidores ou de melhoria do sistema de controle, pois, para aqueles, significa impor-lhes limites e procedimentos que, por sua vez, dificultariam e limitariam seus atos de gestão.

A mudança de mentalidade dos gestores constitui fator elementar de transformação do sistema de controle em mecanismo de governança e governabilidade, ao tempo em que a falta de "boa vontade" daqueles, associada à inexistência de pressão por parte dos órgãos de fiscalização externa e social, resultam na existência apenas "legal" do controle interno, já que faticamente este permanece

inoperante ante a ausência de estrutura, pessoal, capacitação e recursos, o que vem de encontro (e não ao encontro) à sua concepção de instrumento de melhoria da gestão.

Em decorrência do exposto, é possível afirmar que mesmo diante de um controle interno ativo, pelo qual se produzam dados fidedignos visando ao aprimoramento da gestão, a "vontade" do gestor em "praticar a governança e a governabilidade" em face de tais informações é indispensável, pois, caso contrário, permanecerá sendo um mero "banco de dados" inerte ao potencial informacional gerencial que pode propiciar.

Espera-se que os resultados deste estudo, assim como o referencial teórico nele apresentado, incentivem os responsáveis pelas administrações municipais (gestores públicos), conscientizando-os quanto à importância de romper paradigmas (pouca importância dirigida ao controle), visto que entendimento oposto mitiga uma fundamental e relevante ferramenta de auxílio à gestão.

Assim, infere-se que o controle interno modifica o meio e é por ele modificado, aprimorando a governança (meio/como) pública e fortalecendo a governabilidade, visando sempre ao bem comum da coletividade sob a égide do ente Estado.

Embora o presente trabalho tenha cumprido o objetivo geral, bem como os objetivos específicos propostos, abstrai qualquer pretensão no sentido de alcançar uma verdade absoluta. No entanto, deixa consignada a relação existente entre a efetividade do sistema de controle interno e a melhoria da gestão, sob o prisma da governança e governabilidade.

Finalmente, acredita-se que este trabalho tenha contribuído para preencher um pequeno espaço de uma lacuna na literatura acerca do controle interno como sistema de informação apto a auxiliar na melhoria da gestão.

Fica a expectativa de que esta contribuição tenha suscitado a discussão sobre o tema, estimulando novos estudos e desenvolvimentos até mesmo comparativos, buscando observar os rumos dessa importante área da administração pública.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. **O impacto do modelo gerencial na administração pública**: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. Brasília: ENAP, 1997. 52 p. (Cadernos ENAP, n.10)

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**, 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ARAUJO, Julio Cesar Manhães de. **Controle da atividade administrativa pelo Tribunal de Contas na Constituição de 1988**. Curitiba: Juruá, 2010.

ARAUJO, Vinícius de Carvalho. **A conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do Estado e do seu aparelho**. Brasília: ENAP, 2002.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 4. ed. São Paulo: Globo, 2008.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador, 2007.

BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada as ciências sociais**. 7. ed. Florianópolis: UFSC, 2011.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de teoria do estado e ciência política**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2012.

BRASIL. **Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Diário Oficial da União [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 16 jul. 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm)>. Acesso em: 23 maio 2012.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1891)**. Diário Oficial da União, Brasília, 24 fev. 1891. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm)> Acesso em: 23 maio 2012.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1937)**. Diário Oficial da União, Brasília, 10 nov. 1937. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao37.htm)> Acesso em: 23 maio. 2012

\_\_\_\_\_. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1946)**. Diário Oficial da União, Brasília, 25 set. 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm)> Acesso em: 23 maio. 2012

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil (1967)**. Diário Oficial da União, Brasília, 10 out. 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)> Acesso em: 23 maio. 2012

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Diário Oficial da União, Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)> Acesso em: 23 maio 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 27 fev. 1967, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm)> Acesso em: 23 maio. 2012.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n.º 01 (1969)**. Diário Oficial da União, Brasília, 21 out. 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm)> Acesso em: 23 maio. 2012

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 05 mai. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 23 mai. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, 23 mar. 1964, retificado em 09 de abr. 1964, retificado em 03 de jun. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 23 mai. 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. **A Reforma do aparelho do estado e as mudanças constitucionais**: síntese & respostas a dúvidas mais comuns. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. Brasília: MARE, 1997. 23 p. (Cadernos MARE da reforma do estado; c.6)



\_\_\_\_\_. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA (F.H. Cardoso), 1995. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE). Imprensa Oficial: Setembro 1995.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.649/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 08/05/2008, DJe 17 out. 2008, EMENT. VOL-02337-01 . Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=555517>> Acesso em: 05 jun. 2012

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n.º 23452/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 16/09/1999, DJ 12 mai. 2000 p. 00020. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/jurisp.asp?tip=ACO>>. Acesso em: 01 jul. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal De Contas da União. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>> acesso em: 17 jun. 2012.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A reforma do estado dos anos 90. **Revista de Cultura Política Lua Nova**, São Paulo, n. 45, p.49-95, 1990.

\_\_\_\_\_. Do Estado Patrimonial ao Gerencial. In: PINHEIRO, Wilhelm e Sachs. (Orgs.). **Brasil: um século de Transformações**. São Paulo: Cia. das Letras, 2001.

\_\_\_\_\_. Gestão do Setor Público: estratégia e estrutura para um novo Estado. In: \_\_\_\_\_.; SPINK, P.K. **Reforma do estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2005a.

\_\_\_\_\_. **Reforma do estado para cidadania**: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. São Paulo: 34. ed. Brasília: ENAP, 1998.

\_\_\_\_\_. Da administração pública burocrática à gerencial. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin. (Org.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2005.

BRITTO, Carlos Ayres. Distinção entre controle social do poder e participação popular. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 189, p. 114-122, jul./set. 1992.

BUFFON, Marciano. A crise estrutural do Estado contemporâneo: a falência da neotributação e a reconstrução do fundamento da solidariedade. In: MORAIS, José Luis Bolzan de. (Org.). **O Estado e suas crises**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 9. ed. São Paulo: Lumen Júris. 2002.

CASTARDO, Hamilton Fernando. **O Tribunal de Contas no ordenamento jurídico brasileiro**. Campinas: Millenium, 2007.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, com suporte à governança corporativa. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno**: uma perspectiva do modelo de gestão gerencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CECATO, Mário Antônio. Tribunal de contas: prestação de contas das entidades municipais. In: **Seminário de Boas Práticas na Gestão Pública**. Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), Curitiba, 2011.

CERVO, Amado Luiz. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Preteince Hall, 2002.

COELHO, Daniela Mello. Elementos essenciais ao conceito de administração gerencial. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 37, n. 147, p. 257-262, jul./set. 2000.

COSTIN, Claudia. **Administração pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 7. ed. atualizada por Gustavo Binenbojm. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**. 11. ed. São Paulo: Globo, 1995. v.2.

FERNANDES, Jorge Ulysses Jacoby. **Tribunal de Contas do Brasil**: jurisdição e competência. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

FRANÇA, Phillip Gil. **O controle da administração pública: discricionariedade, tutela jurisdicional, regulação econômica e desenvolvimento**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3. ed. São Paulo: Malheiros. 2004.

\_\_\_\_\_. O controle social do orçamento público. **Revista Interesse Público**, v. 3, p. 11-27, jul./set. 2001.

GARCIA, Leice Maria. Controle social dos gastos públicos: fundamentação, limites e possibilidades. In: BUGARIN, Maurício Soares; VIEIRA, Laércio Mendes; GARCIA, Leice Maria. **Controle dos gastos públicos no Brasil: instituições oficiais, controle social e um mecanismo para ampliar o envolvimento da sociedade**. Rio de Janeiro: Konrad-Adnauer-Stiftung. 2003.

GASPARETTO, Patrick Roberto. **Limites, possibilidades e alcance do poder regulamentar em face do princípio da legalidade e a realização dos direitos fundamentais**. Revista Interesse Público, ano 14, n. 74, p. 221-244, jul./ago. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GLOCK, José Osvaldo. **Guia para implantação do sistema de controle interno nos municípios**. Curitiba: Juruá, 2011.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. El Derecho Administrativo. In: **La ciencia del derecho durante el siglo XX**. Universidad Nacional Autónoma de México, 1998.

GORDILLO, Agustín. **Tratado de derecho administrativo**. 3. ed. FDA: Buenos Aires, 1998.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

INTOSAI. **The International Standards of Supreme Audit Institutions: ISSAI 3000-3999 Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience**. 2004. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(879,1033\)/ISSAI\\_3000\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(879,1033)/ISSAI_3000_E.pdf)>. Acesso em: 16 jun. 2012.

IPARDES - Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social. **Mapa de divisão política do Estado do Paraná**. 2012. Disponível em: <[http://www.ipardes.gov.br/pdf/mapas/base\\_fisica/Divisao\\_politica\\_2010.pdf](http://www.ipardes.gov.br/pdf/mapas/base_fisica/Divisao_politica_2010.pdf) > Acesso em: 17 jun. 2012.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O direito das agências reguladoras independentes**. Dialética: São Paulo, 2002.

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 3, p. 479-99, maio/jun. 2006.

KOCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. 29. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2011.

KPMG Transaction and Forensic Services Ltda. **Fraude no Brasil: Relatório de pesquisa 2009**. Disponível em <[http://www.kpmg.com.ar/fraude/PDF/Fraudes\\_2009\\_port\\_brasil.pdf](http://www.kpmg.com.ar/fraude/PDF/Fraudes_2009_port_brasil.pdf)> Acesso em: 13 maio 2012.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Curso de auditoria**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LÜDKE, M., ANDRÉ, M.E.D.A. **Pesquisa em educação**: abordagens qualitativas. São Paulo: EPU, 1986.

MAGALHAES DA ROCHA, Lincoln. A função do controle na administração pública orçamentária – controle interno e externo. In: SOUZA *et al.* **O novo tribunal de contas: órgão protetor dos direitos fundamentais**. 3. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MAROCO, João; **Análise estatística com a utilização do SPSS**. 3. ed. rev. e aum. Lisboa: Sílabo, 2007.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da administração pública. In: MODESTO, Paulo. (Coord.). **Nova organização administrativa brasileira**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

MARTINS, Carlos Estevam. Governabilidade e Controles. **Revista São Paulo em Perspectiva**. São Paulo, v. 2, n. 1, p. 10-17, jan./mar. 1988. Disponível em <[http://www.seade.gov.br/produtos/spp/v02n01/v02n01\\_01.pdf](http://www.seade.gov.br/produtos/spp/v02n01/v02n01_01.pdf)> acesso em 01 jul. 2012

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed.,. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Humberto Falcão. A ética do patrimonialismo e a modernização da administração pública brasileira, . In: MOTTA, Fernando C. Prestes; CALDAS, Miguel P. (Orgs). **Cultura organizacional e cultura brasileira**. São Paulo: Atlas, 1997a.

MARTINS, Luciano. **Reforma da administração pública e cultura política no Brasil**: uma visão geral. Brasília: ENAP, 1997. 61 p. (Cadernos ENAP; n.8)

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010a.

\_\_\_\_\_. **Manual de Gestão Pública Contemporânea**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MEDEIROS, Paulo Cesar; LEVY, Evelyn. (Orgs.). **Novos caminhos da gestão pública**: olhares e dilemas. Rio de Janeiro: Qualitymark; Brasília: CONSAD, 2009.

MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33. ed. atual. AZEVEDO, Eurico de Andrade. ALEIXO, Délcio Balestero. BURLE FILHO, José Emanuel. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito municipal brasileiro**. 28. ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo : Malheiros Editores, 2003.

\_\_\_\_\_. **Licitação e contrato administrativo**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**, 20. ed. São Paulo, Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_. **Direito administrativo na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1991.

MENEZES, Aderson de. **Teoria geral do estado**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: RT, 2003.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A Lei de responsabilidade fiscal e seus princípios jurídicos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 221, 2000.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

\_\_\_\_\_. O parlamento e a sociedade como destinatários do trabalho dos tribunais de contas. In: SOUZA, Alfredo José. **O novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais**. 3. ed. revista e ampliada. Belo Horizonte: Fórum. 2005.

OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação ao processo de gestão das micro e pequenas empresas: uma pesquisa no Estado do Paraná**. Florianópolis, 2004.

OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de; CARVALHO, Hilda A. de; CORRÊA, Dayanne P. **A contabilidade aplicada ao setor público como fator de accountability e disclosure na sustentabilidade da gestão pública**. 5.º Seminário sobre Sustentabilidade: UNIFAE, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de; SCHWANKA, Cristiane. A administração consensual como a nova face da Administração Pública no séc. XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 10, p. 271-288, abr./jun. 2008.

PACINI, Mário. O sistema de controle. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Edição Comemorativa 25 anos, Brasília, 1995.

PARAÍBA. Tribunal de Contas do Estado da Paraíba. **Cartilha de orientações sobre controle interno**. João Pessoa: TCE/União, 2009.

PARANÁ. **Lei Complementar n.º 113 de 15 de dezembro de 2005**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Diário Oficial do Estado n.º 7123, 15 de dez. 2005, republicado em 05 de mai. 2005. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=7482&indice=1&totalRegistros=3>> Acesso em: 13 jul. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Cartilha – nosso TCE quem faz é você**. Curitiba – TCE/Paraná, 2011. Disponível em: <<http://www.tce.pr.gov.br/publicacao.aspx?P=588848>> acesso em: 13 de jul. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Regimento Interno**. Curitiba. Disponível em: <<http://www.tce.pr.gov.br/acervo/2011/02/3580615.pdf>> acesso em: 13 de jul. 2012.

PAREJO ALFONSO, Luciano. Introducción: el surgimiento, desarrollo y consolidación del Derecho Administrativo. In: PAREJO ALFONSO, Luciano; JIMÉNEZ-BLANCO, Antonio; ORTEGA ÁLVAREZ, Luis. **Manual de Derecho Administrativo**. Ariel: Barcelona, 1990.

PAULA, Ana Paula Paes de. **Por uma nova gestão pública**: limites e potencialidades da experiência contemporânea. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Brasília: ENAP: Textos para discussão, Julho/1997.

ROCHA, Sílvio Luís Ferreira da. **Terceiro setor**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SANTAMARIA PASTOR, Juan Alfonso. **Fundamentos de derecho administrativo**. Centro de Estudios Ramon Areces: Madrid, 1990.

SANTOS, Marcelo Fausto Figueiredo. **Teoria geral do estado**. São Paulo: Atlas, 1993.

SANTOS, Homero. O controle da Administração Pública. **Revista do Tribunal de Contas da União**, TCU, v. 28, n. 74, out./dez. 1997.

SILVA, Cláudio Eduardo Regis de Figueiredo e. **Administração gerencial & a reforma administrativa no Brasil**. Curitiba: Juruá, 2002.

SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. **Em busca do acto administrativo perdido**. Almedina: Coimbra, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 34. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

SOUZA SANTOS, Boaventura. A reinvenção solidária e participativa do Estado. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. (Org.). **Sociedade e Estado em transformação**. São Paulo: UNESP, 2001.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolzan de. **Ciência política e teoria geral do estado**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

TÁCITO, Caio. **Temas de direito público (estudos e pareceres)**. Rio de Janeiro: Renovar. 1997.

TEIXEIRA, Flavio Germano de Sena. **O controle das aposentadorias pelos Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

TOURINHO, Rita Andréa Rehem Almeida. R. A. **Discrecionalidade administrativa**: ação de improbidade e controle principiológico. Curitiba: Juruá, 2004.

VERGARA, Sylvia Constante. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1998.



**APÊNDICE 1 - CARTA DE APRESENTAÇÃO**

Curitiba, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2012.

Prezado(a) Senhor(a) Controlador(a):

Sou discente do Programa de Mestrado em Planejamento e Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR) e estou desenvolvendo uma pesquisa científica necessária à conclusão da Dissertação de Mestrado, sob o título: "*O Controle Interno na Administração Pública como Instrumento de Governança e Governabilidade na Gestão dos Municípios Paranaenses*".

Para que o presente trabalho seja bem-sucedido, solicito sua relevante contribuição participando da minha pesquisa, acessando o *link* abaixo e respondendo ao questionário (são apenas 05 minutos da sua atenção). Após responder, basta clicar no ícone **ENVIAR** que automaticamente serão enviadas.

***<http://gn10.com.br/pesquisa-mestrado-utfpr/>***

Esta pesquisa está sendo encaminhada a todos os responsáveis pela Controladoria/Controle Interno dos municípios do Estado do Paraná

As informações são estritamente para fins de pesquisa e análise, não envolvem aspectos confidenciais. Ainda, os resultados **não identificarão individualmente os Municípios/Controladores respondentes**, evitando, assim, qualquer exposição desnecessária, ou mesmo receio em responder ao questionário.

**Sua participação é de primordial importância.**

Em retribuição à sua participação e contribuição, comprometo-me a enviar o resumo dos resultados.

A pesquisa é de responsabilidade do mestrando Diego Buligon, sob a supervisão do Prof. Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira.

Grato pela atenção.

**APÊNDICE 2 - QUESTIONÁRIO APLICADO**



Mestrado Profissional  
Planejamento e Governança Pública



## Pesquisa - Mestrado UTFPR

\* Tendo em vista a peculiaridade da pesquisa, solicita-se que este questionário seja respondido pelo servidor responsável pela controladoria/controlado interno do Poder Executivo.

### Identificação do Município

Nome do Município \*

Região \*

População \*

### Identificação do entrevistado/respondente:

Cargo/Função \*

## DA INSTITUIÇÃO

01) A Prefeitura possui Controladoria Geral, Controle Interno ou órgão similar, criado através de lei? \*

- Sim  
 Não

\* **Caso a resposta seja negativa, a pesquisa estará concluída. Por favor, clique em ENVIAR no final da página.**

02) Quando a Controladoria/Controle Interno foi implantado(a)?

- Antes de 1988  
 De 1988 a 2000  
 De 2000 a 2005  
 De 2006 a 2008  
 De 2009 a 2011

## DO CONTROLADOR

**03) Qual a formação acadêmica do Controlador Interno (Responsável pela Controladoria)? (a questão admite mais de uma resposta)**

- Bacharel Ciências Contábeis
- Direito
- Administração
- Economia
- Outro curso superior não especificado anteriormente
- Não possui formação escolar em nível superior

**04) Qual a natureza do cargo/função de Controlador Interno?**

- Cargo efetivo, provido através de concurso público;
- Comissionado
- Comissionado com prazo
- Função gratificada com mandato (com tempo previamente estabelecido – ex.: 2 anos)
- Função gratificada sem mandato (pode ser removida a qualquer tempo)

**05) Há quanto tempo atua na área de Controladoria/Controle Interno?**

- Até 5 anos
- De 6 a 10 anos
- De 11 a 15 anos
- De 16 a 20 anos
- Mais de 20 anos

## DA ESTRUTURA

**06) Quantas pessoas compõem os quadros da Controladoria / Controle Interno?**

- Apenas 01 (Controlador)
- De 02 a 03
- De 04 a 06
- De 06 a 10
- Mais de 10

**07) A Controladoria/Controle Interno, quanto a sua estrutura física? (a questão admite mais de uma resposta)**

- Possui sala própria (exclusiva)
- Divide o ambiente com outro órgão/secretaria
- Possui equipamentos adequados (mesas, cadeiras, computadores)
- Possui estrutura física inadequada ou precária

- Possui equipamentos inadequados ou precários

## DO FUNCIONAMENTO

### 08) O Controle Interno/controladoria, em relação à estrutura administrativa do Poder Executivo?

- É vinculado ao Prefeito Municipal;
- É vinculado a alguma secretaria ou órgão

### 09) O funcionamento (modo de operar / não instituição) da Controladoria está regulado por? **(a questão admite mais de uma resposta)**

- Lei Municipal
- Regimento Interno
- Portaria/Resolução/Decreto
- Organograma de áreas
- Não possui estrutura de funcionamento definida

### 10) Quanto à existência e eficiência: o Controle Interno/controladoria possui instrumentos de controle normatizados, ou seja, padronização operacional?

- Possui, totalmente eficiente
- Possui, pouco eficiente
- Possui, mas ineficiente
- Não possui

### 11) Quanto ao treinamento dos quadros funcionais da Controladoria?

- Há treinamentos permanentes, com cronogramas anuais
- Há treinamentos periódicos e pontuais
- Há treinamentos apenas aleatórios e esparsos
- Não há treinamento

### 12) Quais as áreas de atuação do controle interno na Prefeitura Municipal? **(a questão admite mais de uma resposta)**

- Tesouraria/financeiro (verificação dos pagamento, receitas etc.)
- Recursos Humanos (verificação de nomeações, gratificações, ato de aposentadoria etc.)
- Contabilidade (verificação de balancetes, empenhos etc.)
- Amoxarifado
- Licitações e contratos (Análise e/ou Parecer em processos licitatórios, análise de contratos etc.)
- Outras áreas
- Nenhuma das alternativas

**13) O Controle Interno possui formulários/fichas de análises destinados a cada órgão ou secretaria do Poder Executivo contendo os pontos de verificação?**

- Sim
- Não

**14) De que forma é realizado o planejamento das atividades do Controle Interno?**

- Pós-fato, promovendo exame de documentos e fatos de acordo com notícias prévias de problemas (Jornal, Câmara Municipal, TCE, TCU, Ministério Público)
- Proativo, através de planejamento prévio do que será realizado, bem como o período, o local, com cronograma e atividades devidamente estabelecidos
- Proativo e Reativo, sendo predominantemente reativo, e proativo de acordo com o que a situação pede
- Proativo e reativo, sendo predominantemente proativo, com planejamento prévio

## **DAS INFORMAÇÕES**

**15) O Controle Interno possui sistema informatizado próprio e vinculado aos demais sistemas do Poder Executivo?**

- Sim, integrado aos demais sistemas
- Sim, mas não integrado aos demais sistemas
- Não possui

**16) O Controle Interno requisita/recebe documentos dos órgãos ou secretarias do Poder Executivo para que sejam efetuadas análises (ex.: contabilidade, recursos humanos, tesouraria, licitações etc.) ?**

- Sempre
- Regularmente
- Eventualmente
- Não requisita

**17) Qual a periodicidade com que as informações obtidas e analisadas pelo Controle Interno são apresentadas ou encaminhadas ao Prefeito Municipal?**

- Mensalmente
- Trimestralmente
- Semestralmente
- Anualmente
- Apenas quando solicitado pelo prefeito

**18) Quanto à utilização das informações do Controle Interno para tomada de decisões acerca de políticas públicas ou atos de gestão pelo gestor, você entende?**

- São utilizadas
- Não são utilizadas

## DOS RELATÓRIOS

**19) O Controle Interno emite relatórios acerca das análises elaboradas nos órgãos e secretaria do Poder Executivo?**

- Sim, mensalmente
- Sim, trimestralmente
- Sim, semestralmente
- Sim, anualmente para dar suporte à prestação de contas
- Não são gerados relatórios

**20) Em relação ao relatório do Controle Interno a ser encaminhado ao Tribunal de Contas do Estado, junto ao processo de prestação de contas?**

- É elaborado manualmente pelo Controlador interno
- É padronizado e gerado através de sistema de informática próprio
- É padronizado e gerado através do sistema de contabilidade

## DA IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO

**21) Quanto à importância do Controle Interno como instrumento para melhoria da gestão, você entende que o Prefeito Municipal?**

- Considera importante
- Considera pouco importante
- Considera um empecilho/entrave à gestão



**APÊNDICE 3 - BANCO DE DADOS GERADO A PARTIR DO  
QUESTIONÁRIO APLICADO**

ID	Data e Hora da Resposta	Região	P1	P2	P3 (1)	P3 (2)	P3 (3)	P3 (4)	P3 (5)	P3 (6)	P4	P5	P6	P7 (1)	P7 (2)	P7 (3)	P7 (4)	P7 (5)	P8	P9 (1)	P9 (2)	P9 (3)	P9 (4)	P9 (5)	P10	P11	P12 (1)	P12 (2)	P12 (3)	P12 (4)	P12 (5)	P12 (6)	P12 (7)	P13	P14	P15	P16	P17	P18	P19	P20	P21
1	5/7/2012 13:05:49	Sudoeste	1	4	0	0	0	1	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	4	2	1	1	1	1	1	0	2	2	3	2	1	1	1	1	1	
2	5/7/2012 13:19:48	Metropolitana de Curitiba	1	4	1	0	0	0	0	0	2	1	1	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	0	3	4	1	1	1	0	1	0	0	2	1	3	2	5	2	5	1	2
3	5/7/2012 14:06:43	Metropolitana de Curitiba	1	2	1	0	0	0	0	0	2	1	4	1	0	1	0	0	2	1	1	0	0	0	2	2	1	1	1	1	1	0	2	4	3	2	1	1	4	1	1	
4	5/7/2012 14:09:00	Metropolitana de Curitiba	1	4	0	0	0	0	1	0	1	1	1	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	2	3	1	0	1	0	1	0	0	2	3	3	2	1	1	1	3	1
5	5/7/2012 14:14:25	Norte Central	1	4	1	0	0	0	0	0	2	2	2	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	1	1	1	0	1	1	2	1	1	2	1	2	2
6	5/7/2012 15:49:33	Norte Central	1	4	0	1	0	0	0	0	4	1	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	4	1	1	1	0	1	0	0	2	1	3	3	2	2	2	1	1
7	5/8/2012 7:59:01	Metropolitana de Curitiba	1	4	0	0	0	0	0	1	2	1	1	0	1	0	0	0	2	1	0	1	0	0	2	3	1	1	0	1	1	0	0	2	3	3	2	2	1	2	3	1
8	5/8/2012 8:12:05	Noroeste	1	4	1	0	0	0	0	0	5	1	2	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	2	1	1	1	0	1	1	0	2	1	1	2	1	1	4	1	1
9	5/8/2012 8:15:34	Sudoeste	1	4	0	0	0	0	1	0	5	1	1	0	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	2	3	1	1	1	0	1	1	0	1	2	2	3	5	2	2	1	1
10	5/8/2012 8:19:25	Oeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	0	1	0	1	0	0	2	2	1	2	1	1	2	1	1
11	5/8/2012 8:24:45	Centro Oriental	1	4	1	0	0	1	0	0	2	1	3	0	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0	2	3	1	1	1	1	1	0	0	1	4	1	2	1	1	1	2	1
12	5/8/2012 8:42:41	Centro Ocidental	1	5	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	4	3	1	0	1	0	1	0	0	2	4	1	3	3	2	4	1	3
13	5/8/2012 8:49:55	Centro Sul	1	4	1	0	0	0	0	0	2	2	1	1	0	1	0	0	1	1	1	0	0	0	1	3	1	1	1	1	1	1	0	1	2	2	1	4	2	4	2	1
14	5/8/2012 8:53:27	Noroeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	3	1	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	3	1	1	1	0	1	0	0	1	3	2	3	2	1	2	1	1
15	5/8/2012 8:57:00	Norte Central	1	4	1	0	0	0	0	0	4	1	1	1	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	2	3	1	1	1	0	1	0	0	2	4	2	2	2	1	2	2	1
16	5/8/2012 8:59:55	Norte Central	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	1	1	0	0	1	3	3	3	3	1	4	1	2
17	5/8/2012 9:00:05	Noroeste	1	4	1	0	0	0	1	0	1	1	3	0	1	0	0	0	2	0	0	0	0	1	2	4	1	1	1	0	1	1	0	2	3	3	3	3	1	4	1	1
18	5/8/2012 9:11:49	Norte central	1	4	1	1	0	0	0	0	3	1	2	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	4	1	1	1	1	1	0	0	1	3	2	3	2	2	2	2	1
19	5/8/2012 9:17:00	Sudoeste	1	4	1	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	2	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	0	0	2	2	1	2	4	2	4	3	2
20	5/8/2012 9:20:17	Sudeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	3	1	1	1	1	1	1	0	1	3	2	2	4	1	4	2	2
21	5/8/2012 9:28:09	Sudoeste	1	4	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	3	3	0	0	0	0	0	1	0	2	3	2	4	5	2	4	1	2
22	5/8/2012 9:38:59	Norte Pioneiro	1	3	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	2	1	1	1	0	1	1	0	1	2	2	2	2	1	2	1	1
23	5/8/2012 10:14:03	Oeste	1	4	1	0	0	0	0	0	5	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	4	3	1	1	1	0	1	0	0	2	3	3	3	4	2	5	1	2
24	5/8/2012 10:53:00	Centro Sul	1	4	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	0	1	0	1	1	0	0	0	0	4	4	1	0	1	0	1	0	0	2	1	3	3	5	2	4	1	2
25	5/8/2012 11:35:45	Metropolitana de Curitiba	1	3	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	2	4	1	1	1	0	1	1	0	1	2	3	2	2	2	4	1	2	
26	5/8/2012 13:12:06	Metropolitana de Curitiba	1	4	1	1	0	0	0	0	4	1	2	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	4	1	1	1	0	1	0	0	2	3	3	2	2	1	4	1	1
27	5/8/2012 13:29:05	Sudoeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	3	0	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	3	1	1	1	1	1	0	0	1	3	1	1	3	1	4	1	1
28	5/8/2012 13:57:31	Norte Central	1	3	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	1	1	1	0	2	4	2	2	5	1	3	1	1
29	5/8/2012 15:19:11	Norte Central	1	5	1	0	0	0	0	0	5	1	2	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	1	0	1	2	1	2	2	1	2	1	1
30	5/8/2012 15:25:28	Centro Sul	1	3	1	0	0	0	0	0	4	1	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	2	3	1	1	1	1	1	0	2	3	1	2	5	1	4	1	2	
31	5/8/2012 15:42:54	Metropolitana de Curitiba	1	3	1	0	0	0	0	0	4	1	2	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	3	1	1	1	1	1	0	1	3	3	2	5	1	4	1	1	
32	5/9/2012 9:11:39	Sudoeste	1	4	0	0	0	0	1	0	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	1	0	1	1	3	2	1	1	4	1	1
33	5/9/2012 11:17:23	Oeste	1	4	0	0	0	0	0	1	1	2	1	1	0	0	0	0	2	1	0	1	0	0	1	2	1	1	1	0	1	0	1	1	4	2	2	2	1	2	2	2
34	5/9/2012 13:47:35	Norte Central	1	3	1	0	0	0	0	0	4	1	1	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	4	3	0	1	1	0	1	0	0	2	3	3	3	5	1	4	1	2
35	5/9/2012 14:12:30	Norte Central	1	4	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	0	0	2	1	3	3	5	2	4	1	2
36	5/9/2012 14:22:54	Oeste	1	4	1	0	0	0	0	0	4	2	2	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	3	1	1	1	1	1	1	0	2	1	1	3	2	1	2	1	1
37	5/9/2012 16:23:52	Oeste	1	4	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	0	0	1	1	1	0	1	0	0	2	3	1	1	1	0	1	0	0	2	2	2	1	5	2	2	1	3
38	5/9/2012 18:53:25	Norte Central	1	3	1	0	0	0	0	0	1	1	3	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	3	1	1	1	1	1	1	0	2	2	3	1	1	1	1	1	1
39	5/10/2012 8:12:49	Centro Ocidental	1	4	1	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	0	1	0	0	1	1	0	2	3	1	1	1	1	4	1	2
40	5/10/2012 8:18:23	Centro Sul	1	5	0	0	0	0	1	0	5	1	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	3	3	1	1	1	0	0	0	2	2	2	3	4	1	4	3	1	

ID	Data e Hora da Resposta	Região	P1	P2	P3 (1)	P3 (2)	P3 (3)	P3 (4)	P3 (5)	P3 (6)	P4	P5	P6	P7 (1)	P7 (2)	P7 (3)	P7 (4)	P7 (5)	P8	P9 (1)	P9 (2)	P9 (3)	P9 (4)	P9 (5)	P10	P11	P12 (1)	P12 (2)	P12 (3)	P12 (4)	P12 (5)	P12 (6)	P12 (7)	P13	P14	P15	P16	P17	P18	P19	P20	P21	
41	5/10/2012 8:19:54	Centro Oriental	1	3	1	0	0	0	0	0	1	2	2	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	2	1	1	1	1	1	1	0	2	2	1	1	1	1	1	1	2	
42	5/10/2012 8:39:37	Metropolitana de Curitiba	1	4	0	0	0	0	1	0	5	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	3	3	1	1	1	1	1	1	0	2	3	2	3	1	1	3	2	2	
43	5/10/2012 8:46:12	Centro Ocidental	1	4	1	0	0	0	0	0	5	2	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	0	1	0	1	1	0	2	4	3	2	4	1	4	1	1	
44	5/10/2012 9:37:46	Sudeste	1	4	0	0	0	1	0	0	1	2	1	0	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	4	1	1	1	0	1	1	0	1	4	2	1	5	1	4	1	1	
45	5/10/2012 10:02:11	Noroeste	1	4	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	0	0	2	4	1	3	2	2	4	1	2	
46	5/10/2012 10:19:34	Sudoeste	1	2	0	0	0	0	1	0	2	3	2	0	1	1	1	1	1	1	0	1	0	0	4	3	0	1	1	0	1	0	0	2	3	2	2	1	2	3	1	2	
47	5/10/2012 10:40:47	Norte Pioneiro	1	5	0	0	0	0	1	0	2	1	2	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	1	3	1	1	1	0	1	0	0	1	1	2	1	1	1	4	3	1		
48	5/10/2012 10:40:47	Oeste	1	4	0	0	0	0	1	0	5	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	0	0	1	4	1	1	2	1	2	2	1		
49	5/10/2012 11:22:35	Norte Pioneiro	1	3	0	0	0	1	0	0	4	1	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	1	0	4	3	1	0	1	0	1	0	0	2	3	1	3	2	1	4	1	1	
50	5/10/2012 13:38:28	Norte Pioneiro	1	4	0	0	0	0	1	0	4	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	3	1	1	1	1	1	1	0	1	4	2	1	3	2	2	1	1	
51	5/10/2012 14:05:41	Centro Ocidental	1	4	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	3	1	1	1	1	1	1	1	0	2	3	2	1	1	1	1	1	1	
52	5/10/2012 14:40:56	Sudoeste	1	4	1	0	0	0	0	0	2	1	1	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	4	3	1	1	1	1	1	1	0	2	3	1	2	1	2	1	1	1	
53	5/10/2012 14:49:28	Norte Central	1	4	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	2	1	1	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	1	0	1	4	1	1	3	1	4	1	2		
54	5/10/2012 15:37:51	Sudeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	2	1	1	1	1	1	1	0	0	1	2	1	2	1	1	1	1	1	
55	5/10/2012 16:40:31	Noroeste	1	4	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	0	1	0	1	1	0	0	0	3	3	1	1	1	1	1	0	0	1	2	2	3	5	1	2	1	2		
56	5/10/2012 16:42:16	Norte Central	1	4	0	0	0	1	0	0	2	1	4	0	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	2	3	1	1	1	1	1	1	0	1	2	2	1	1	1	1	3	2	
57	5/10/2012 22:26:33	Centro Ocidental	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	2	0	1	0	1	0	1	1	0	1	0	0	2	3	1	1	1	1	1	0	0	2	2	2	2	1	1	2	3	2	
58	5/11/2012 12:41:58	Centro Sul	1	4	0	1	0	0	0	0	1	1	2	0	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	3	1	1	1	1	1	1	0	2	4	3	3	3	2	3	1	1	
59	5/11/2012 14:33:07	Norte Central	1	5	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	0	0	2	3	1	3	2	1	2	1	1		
60	5/11/2012 14:33:41	Oeste	1	4	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	2	3	1	1	1	1	1	1	0	1	1	2	3	4	1	4	3	1	
61	5/11/2012 16:00:54	Norte Central	1	4	1	0	0	0	0	0	2	1	2	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	4	3	1	1	1	1	1	1	0	2	3	1	2	2	1	4	1	1	
62	5/11/2012 16:22:48	Centro Sul	1	4	1	0	0	0	0	0	3	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	1	2	1	1	1	0	1	1	0	1	3	3	1	2	1	2	2	1		
63	5/12/2012 7:55:43	Norte Central	1	4	0	0	0	0	0	1	5	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	3	1	1	1	1	1	0	0	1	4	1	2	2	2	2	2	2	
64	5/12/2012 10:24:56	Norte Central	1	4	1	1	0	0	0	0	2	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	3	3	0	0	0	0	1	0	0	2	3	1	3	2	2	4	2	1	
65	5/12/2012 12:53:50	Centro Oriental	1	4	0	0	0	0	0	1	1	1	2	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	2	1	
66	5/13/2012 8:32:29	Metropolitana de Curitiba	1	5	0	0	0	0	1	0	3	1	2	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1	0	2	3	1	1	1	1	1	4	1	1	
67	5/14/2012 8:31:40	Noroeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	4	1	0	1	0	0	2	0	0	1	0	0	1	3	1	1	1	1	1	1	0	2	2	3	2	4	1	1	1	1	
68	5/14/2012 9:04:56	Metropolitana de Curitiba	1	4	1	0	0	0	0	0	2	1	1	0	1	0	0	0	2	0	0	0	0	1	4	4	0	0	0	0	0	0	1	2	1	3	3	4	2	5	3	3	
69	5/14/2012 9:08:09	Sudoeste	1	5	0	1	0	0	0	0	4	1	1	1	0	1	0	0	2	1	0	1	0	0	4	3	1	1	1	0	1	1	0	1	2	1	2	1	1	2	1	1	
70	5/14/2012 9:17:48	Norte Pioneiro	1	4	0	1	0	0	0	0	5	1	1	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	2	3	1	1	1	1	1	1	0	2	4	2	3	3	1	3	2	1		
71	5/14/2012 9:40:20	Metropolitana de Curitiba	1	4	0	0	0	0	1	0	5	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	1	2	1	1	1	1	1	1	0	1	1	2	1	1	2	1	1	1	1	
72	5/14/2012 10:10:15	Oeste	1	4	0	0	0	0	0	1	4	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	3	2	1	1	1	1	1	0	0	2	4	3	1	1	1	1	1	1	1	
73	5/14/2012 10:12:17	Oeste	1	4	1	0	0	0	0	0	2	1	2	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	4	3	1	1	1	0	1	1	0	2	3	3	3	4	1	4	1	1		
74	5/14/2012 14:20:40	Oeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	2	1	0	1	0	0	0	1	1	0	1	0	0	2	3	1	1	1	1	1	0	0	2	3	2	2	4	1	4	1	1	
75	5/14/2012 15:05:38	Sudeste	1	4	0	0	0	0	1	0	2	1	1	0	1	1	1	0	1	1	0	0	0	2	4	1	1	1	1	1	1	0	1	3	2	2	1	1	1	1	1	1	
76	5/14/2012 16:17:41	Noroeste	1	4	0	0	0	0	1	0	2	1	2	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1
77	5/15/2012 13:50:28	Oeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	1	0	0	2	2	1	0	1	0	1	0	0	1	2	1	2	2	2	3	1	2		
78	5/15/2012 13:52:29	Norte Pioneiro	1	4	1	0	0	0	0	0	2	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	4	3	1	1	1	0	1	0	0	2	3	3	3	5	1	5	1	1		
79	5/16/2012 8:23:03	Sudoeste	1	4	1	0	0	0	0	0	4	1	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	2	3	0	0	0	0	0	1	0	2	1	2	3	5	2	5	3	2		
80	5/16/2012 13:40:23	Oeste	1	5	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	2	4	1	0	1	1	0	1	1	3	2	2	2	1	2	3	2		

ID	Data e Hora da Resposta	Região	P1	P2	P3 (1)	P3 (2)	P3 (3)	P3 (4)	P3 (5)	P3 (6)	P4	P5	P6	P7 (1)	P7 (2)	P7 (3)	P7 (4)	P7 (5)	P8	P9 (1)	P9 (2)	P9 (3)	P9 (4)	P9 (5)	P10	P11	P12 (1)	P12 (2)	P12 (3)	P12 (4)	P12 (5)	P12 (6)	P12 (7)	P13	P14	P15	P16	P17	P18	P19	P20	P21
81	5/16/2012 15:52:22	Centro Ocidental	1	4	0	0	0	0	1	0	5	1	2	1	0	1	0	0	1	1	1	1	0	0	2	2	1	1	1	1	1	0	0	1	3	3	1	1	1	1	1	1
82	5/17/2012 12:00:37	Oeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	1	2	1	1	1	1	0	1	1	0	2	1	3	3	1	1	5	1	1
83	5/17/2012 15:14:36	Norte Pioneiro	1	3	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	1	0	1	1	0	0	0	0	2	3	0	1	0	0	1	1	0	2	3	3	4	5	2	4	3	3	
84	5/17/2012 15:21:31	Norte Central	1	4	1	0	0	0	0	0	5	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	2	3	1	0	1	0	1	1	0	2	3	2	2	1	2	4	1	1
85	5/17/2012 16:34:15	Centro Ocidental	1	4	1	0	0	0	0	0	2	1	1	0	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	4	4	1	1	1	0	1	1	0	1	3	3	1	1	2	1	1	2
86	5/17/2012 16:47:28	Sudoeste	1	2	0	0	0	0	0	1	1	3	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	0	1	0	0	0	0	2	1	2	3	3	1	3	1	1
87	5/18/2012 8:29:34	Sudoeste	1	4	0	0	0	0	1	0	5	1	1	0	1	1	0	0	2	1	0	0	0	0	2	2	0	0	1	0	0	0	0	2	4	2	2	5	2	4	1	1
88	5/18/2012 8:49:48	Norte Central	1	4	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	0	0	2	0	0	0	0	1	2	3	1	1	1	0	1	0	0	2	3	1	3	3	1	3	1	2
89	5/18/2012 8:52:04	Norte Central	1	5	1	0	0	0	0	0	2	1	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	4	3	1	1	1	0	1	0	0	2	1	3	2	2	2	2	1	2
90	5/18/2012 10:04:22	Norte Central	1	5	1	0	0	0	0	0	2	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	2	4	1	1	1	1	1	0	0	1	2	2	2	3	2	3	2	2
91	5/18/2012 11:27:33	Centro Ocidental	1	3	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	2	3	1	1	1	0	1	0	0	1	3	3	3	3	2	3	1	1
92	5/18/2012 11:40:23	Oeste	1	4	1	0	0	0	1	0	3	1	2	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	3	1	1	1	0	1	0	0	2	3	1	2	1	1	1	1	1
93	5/18/2012 14:38:38	Centro Sul	1	4	0	0	0	0	1	0	1	2	1	1	0	1	0	0	2	1	0	1	0	0	2	3	1	1	1	1	1	1	0	2	3	2	1	1	2	4	1	1
94	5/18/2012 15:09:45	Norte Pioneiro	1	4	1	0	0	0	0	0	4	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	2	4	1	1	1	1	1	0	0	1	3	1	2	2	2	2	1	2
95	5/20/2012 19:32:29	Sudoeste	1	4	1	0	0	0	1	0	1	1	4	0	1	0	0	0	2	1	0	1	0	0	3	3	1	1	1	1	1	1	0	1	2	2	2	3	1	4	2	1
96	5/21/2012 8:36:42	Centro Sul	1	5	0	0	0	0	1	0	5	1	2	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	4	3	1	1	1	0	1	0	0	2	4	2	2	1	1	2	2	1	
97	5/21/2012 13:31:51	Norte Pioneiro	1	4	1	0	0	0	0	0	5	2	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	4	3	0	1	1	0	1	0	0	2	2	3	2	1	1	2	1	1	
98	5/21/2012 13:56:54	Sudeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	2	1	0	0	0	0	2	1	1	0	0	0	2	3	1	1	1	1	1	0	0	1	2	3	1	1	2	1	1	2
99	5/21/2012 14:06:06	Norte Central	1	4	1	0	0	0	0	0	3	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	2	3	1	1	1	1	1	0	0	2	3	1	2	2	1	2	3	1	
100	5/21/2012 14:08:12	Norte Central	1	4	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	2	1	1	1	0	1	1	0	2	3	3	2	2	1	5	1	1
101	5/21/2012 14:31:31	Sudoeste	1	5	0	0	0	0	1	0	4	1	2	0	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	2	3	0	0	1	0	1	1	0	2	3	3	3	4	2	5	1	3
102	5/21/2012 14:36:24	Oeste	1	4	1	0	0	0	0	0	4	1	2	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	4	3	1	1	1	1	1	1	0	2	2	3	3	1	2	4	1	3	
103	5/21/2012 14:36:27	Centro Ocidental	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	2	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1
104	5/21/2012 14:55:28	Centro Oriental	1	4	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	1	0	4	3	1	1	1	0	1	0	0	2	3	3	2	3	1	4	1	2
105	5/21/2012 15:00:57	Noroeste	1	4	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	2	3	1	1	1	1	1	1	0	2	1	3	2	1	1	1	1	1	
106	5/21/2012 15:29:02	Sudoeste	1	4	1	0	0	0	0	0	5	2	5	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	3	1	0	1	1	1	1	0	1	3	1	2	1	1	4	1	1
107	5/21/2012 15:31:15	Oeste	1	4	1	0	0	0	1	0	2	1	1	1	0	1	0	0	1	1	1	0	0	2	3	1	1	1	0	1	1	0	2	3	1	1	2	2	1	1	2	
108	5/21/2012 15:34:56	Noroeste	1	4	0	0	0	0	1	0	5	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	2	3	1	1	1	1	1	1	0	2	4	3	2	5	1	4	1	2
109	5/21/2012 16:02:06	Sudoeste	1	5	1	0	0	0	0	0	4	1	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	1	4	3	1	1	1	0	1	1	0	2	1	3	2	2	1	4	1	2	
110	5/21/2012 16:28:14	Sudoeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	3	1	1	1	1	1	0	0	1	2	1	3	2	2	2	1	1
111	5/21/2012 17:04:58	Norte Central	1	4	0	0	0	1	0	0	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	4	3	1	1	1	0	1	0	0	1	3	3	2	2	1	2	1	1	
112	5/21/2012 17:20:37	Oeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	4	0	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	4	3	0	0	1	0	1	0	0	2	2	2	2	2	2	2	1	2
113	5/21/2012 22:26:05	Noroeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	2	3	1	1	1	0	1	1	0	2	1	1	3	2	2	3	1	2
114	5/22/2012 10:06:22	Metropolitana de Curitiba	1	4	1	0	0	0	0	0	3	1	1	1	0	0	0	0	2	1	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	1	0	1	1	3	2	5	2	4	1	1	
115	5/22/2012 11:31:25	Norte Pioneiro	1	4	0	0	0	0	1	0	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	1	0	2	2	3	3	5	2	4	2	1	
116	5/22/2012 13:01:39	Sudoeste	1	4	0	0	0	0	1	0	5	1	1	0	1	0	1	1	1	1	0	1	0	0	3	3	1	1	1	1	1	1	0	2	3	2	3	1	2	5	3	2
117	5/22/2012 13:20:05	Noroeste	1	4	1	0	0	0	0	0	2	1	1	0	1	0	0	0	1	1	1	0	0	2	3	1	1	1	1	1	0	0	1	3	2	1	2	1	2	1	1	
118	5/22/2012 13:21:52	Oeste	1	4	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	2	3	1	1	1	1	1	0	0	1	3	1	3	4	1	4	3	1	
119	5/22/2012 13:24:01	Oeste	1	4	0	0	0	0	1	0	5	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	2	3	1	1	1	1	1	1	0	1	3	2	2	2	2	3	1	1
120	5/22/2012 13:29:36	Norte Pioneiro	1	4	1	0	0	1	0	0	4	1	2	1	0	1	0	0	2	1	0	1	0	0	2	3	1	1	1	1	1	0	1	3	2	1	1	1	1	1	1	1

ID	Data e Hora da Resposta	Região	P1	P2	P3 (1)	P3 (2)	P3 (3)	P3 (4)	P3 (5)	P3 (6)	P4	P5	P6	P7 (1)	P7 (2)	P7 (3)	P7 (4)	P7 (5)	P8	P9 (1)	P9 (2)	P9 (3)	P9 (4)	P9 (5)	P10	P11	P12 (1)	P12 (2)	P12 (3)	P12 (4)	P12 (5)	P12 (6)	P12 (7)	P13	P14	P15	P16	P17	P18	P19	P20	P21
121	5/22/2012 13:38:56	Centro Sul	1	4	1	0	0	0	0	0	2	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	3	1	1	1	1	1	0	2	4	2	2	3	1	3	1	1	
122	5/22/2012 13:51:10	Oeste	1	5	1	0	0	0	0	0	5	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	1	1	0	2	3	2	1	5	2	4	1	1	
123	5/22/2012 13:54:09	Norte Pioneiro	1	4	1	0	0	0	1	0	5	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	2	1	1	1	0	1	0	0	2	3	1	1	1	1	1	1	
124	5/22/2012 13:59:54	Norte Central	1	4	1	0	0	0	0	0	4	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	1	0	1	4	3	3	3	2	3	1	2
125	5/22/2012 14:18:34	Centro Oriente	1	3	0	0	0	0	1	0	4	1	5	0	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	2	1	1	1	1	1	1	0	1	4	1	2	3	1	3	2	1
126	5/22/2012 14:18:54	Sudoeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	2	1	1	1	1	1	1	0	1	3	2	3	3	2	2	1	1
127	5/22/2012 14:42:39	Centro Sul	1	3	1	0	0	0	0	0	1	2	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	0	0	2	3	2	2	3	1	3	2	2
128	5/22/2012 15:10:40	Noroeste	1	4	1	0	0	0	0	0	4	1	3	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	0	0	1	0	0	1	3	3	2	4	2	4	1	2
129	5/22/2012 15:50:26	Noroeste	1	5	0	0	0	1	0	0	5	1	1	0	1	0	0	0	1	1	1	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	1	0	1	2	1	2	2	1	2	1	1
130	5/22/2012 16:10:15	Oeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	3	1	1	1	0	1	1	0	2	4	2	2	1	1	1	1	2
131	5/22/2012 16:52:02	Metropolitana de Curitiba	1	5	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	4	4	1	1	1	0	1	0	0	1	4	3	1	1	1	1	1	1
132	5/22/2012 17:06:43	Noroeste	1	4	0	0	0	0	1	0	2	1	1	0	1	0	0	0	2	1	0	0	0	0	4	3	1	1	1	0	1	0	0	2	3	1	2	2	1	2	1	2
133	5/22/2012 21:55:51	Centro Sul	1	5	1	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	2	1	1	1	0	1	0	0	2	2	1	1	1	1	2	3	1
134	5/22/2012 23:37:51	Sudoeste	1	5	1	1	0	0	0	0	5	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	3	3	1	1	1	0	1	1	0	1	3	2	2	4	2	4	2	2
135	5/23/2012 8:16:47	Norte Central	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	3	1	1	1	0	1	0	0	2	2	2	2	1	1	4	1	2
136	5/23/2012 8:55:22	Sudeste	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	3	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	2	3	1	1	1	1	1	0	1	2	3	3	1	1	4	1	1	
137	5/23/2012 8:57:46	Sudeste	1	5	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	1	0	0	2	0	0	1	0	0	2	3	0	1	0	0	0	0	0	2	2	2	2	1	1	1	2	1
138	5/23/2012 16:14:46	Centro Sul	1	5	1	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	0	1	0	2	1	0	1	0	0	3	3	1	1	1	0	1	0	0	1	3	3	3	5	2	4	1	2
139	5/23/2012 17:07:24	Oeste	1	4	0	0	0	0	1	0	4	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	4	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	2	4	1	4	1	1
140	5/23/2012 19:45:18	Noroeste	1	4	0	0	0	0	1	0	5	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	1	0	2	3	2	1	1	1	4	1	1
141	5/24/2012 10:37:17	Norte Pioneiro	1	4	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	1	0	2	2	1	3	5	1	4	1	2
142	5/24/2012 15:50:57	Norte Pioneiro	1	3	0	0	0	0	0	1	1	1	2	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	2	1	1	1	0	1	1	0	1	2	1	1	3	2	3	1	1
143	5/24/2012 16:45:40	Oeste	1	3	1	0	0	0	0	0	2	2	3	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	3	1	1	1	1	1	0	2	4	2	1	1	1	5	1	1	
144	5/25/2012 14:00:15	Noroeste	1	4	0	0	0	0	0	1	4	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	4	3	1	1	1	0	1	0	0	2	3	3	3	4	1	4	1	1
145	5/28/2012 13:55:08	Metropolitana de Curitiba	1	4	0	1	0	0	0	0	2	1	3	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	1	1	0	1	1	0	2	2	1	2	2	2	1	1	2
146	5/29/2012 16:16:26	Noroeste	1	4	1	0	0	0	0	0	4	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	4	3	0	0	1	0	0	0	0	2	1	2	4	5	2	5	1	1
147	5/29/2012 16:39:55	Norte Pioneiro	1	4	1	0	0	0	0	0	5	2	2	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	3	1	0	0	0	0	0	0	2	3	3	3	4	2	5	3	2
148	5/30/2012 8:00:28	Sudoeste	1	4	1	0	0	0	1	0	4	2	1	1	0	1	0	0	1	1	1	1	1	0	2	3	1	1	1	1	1	0	1	2	3	3	5	1	4	1	2	
149	5/30/2012 11:37:23	Sudeste	1	3	0	1	0	0	0	0	5	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	1	1	1	1	1	1	0	0	2	4	1	4	1	1	4	1	1
150	5/30/2012 13:20:59	Norte Pioneiro	1	5	0	0	0	1	0	0	5	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	1	4	1	1	1	1	1	0	1	4	3	1	5	2	1	1	1	
151	5/30/2012 18:49:18	Noroeste	1	4	0	1	0	0	0	0	5	2	1	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	2	3	1	1	1	0	1	0	0	2	1	1	2	1	2	4	1	1
152	5/31/2012 9:44:10	Norte Pioneiro	1	4	0	0	0	0	1	0	5	1	2	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	4	3	1	1	1	0	1	1	0	2	1	3	3	3	1	4	1	1
153	6/1/2012 10:36:45	Oeste	1	4	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	2	1	1	1	1	1	1	0	1	3	1	2	3	1	3	1	1
154	6/1/2012 11:23:31	Oeste	1	4	0	0	0	0	1	0	2	1	1	0	1	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	3	1	1	1	0	1	1	0	1	3	1	2	3	1	4	2	1
155	6/5/2012 17:22:47	Sudoeste	1	4	0	0	0	0	1	0	2	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	4	3	1	0	1	0	0	1	0	2	3	3	3	1	1	5	1	1
156	6/19/2012 14:38:44	Norte Pioneiro	1	4	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	2	1	0	0	0	0	4	3	0	1	1	1	1	0	1	1	3	1	3	1	3	1	2	

**APÊNDICE 4 - BANCO DE DADOS GERADO A PARTIR DA ANÁLISE DAS INSTRUÇÕES DA DIRETORIA DE CONTAS MUNICIPAIS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DO EXECUTIVO – ANO 2010 (IRREGULARIDADES/RESTRICÇÕES)**

















**APÊNDICE 5 - BANCO DE DADOS GERADO A PARTIR DA ANÁLISE DAS INSTRUÇÕES DA DIRETORIA DE CONTAS MUNICIPAIS NOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DO EXECUTIVO – ANO 2010 (RESSALVAS/RECOMENDAÇÕES)**

ID	ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS		ASPECTOS PATRIMONIAIS		OUTROS ASPECTOS LEGAIS		
	Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA.	Correlação entre o PPA e a LOA	Valores do Ativo / Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem. Divergências inferiores a 10 Salários Mínimos.	Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem	Existência de obra paralisada no Município	Omissão do Controle Interno em fiscalizar	A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva
1	1	1	0	1	1	0	1
2	0	0	0	0	1	0	0
3	0	0	0	0	0	0	1
4	0	0	0	0	0	0	0
5	1	0	0	1	1	0	0
6	1	0	0	0	1	0	0
7	1	0	0	0	1	0	0
8	0	0	0	0	0	0	0
9	1	0	0	1	0	0	0
10	1	0	0	0	0	0	0
11	0	0	0	0	0	0	1
12	1	0	0	0	0	0	0
13	0	0	0	0	1	0	0
14	0	0	0	0	1	0	0
15	1	0	0	1	1	0	0
16	1	0	0	0	0	0	0
17	1	0	0	0	1	0	0
18	1	0	0	0	1	0	0
19	1	0	0	0	1	0	0
20	0	0	0	0	1	0	0
21	1	0	0	0	1	0	0
22	0	0	0	0	1	0	0
23	0	0	0	0	1	0	0
24	1	0	0	1	1	0	1
25	1	0	0	0	0	0	0
26	1	0	0	1	1	0	0
27	1	0	0	0	0	0	0
28	1	0	0	0	1	0	0
29	1	0	0	0	1	0	0
30	1	0	0	1	1	0	0
31	0	0	0	0	1	0	0
32	1	0	0	0	0	0	0
33	0	0	0	0	0	0	0
34	0	0	0	0	1	0	0
35	1	0	0	0	1	0	0
36	1	1	0	1	1	0	0
37	0	0	0	1	0	0	0
38	0	0	0	0	0	0	0
39	0	0	0	0	1	0	0
40	1	0	0	0	0	0	0
41	0	0	0	0	1	0	0
42	1	0	0	0	1	0	0
43	0	0	0	1	1	0	0
44	1	0	1	0	1	0	0
45	0	0	0	0	1	0	0
46	0	0	0	1	1	0	0
47	1	0	0	0	1	0	0
48	0	0	0	1	0	0	0
49	0	0	0	0	0	0	0
50	1	0	0	1	0	0	0
51	0	0	0	0	0	0	0
52	0	0	0	0	1	0	0
53	0	1	0	0	1	0	0
54	1	0	0	1	1	0	1
55	1	0	0	0	1	0	1
56	1	0	0	0	1	0	0
57	1	0	0	0	1	0	0
58	1	1	0	1	1	0	0
59	0	0	0	0	0	0	0
60	1	0	0	0	1	0	0
61	0	0	0	0	0	0	0
62	0	0	0	0	1	0	0

ID	ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS		ASPECTOS PATRIMONIAIS		OUTROS ASPECTOS LEGAIS		
	Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA.	Correlação entre o PPA e a LOA	Valores do Ativo / Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem. Divergências inferiores a 10 Salários Mínimos.	Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem	Existência de obra paralisada no Município	Omissão do Controle Interno em fiscalizar	A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva
63	1	0	0	0	0	0	0
64	1	0	0	0	0	0	0
65	0	1	0	1	0	0	0
66	0	0	0	0	1	0	0
67	1	0	0	0	0	0	0
68	1	0	1	1	1	0	0
69	0	1	0	0	1	0	0
70	1	0	0	1	1	0	0
71	1	0	0	0	1	0	0
72	0	0	0	0	1	0	0
73	1	1	0	0	1	0	0
74	1	0	0	1	1	0	0
75	1	1	0	0	1	0	0
76	0	0	0	0	1	0	0
77	1	0	1	0	1	0	0
78	1	0	0	1	0	0	0
79	0	0	0	0	0	0	0
80	0	0	0	0	1	0	0
81	1	0	0	0	0	0	0
82	0	0	0	1	0	0	0
83	0	0	0	0	0	0	0
84	1	0	0	1	1	0	0
85	1	0	0	0	0	0	0
86	1	0	0	0	1	0	0
87	0	0	0	0	0	0	0
88	1	1	0	0	0	0	0
89	1	0	0	0	0	0	0
90	0	0	0	0	1	0	0
91	0	0	0	0	0	0	0
92	1	0	0	0	1	0	0
93	1	0	0	0	0	0	0
94	1	0	0	0	1	0	0
95	1	0	0	0	1	0	0
96	0	0	0	0	0	0	0
97	1	0	0	1	0	0	0
98	0	0	0	0	1	0	0
99	1	0	0	0	0	0	0
100	0	0	0	0	0	0	0
101	1	0	0	1	0	0	0
102	1	0	0	0	0	0	0
103	1	0	0	1	1	0	0
104	1	0	0	0	0	0	0
105	0	0	0	0	0	0	0
106	0	0	0	0	0	0	0
107	0	0	0	0	0	0	0
108	1	0	0	0	1	0	0
109	1	0	0	1	1	0	0
110	0	1	0	1	0	0	0
111	0	0	0	0	1	0	0
112	1	0	0	0	1	0	0
113	1	0	1	0	0	0	0
114	1	0	0	1	1	0	0
115	0	0	0	0	1	0	0
116	1	0	0	0	0	0	0
117	1	0	0	0	1	0	0
118	0	0	0	0	1	0	0
119	1	0	0	0	1	0	0
120	1	0	0	1	1	0	0
121	0	0	0	0	0	0	0
122	1	0	0	0	1	0	0
123	1	0	0	0	0	0	0
124	0	0	0	1	1	0	0
125	0	0	0	0	0	0	0



ID	ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS		ASPECTOS PATRIMONIAIS		OUTROS ASPECTOS LEGAIS		
	Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA.	Correlação entre o PPA e a LOA	Valores do Ativo / Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem. Divergências inferiores a 10 Salários Mínimos.	Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem	Existência de obra paralisada no Município	Omissão do Controle Interno em fiscalizar	A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva
126	0	0	1	0	0	0	0
127	0	0	0	0	0	0	0
128	1	0	0	0	1	0	0
129	1	1	0	0	0	0	0
130	0	0	0	1	0	0	0
131	1	0	0	0	1	0	0
132	1	0	0	0	1	0	0
133	0	0	0	1	1	0	0
134	1	0	0	0	1	0	0
135	0	0	0	0	1	0	0
136	0	0	0	0	1	0	0
137	0	0	0	0	1	0	0
138	1	0	0	0	1	0	0
139	0	0	0	0	1	0	0
140	0	0	0	0	0	0	0
141	0	0	0	1	1	0	0
142	0	0	1	0	0	0	1
143	1	0	0	0	1	0	0
144	1	0	0	0	1	0	0
145	0	0	0	0	1	0	0
146	0	0	0	0	1	0	0
147	0	0	0	1	0	0	0
148	0	0	0	0	1	0	0
149	1	0	0	0	1	0	0
150	0	0	0	0	1	0	0
151	1	0	0	0	1	0	0
152	1	0	0	1	1	0	0
153	0	1	0	0	0	0	0
154	1	0	0	1	0	0	0
155	1	0	0	0	0	0	0
156	1	0	0	1	0	0	0
157	1	0	0	0	0	0	0
158	0	0	1	0	1	0	0
159	0	0	0	0	0	0	0
160	0	0	0	0	0	0	0
161	1	0	0	0	1	0	0
162	0	1	0	0	1	0	0
163	1	0	0	0	0	0	0
164	0	0	0	0	0	0	0
165	1	1	0	0	1	0	0
166	0	0	0	1	1	0	0
167	0	0	0	0	1	0	0
168	1	0	0	1	0	0	0
169	1	0	0	0	0	0	0
170	0	0	0	0	1	0	0
171	1	0	0	0	1	0	0
172	0	0	0	1	1	0	0
173	1	0	0	1	0	0	0
174	0	0	0	0	0	0	0
175	0	0	0	0	0	0	0
176	0	0	0	0	0	0	0
177	0	0	0	0	0	0	0
178	0	0	0	1	1	0	0
179	0	1	0	0	0	0	0
180	1	0	0	0	0	0	0
181	1	0	0	0	1	0	0
182	0	0	0	1	0	0	0
183	1	0	0	1	0	0	0
184	0	0	0	0	1	0	0
185	1	0	0	0	1	0	0
186	1	0	0	0	0	0	0
187	0	0	0	0	1	0	0
188	1	0	0	0	0	0	0

ID	ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS		ASPECTOS PATRIMONIAIS		OUTROS ASPECTOS LEGAIS		
	Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA.	Correlação entre o PPA e a LOA	Valores do Ativo / Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem. Divergências inferiores a 10 Salários Mínimos.	Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem	Existência de obra paralisada no Município	Omissão do Controle Interno em fiscalizar	A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva
189	0	0	1	1	0	0	0
190	1	0	0	0	0	0	0
191	1	0	0	0	0	0	0
192	1	0	0	0	1	0	0
193	1	0	0	0	1	0	0
194	0	0	0	1	1	0	1
195	0	0	0	0	0	0	0
196	0	0	0	0	1	0	0
197	0	0	0	0	0	0	0
198	0	0	0	0	0	0	0
199	1	0	0	0	1	0	0
200	1	1	0	1	1	0	0
201	0	0	0	0	0	0	0
202	0	0	0	0	0	0	0
203	1	0	0	1	0	0	0
204	1	0	0	0	1	0	0
205	1	0	0	0	1	0	0
206	1	0	0	0	1	0	0
207	0	0	0	0	0	0	0
208	1	0	0	0	0	0	0
209	1	0	0	0	0	0	0
210	1	0	0	0	1	0	0
211	1	0	0	0	0	0	0
212	1	0	0	0	1	0	0
213	1	0	0	0	0	0	0
214	1	0	0	0	1	0	0
215	0	1	0	0	1	0	1
216	0	0	0	1	0	0	1
217	1	1	0	0	1	0	0
218	1	0	0	0	0	0	0
219	0	0	0	0	1	0	0
220	0	0	0	1	0	0	0
221	0	0	0	0	1	0	0
222	1	0	0	0	1	0	0
223	1	0	0	1	0	0	0
224	1	0	0	0	0	0	0
225	1	0	0	0	1	0	0
226	1	1	0	0	0	0	0
227	1	0	0	0	1	0	1
228	1	0	0	1	0	0	0
229	1	0	0	0	0	0	0
230	0	0	0	1	1	0	0
231	0	1	0	0	0	0	0
232	1	0	0	0	0	0	0
233	1	0	1	0	0	0	0
234	1	0	0	0	1	0	0
235	1	0	0	0	0	0	0
236	0	0	0	0	0	0	0
237	0	0	0	1	1	0	0
238	0	0	0	0	1	0	0
239	1	0	0	1	0	0	0
240	1	0	0	1	1	0	0
241	0	0	0	0	1	0	0
242	1	0	0	1	1	0	0
243	1	0	0	0	0	0	0
244	1	0	0	0	0	0	0
245	0	0	0	0	0	0	0
246	1	0	0	1	0	0	0
247	0	0	0	1	0	0	0
248	1	0	0	0	1	0	0
249	0	0	0	0	1	0	0
250	0	0	0	0	0	0	0
251	0	0	0	0	1	0	0

ID	ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS		ASPECTOS PATRIMONIAIS		OUTROS ASPECTOS LEGAIS		
	Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA.	Correlação entre o PPA e a LOA	Valores do Ativo / Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem. Divergências inferiores a 10 Salários Mínimos.	Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem	Existência de obra paralisada no Município	Omissão do Controle Interno em fiscalizar	A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva
252	1	0	0	0	1	0	0
253	1	0	0	0	1	0	0
254	1	0	0	1	1	0	0
255	1	0	0	0	1	0	0
256	1	1	0	0	0	0	1
257	1	1	0	0	1	0	0
258	0	0	0	0	0	0	0
259	0	1	0	0	0	0	0
260	0	0	0	0	0	0	0
261	1	0	0	0	1	0	0
262	1	0	0	0	0	0	0
263	1	0	0	0	1	0	0
264	0	0	0	0	1	0	0
265	0	0	0	0	0	0	0
266	0	0	0	0	1	0	0
267	1	1	0	0	1	0	0
268	0	0	0	0	0	0	0
269	0	0	0	0	0	0	0
270	1	0	0	1	1	0	0
271	1	0	0	0	1	0	0
272	1	0	0	0	0	0	0
273	1	0	0	0	1	0	0
274	1	0	1	1	0	0	0
275	0	0	0	0	1	0	0
276	0	0	0	1	0	0	0
277	1	0	0	0	1	0	0
278	0	1	0	1	1	0	0
279	1	0	0	0	0	0	0
280	0	0	0	0	1	0	0
281	1	0	0	0	1	0	0
282	0	0	0	0	1	0	0
283	0	0	0	1	0	0	0
284	1	0	0	0	1	0	0
285	1	0	0	0	0	0	0
286	1	0	0	1	0	0	0
287	1	0	0	0	1	0	0
288	0	0	0	0	0	0	0
289	0	1	0	0	0	0	0
290	1	0	0	0	1	0	0
291	1	0	0	0	1	0	0
292	1	0	0	1	0	0	0
293	1	0	0	1	1	0	0
294	1	0	0	0	0	0	1
295	0	1	0	1	1	0	0
296	0	0	0	0	0	0	0
297	1	0	0	0	0	0	0
298	1	0	0	1	0	0	0
299	0	0	0	0	1	0	0
300	1	0	0	0	0	0	0
301	0	0	0	0	1	0	0
302	1	0	0	0	1	0	0
303	0	0	0	1	1	0	0
304	0	0	0	0	1	0	0
305	0	0	0	0	0	0	0
306	0	0	0	0	0	0	0
307	1	0	0	0	0	0	0
308	1	0	0	1	0	0	0
309	0	0	0	0	1	0	0
310	1	0	0	1	1	0	0
311	1	0	0	0	1	0	0
312	1	0	0	0	1	0	0
313	1	0	0	1	1	0	0
314	0	0	0	1	0	0	0

ID	ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS		ASPECTOS PATRIMONIAIS		OUTROS ASPECTOS LEGAIS		
	Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA.	Correlação entre o PPA e a LOA	Valores do Ativo / Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem. Divergências inferiores a 10 Salários Mínimos.	Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem	Existência de obra paralisada no Município	Omissão do Controle Interno em fiscalizar	A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva
315	1	0	0	0	0	0	0
316	1	0	0	0	0	0	0
317	0	0	0	0	1	0	0
318	0	0	0	0	1	0	0
319	1	0	0	1	1	0	0
320	1	0	0	0	1	0	0
321	0	0	0	1	0	0	1
322	1	0	0	0	0	0	0
323	1	0	0	0	1	0	0
324	1	0	0	0	1	0	0
325	1	0	1	1	1	0	0
326	0	0	0	0	0	0	0
327	1	0	0	0	0	0	0
328	0	0	0	0	0	0	0
329	0	0	0	0	0	0	0
330	1	0	0	0	1	0	0
331	1	0	0	0	0	0	0
332	1	0	0	0	0	1	0
333	1	0	0	1	0	0	0
334	1	0	0	0	1	0	0
335	0	0	1	0	1	0	0
336	1	0	0	0	1	0	0
337	1	1	0	0	0	0	0
338	0	0	0	0	0	0	0
339	1	0	0	0	1	0	0
340	1	0	0	0	1	0	0
341	1	0	1	1	0	0	0
342	0	1	0	0	0	0	0
343	1	0	0	1	1	0	0
344	1	0	0	0	0	0	0
345	1	0	0	0	0	0	1
346	0	0	0	0	1	0	0
347	1	0	0	0	0	0	0
348	1	0	0	0	0	0	0
349	0	0	0	0	0	0	0
350	0	0	0	0	0	0	0
351	0	0	0	0	1	0	0
352	1	0	0	0	1	0	1
353	1	0	1	1	0	0	0
354	0	0	0	1	0	0	0
355	1	0	0	0	1	0	0
356	0	0	0	0	1	0	0
357	0	0	0	1	1	0	0
358	1	0	0	0	0	0	0
359	0	1	0	1	0	0	0
360	1	0	0	1	1	0	0
361	1	0	0	1	0	0	0
362	0	0	0	0	1	0	0
363	1	0	0	0	1	0	0
364	0	0	0	0	1	0	0
365	1	0	1	0	0	0	0
366	1	1	0	0	0	0	1
367	1	0	0	0	1	0	0
368	1	0	0	1	0	0	0
369	1	0	0	0	0	0	0
370	0	0	0	0	0	0	0
371	1	0	0	0	1	0	0
372	1	0	0	0	1	0	0
373	1	0	0	0	0	0	0
374	1	1	0	1	1	0	0
375	1	0	0	0	1	0	0
376	0	0	0	0	0	0	0
377	1	0	0	0	1	0	0

ID	ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS		ASPECTOS PATRIMONIAIS		OUTROS ASPECTOS LEGAIS		
	Efetividade no cumprimento dos programas estabelecidos no PPA e LOA.	Correlação entre o PPA e a LOA	Valores do Ativo / Passivo Permanente do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem. Divergências inferiores a 10 Salários Mínimos.	Valores do Compensado do Balanço Patrimonial do SIM-AM e Contabilidade não conferem	Existência de obra paralisada no Município	Omissão do Controle Interno em fiscalizar	A Resolução e/ou Parecer do Conselho de Saúde apresenta conclusão por Ressalva
378	1	0	0	0	1	0	0
379	1	0	0	0	1	0	0
380	0	0	0	1	1	0	0
381	1	0	0	0	0	0	0
382	0	0	0	1	0	0	0
383	1	0	0	0	0	0	0
384	1	0	0	1	1	0	0
385	1	0	0	1	1	0	0
386	1	0	0	0	1	0	0
387	0	0	0	0	0	0	0
388	0	0	0	0	1	0	0
389	0	0	0	0	0	0	1
390	0	0	1	1	0	0	0
391	1	0	0	1	1	0	0
392	1	0	0	0	1	0	0
393	0	0	0	1	0	0	0
394	0	0	0	1	0	1	0
395	0	0	0	0	0	0	0
396	0	0	0	0	0	0	0
397	1	0	0	0	0	0	0
398	0	0	0	0	0	0	0
399	1	0	0	0	0	0	0