



UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DIRETORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL



PATRÍCIA CAMPOS

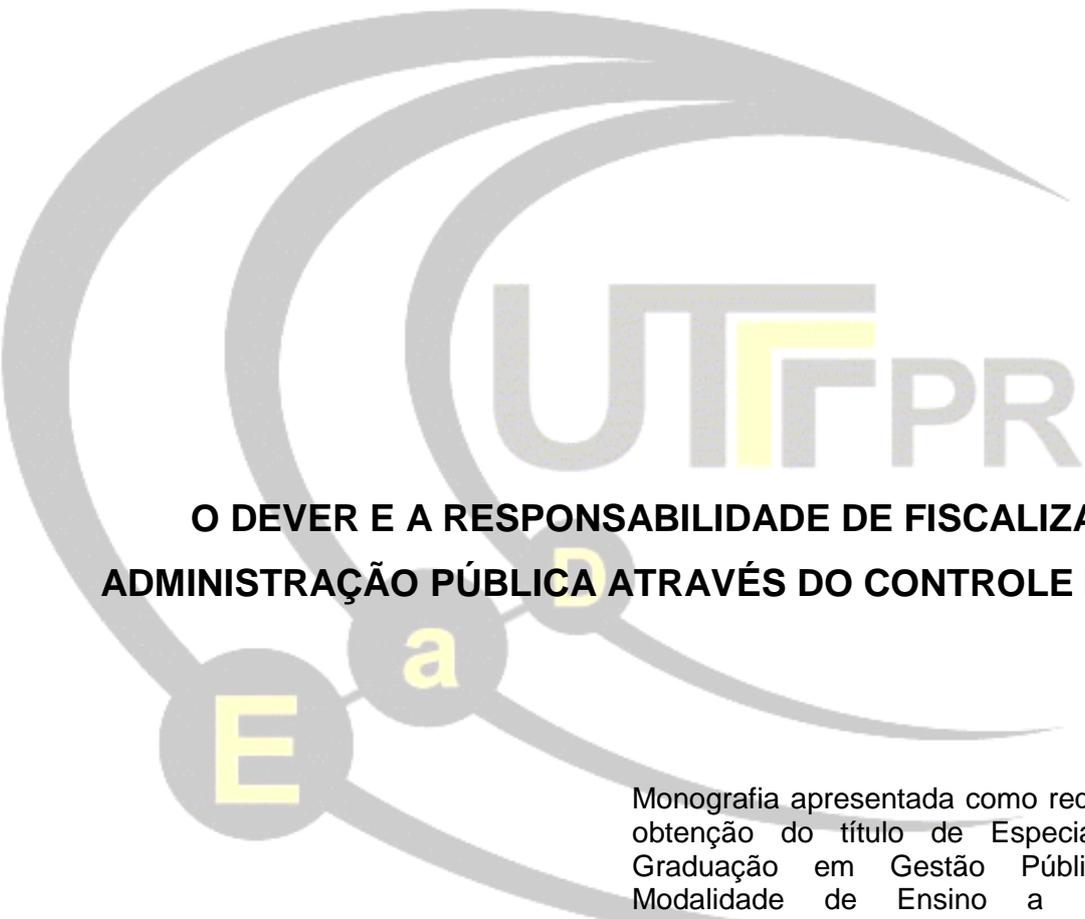
**O DEVER E A RESPONSABILIDADE DE FISCALIZAR A
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ATRAVÉS DO CONTROLE INTERNO**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

CURITIBA

2012

PATRÍCIA CAMPOS



**O DEVER E A RESPONSABILIDADE DE FISCALIZAR A
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ATRAVÉS DO CONTROLE INTERNO**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação em Gestão Pública Municipal, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – *Campus Curitiba*.

EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA

Orientador: Prof. Ms. Higor Vinicius dos Reis Leite

CURITIBA

2012



TERMO DE APROVAÇÃO

O dever e a responsabilidade de fiscalizar a administração pública através do controle interno

Por

Patrícia Campos

Esta monografia foi apresentada às _____ h do dia _____ de _____ de 201__ como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista no Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, *Campus* Curitiba. A candidata foi arguida pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho _____.

Prof. Ms. Higor Vinicius dos Reis Leite
UTFPR – *Campus* Curitiba
(orientador)

Prof. _____
UTFPR – *Campus* Curitiba

Prof. _____
UTFPR – *Campus* Curitiba

Dedico este trabalho aos meus pais e ao meu namorado, que tanto fizeram e ainda fazem pela minha felicidade e pelo meu sucesso.

AGRADECIMENTOS

Não poderia deixar de agradecer a Deus, por me encher da Tua graça e misericórdia, além de algumas pessoas que fizeram parte da minha história de vida e que contribuíram de forma direta ou indireta para a conclusão do curso de pós-graduação e a elaboração deste trabalho, especialmente:

Aos meus pais, pela perseverança em acreditar no que sou capaz;

Aos meus irmãos, sobrinhos e agregados, pela influência;

A todos os professores do curso, pelos muitos ensinamentos; aos tutores presenciais e à distância, pelo sempre prestimoso auxílio; e principalmente ao meu orientador Prof. Higor, pelo apoio incomensurável para a conclusão deste trabalho;

E, por fim, ao meu namorado Rodrigo, pela companhia e incentivo que me sustentaram nos momentos de fraqueza e incertezas, para vencer os obstáculos defrontados não somente nessa fase do curso de pós-graduação, mas também durante todos esses anos em que passamos juntos e nos que espero passar ao seu lado.

RESUMO

CAMPOS, Patrícia. O dever e a responsabilidade de fiscalizar a administração pública através do controle interno. 2012. 41 folhas. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

No presente trabalho será abordado o dever e a responsabilidade de se fiscalizar a administração pública através do controle interno, expondo a origem dessa obrigação, bem como quais as consequências decorrentes da inércia de seu responsável. Como será visto neste trabalho, atualmente no Brasil, muitas são as normas vigentes que impõem o dever de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, especialmente quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, mediante o sistema de controle interno de cada um dos Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário). Assim, ao atribuir a obrigação de se manter, de forma integrada, o sistema de controle interno, a Constituição Federal e as demais leis infraconstitucionais que regulam a matéria, estabeleceram consequências jurídicas severas ao responsável que tendo conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade mantiver-se silente, como forma de forçá-lo a, em momento algum durante o controle interno, demonstrar-se descomprometido do cuidado com a *res publica*. Ressalte-se que, não basta somente o responsável conhecer sua obrigação e as responsabilidades de garantir o controle interno da administração pública, mas também deverá saber a forma e os modos de proceder para bem executá-las, atendendo os ordenamentos legais vigentes. Diante disso, o presente trabalho se prestará a expor, na forma da lei, as peculiaridades da obrigatoriedade de se manter o controle interno, através da fiscalização da administração pública, bem como as responsabilidades dela advindas, visando-se resguardar o interesse público através de uma gestão administrativa eficaz e transparente.

Palavras-chave: administração pública; controle interno; sistema de controle interno; fiscalização; dever; responsabilidade.

ABSTRACT

CAMPOS, Patrícia. The duty and responsibility to oversee the government through internal control. 2012. 41 folhas. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

In this paper we will address the duty and responsibility to oversee the government through internal control, exposing the origin of this obligation, as well as what the consequences of their inaction responsible. As will be seen in this study, currently in Brazil, many are existing rules that impose a duty of accounting, financial, budgetary, operational and property of the Union and of the entities of direct and indirect administration, especially regarding the legality, legitimacy, economy, implementation of grants and waiver of revenue by the internal control system of each of the branches (Legislative, Executive and Judiciary). So to assign the obligation to maintain and integrating the internal control system, the Constitution and other laws governing the matter infra, established severe legal consequences to that charge being aware of any irregularity or illegality keep up silent as a way of forcing you to, at any time during the internal control, demonstrate uncompromised care with the *res publica*. It should be noted that not only responsible enough to know their duty and responsibility to ensure internal control of government, but must also know how and modes of proceeding to execute them well, given the prevailing legal jurisdictions. Therefore, this study will lend itself to exposing, as provided by law, the peculiarities of the obligation to maintain internal control, through supervision of public administration, as well as her responsibilities arising, aiming to protect the public interest through administrative efficiency and transparent.

Keywords: public administration; internal control; system of internal control, monitoring, duty, responsibility.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Organograma da Secretaria Federal de Controle.....	22
---	----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	11
1.2 JUSTIFICATIVA.....	12
1.3 OBJETIVOS.....	13
1.3.1 Objetivo Geral.....	13
1.3.2 Objetivos Específicos.....	13
2 O CONTROLE INTERNO	14
3 UM BREVE HISTÓRICO DO CONTROLE INTERNO NO BRASIL	15
4 OS TIPOS DE FISCALIZAÇÃO	19
5 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	20
6 A ATUAL ESTRUTURA DO SISTEMA NO EXECUTIVO FEDERAL	21
7 A AUDITORIA INTERNA	25
8 A ATUAL PREVISÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO	26
9 O SISTEMA MUNICIPAL DE ITAPEVA/SP DE CONTROLE INTERNO	29
10 O DEVER DE FISCALIZAR	31
11 A RESPONSABILIDADE DE FISCALIZAR	34
12 CONSIDERAÇÕES FINAIS	37
REFERÊNCIAS	39

1 INTRODUÇÃO

Na administração pública, vários critérios foram criados para classificar as modalidades de controle da atividade administrativa, valendo-se para tanto, de tipos e formas, segundo o Poder, órgão ou autoridade que o exerce ou aquilo que o fundamenta, o modo e o momento de sua efetivação.

A Constituição Federal de 1988 instituiu, em seu art. 74, aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário o dever de manter, de forma integrada, sistema de controle interno, inclusive, atribuindo aos responsáveis, expressamente em seu § 1º, sob pena de responsabilidade solidária, o ônus de dar ciência ao Tribunal de Contas da União, de qualquer irregularidade ou ilegalidade por si verificada.

Assim, tem-se que, por força constitucional, resguardando-se a primazia do interesse público sobre o particular, o controle interno gera aos responsáveis relevantes deveres e responsabilidades, visando, então, afastar as possibilidades de qualquer prejuízo ao patrimônio e ao erário público e evitar o proveito ou, ainda, numa hipótese mais rigorosa, o enriquecimento ilícito daqueles envolvidos a irregularidades ou ilegalidades em detrimento da coletividade.

Não obstante, há a previsão constitucional trazida em seu art. 31 que também estabelece que a fiscalização dos atos da administração do Poder Executivo Municipal deve ser exercida com base num sistema de controle interno, concebido a partir de uma estrutura organizada e articulada, envolvendo todas as unidades administrativas no desempenho de suas atribuições.

Assim, é de suma relevância para todos aqueles que exercem as funções administrativas na entidade pública, especialmente os que trabalham diretamente com o sistema de controle interno, conhecer sua obrigação e responsabilidade, bem como os meios necessários para que os gestores públicos possam ser salvaguardados de que sua administração é exercida com lisura e transparência.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Diante das dificuldades decorrentes de se bem gerir a coisa pública, não

obstante, aquelas oriundas de se controlar internamente a gestão pública, com o presente trabalho será apresentada a problemática que cerca os ônus decorrentes do dever e as responsabilidades advindas da obrigação de se manter o controle interno, visando, assim, esclarecer e responder dúvidas muitas vezes comuns sobre o que deve ser objeto de preocupação e estrita atenção dos responsáveis pelo controle interno, descrevendo-se as consequências acarretadas por uma eventual inércia e falta de comprometimento, não somente para a Administração Pública e ao interesse coletivo, mas também os relevantes reflexos na vida particular do servidor oriundos de sua imprudência, negligência ou imperícia.

Frise-se que a problemática apresentada no presente trabalho se faz adequada, dado que ainda hoje poucos órgãos públicos se sujeitam a executar de forma impecável o sistema de controle interno, como o exemplo do Município de Itapeva/SP, razão pela qual se torna árdua a tarefa da colheita de dados e informações sobre seu desenvolvimento ao longo da pesquisa.

Assim, o presente trabalho contribuirá para nortear as práticas administrativas daqueles agentes que são responsáveis pelo controle interno da Administração Pública em qualquer dos Poderes e esferas, dado que terão respostas às dúvidas que circundam o tema que começa a ganhar abordagem no cenário nacional.

1.2 JUSTIFICATIVA

Com o advento da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece-se que o dever do Poder Executivo exercer o controle da execução orçamentária. Posteriormente, o controle interno teve sua primeira aparição em texto constitucional com a Carta Magna de 1967, sendo ainda renovado na redação promulgada em 1988. Passados mais de 30 (trinta) anos sem grande efetividade, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000) reafirmou a necessidade de se manter o controle interno da administração pública, investindo, principalmente, na tentativa de introduzir aos costumes político-administrativos a cautela com os limites de gastos realizados pelos gestores públicos.

Diante disso, a abordagem do tema escolhido se mostra relevante para se

destacar os deveres e as responsabilidades de se observar os diversos impositivos legais de fiscalizar a administração pública através do controle interno, sob pena de evidente prejuízo ao interesse público, não obstante, a possibilidade de responsabilização solidária do agente.

E mais além, o tema é de grande relevância aos servidores públicos, em especial àqueles que desenvolvem diretamente o controle interno, bem como à população vinculada ao Poder, órgão ou entidade da administração direta e indireta.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Discutir a relevância da execução do controle interno como um meio a ser utilizado pelo Poder Público para colher elementos destinados a garantir o bom gerenciamento dos atos públicos visando a prestação de serviços com economicidade, eficiência e eficácia; bem como descrever o dever e a responsabilidade de fiscalizar a administração pública através do controle interno, especialmente sob a ótica da obrigatoriedade imposta pela lei e pela ética inerente ao serviço público.

1.3.2 Objetivos Específicos

Constituem-se objetivos específicos deste trabalho de pesquisa:

- identificar a definição de controle interno e a que ele se destina, distinguindo-o de auditoria interna, delimitando as distinções e abrangências da esfera de atuação de cada um diante do acompanhamento da administração pública;
- descrever a origem e a evolução histórica do controle interno no Brasil, bem como apresentando sua atual previsão no ordenamento jurídico pátrio;
- apontar a importância e a forma de os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterem o sistema de controle interno integrado, bem como sua atual

estrutura no executivo federal, visando, assim, esclarecer e ilustrar, de forma pontual, a responsabilidade do servidor a quem compete a fiscalização dos atos públicos, especialmente, diante da necessidade de agir com ética e transparência, primando pelo interesse público;

- expor os meios de fiscalização do Poder Executivo Municipal de Itapeva/SP, especialmente sobre a execução do controle interno;
- relatar a relevância do responsável pelo controle interno da administração pública zelar pelo seu fiel cumprimento, não somente para seu próprio interesse particular por afastar a possibilidade de sofrer severas punições cíveis, penais e administrativas por seu eventual descuido, mas também para atender o interesse público ao demonstrar aos cidadãos a eficiência e transparência de uma boa gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

2 O CONTROLE INTERNO

O controle interno integra a estrutura administrativa de cada poder, destinado a acompanhar a execução dos seus atos, em especial os de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, para, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, sugerir ações a serem desenvolvidas ao cumprimento da legislação vigente.

O controle interno é destinado principalmente a opinar, prevenir e corrigir ações ilegais, repreensíveis ou inadequadas que venham a atentar contra os Princípios constitucionais norteadores da Administração Pública, estabelecidos no art. 37, em favor do interesse público.

O controle interno é fundado em motivos de ordem administrativa, jurídica e, ainda, política, sendo que, sem o controle não haveria responsabilidade pública que, por seu turno, depende de uma fiscalização eficiente dos atos do Estado.

Assim, o controle interno atua diretamente na organização, adentrando no planejamento, na execução e na avaliação das atividades estatais.

Certo é que, o controle é um eficaz meio de gestão, sendo exercido antes, durante e depois dos atos de execução orçamentária, razão pela qual, tem-se que a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia,

concomitante e subsequente, como forma de se manter constante monitoramento, sob pena de responsabilização.

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2006, p. 695):

É interno o controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes. [...] Esse controle interno é feito, normalmente, pelo sistema de auditoria, que acompanha a execução do orçamento, verifica a legalidade na aplicação do dinheiro público e auxilia o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional.

Para Hely Lopes Meirelles (2010, p. 699), controle interno:

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

Permite-se, então, afirmar que, o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas adotados pelo Poder Público visando à proteção do patrimônio, analisar seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política delineada pela Administração.

Assim, sendo a fiscalização interna indispensável para intensificar a eficiência do controle, certo é vem exaltando o Princípio da Eficiência ao focar a ligação existente entre a fixação e a execução de metas fiscais, dando ênfase ao controle do percurso para se atingir os resultados pretendidos, inobstante, auxiliar na concretização do Princípio da Economicidade para a gestão orçamentária e fiscal, reacendendo a noção de continuidade administrativa e desenvolvendo o princípio fundamental da Responsividade, correlato a todos os demais descritos no art. 37 da Carta Magna.

3 UM BREVE HISTÓRICO DO CONTROLE INTERNO NO BRASIL

Segundo FILHO (2008, p.5), há estudos que revelam que, desde o ano de 1922, existe a preocupação com o controle no setor público no Brasil.

Àquela época, para CALIXTO E VELÁZQUES apud FILHO, “o Controle Interno atuava examinando e validando as informações sob os aspectos da legalidade e da formalidade”, sendo então destinado a atender aos órgãos de fiscalização externa e não à análise da forma como os administradores agiam na prestação dos serviços públicos.

Contudo, a instituição do DASP - Departamento Administrativo do Serviço Público, no ano de 1936, foi o grande marco inicial do controle interno na Administração Pública.

O DASP tinha como atribuições racionalizar a administração através da simplificação, visando a padronização e aquisição racional de materiais, revisão de estruturas e aplicação de métodos na definição de procedimentos.

O fundamento do controle interno na administração pública brasileira surgiu com o art. 76 da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que 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 qual estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária: 1) legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; 2) a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e 3) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Assim, a Lei n.º 4.320, de 1964, mostrou-se inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle e, instituindo o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual, bem como estabelecendo como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos.

O Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa, e dá outras providências, estabeleceu em seu art. 6º que as atividades da Administração obedeceriam aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle.

Desta maneira, o controle passou a ser exercido em todos níveis e em todos os órgãos, pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos

órgãos do sistema de contabilidade e auditoria, nos termos de seu art. 13, passando, então, cada Ministério a ter sua inspetoria de finanças, como órgão setorial do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, cujo órgão central seria a Inspeção-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda, em consonância ao disposto no art. 23.

Por seu turno, o dever de apuração dos custos dos bens e serviços pela contabilidade fora estabelecido pelo art. 85 da Lei n.º 4.320, de 1964, e pelos arts. 25, IX, e 79 do Decreto-Lei n.º 200, de 1967, visando uma prestação de serviços econômica e destacar os resultados da gestão.

Assim vê-se que inicialmente, a lei estabeleceu a universalidade do controle, estendendo-o sobre todos os atos da Administração, sem qualquer exceção, irrestritamente à receita ou à despesa, sendo que, somente em momento posterior, o controle passou a recair sobre cada agente da Administração Pública, individualmente, àquele que detivesse responsabilidade por bens ou valores públicos.

A primeira aparição do controle interno na Constituição Federal ocorreu naquela promulgada no ano de 1967, dispondo em seu art. 71:

Art. 71. A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

Destaque-se que, até este momento, controle interno era dever exclusivo do Poder Executivo, não havendo qualquer obrigatoriedade aos demais poderes (Legislativo e Judiciário) de exercê-lo.

Decorridos pouco mais de trinta anos sem qualquer efetividade, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000) trouxe novamente, como se novidade fosse, a exigência da apuração de custos.

Com mais clareza e amplitude, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 70, elencou o escopo do controle interno, trazendo, conjuntamente, os Princípios Básicos da Administração Pública:

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.

E, ainda, o legislador constituinte estabeleceu no art. 74 os fins a que se destinaria o sistema de controle interno, dispondo:

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 pluri-anual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

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

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

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

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

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

É de se acrescentar que, semelhante redação apresenta a Constituição do Estado de São Paulo em seus arts. 32 e 35, ao estabelecer sobre o sistema de controle interno na esfera estadual.

Por sua vez, o art. 59 da LRF também fixa que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, tem o dever que fiscalizar o cumprimento das normas da Lei Complementar.

Diante disso, vê-se o relevante avanço trazido pela Constituição de 1988 com a criação de sistema de controle interno nos Poderes Legislativo e Judiciário e a determinação de que, juntamente com o Poder Executivo, mantivessem-no de forma integrada.

Fazendo-se um comparativo entre o texto constitucional vigente e o da Constituição anterior sobre a abrangência do controle, permite-se afirmar que o atual não é restritivo somente a aspectos financeiros e orçamentários, porém também traz que o controle ou a fiscalização atuará sobre os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, como se estudará em apartado.

4 OS TIPOS DE FISCALIZAÇÃO

A Constituição Federal trouxe cinco tipos de fiscalização, sendo eles: a contábil, a financeira, a orçamentária, a operacional e, por fim, a patrimonial.

A fiscalização contábil se refere aos procedimentos necessários à avaliação e certificação de que a contabilidade do órgão ou entidade faz o registro fiel e adequado de todos os fatos e atos envolvidos nos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, bem como na validade das transações registradas, os registros completos, autorizados pela pessoa competente, mediante os exatos valores, diante disso, tem-se que a contabilidade é um instrumento indispensável do controle e do sistema de informações econômico-financeiras.

Por seu turno, a fiscalização financeira destina-se a verificar se os recursos financeiros estão sendo geridos de acordo com as normas e princípios norteadores da administração pública, não somente no que tange a arrecadação, o gerenciamento e a aplicação dos recursos, mas também quanto a regularidade das renúncias de receitas e concessões de auxílios e subvenções. Com isso, a LRF conferiu grande relevância ao acompanhamento e à fiscalização financeira, com a imposição de rigorosas sanções aos gestores descomprometidos ou deszelosos.

Durante a fiscalização orçamentária deverão ser confrontadas a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Plano Plurianual visando-se assegurar o atendimento dos programas lançados, não apenas limitando-se à verificação das despesas no orçamento anual e se foram fielmente executadas.

A fiscalização operacional reporta-se ao acompanhamento e avaliação de ações empreendidas pelo órgão ou entidade para atingir seus objetivos institucionais, principalmente no que concerne os aspectos de economia, eficiência e eficácia. Na Administração Pública essa fiscalização é muito deficitária, em razão da inexistência de um sistema de apuração de custos, bem como indicadores para avaliação de resultados.

Por fim, a fiscalização patrimonial é aquela que leva em consideração não apenas o controle de bens móveis ou imóveis, mas também os créditos, títulos de renda, participações e almoxarifados, e, ainda, as dívidas e fatos que, direta ou indiretamente venham a afetar o patrimônio público.

5 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

A Constituição Federal traz em seu art. 74 relevantes inovações de diversos aspectos, entre eles ao ser expressa que cada um dos Poderes terá seu próprio sistema de controle interno, bem como, ao estabelecer que tal sistema será exercido de maneira integrada entre os três Poderes.

Contudo, ainda há medidas necessárias a serem adotadas para a efetiva integração do sistema de controle interno na Administração Pública, visando a efetiva integração e melhoria nos níveis de eficiência, eficácia e efetividade do sistema de controle interno no setor público.

Todo o órgão da administração direta e, ainda, entidade da administração indireta tem seu próprio orçamento, metas, meios materiais, patrimônio e recursos humanos, razão pela qual, cada um deles, deve ostentar seu controle interno.

Destarte, como o gestor de cada órgão ou entidade dispõe de unidades ou assessorias responsáveis pelas funções, *v.g.*, de planejamento, administração, finanças, orçamento, execução de projetos, recursos humanos, suprimentos, dentre tantas outras, considera-se como indispensável à designação formal de um agente como responsável pelos controles internos.

O controle interno será desempenhado por um agente designado como responsável por cada órgão ou entidade, devendo ter habilitação profissional e capacitação técnica adequada à área de sua auditoria, e será o liame com o órgão central do sistema, a quem compete ajudar a estruturar, orientar o funcionamento e fiscalizar, periodicamente, a adequação e o funcionamento desses controles.

Com o órgão central atuando como orientador e normatizador e definidas as unidades ou funções de controle nos órgão ou entidades, inicia-se a delimitação da integração.

Não obstante, poderá ser criado um órgão representativo, com a incumbência de estudar, pesquisar e promover intercâmbio técnico na área de controle interno, coordenado pelo órgão central e constituído pelos responsáveis pelo controle interno em cada órgão ou entidade.

Dificuldades e desafios estruturais e comportamentais certamente acompanham sua implantação, contudo, cabe ao órgão central, mediante acompanhamento ordinário, avaliar periodicamente os controles, no exercício de

suas atribuições constitucionais, tendo a responsabilidade de promover o desenvolvimento técnico do sistema através de estudos e pesquisas, mantendo a dianteira do controle interno no setor público.

6 A ATUAL ESTRUTURA DO SISTEMA NO EXECUTIVO FEDERAL

O controle interno voltado especialmente à Administração Pública na esfera federal também teve seu início com a Lei n.º 4.320, de 1964, que, como já visto, foi a responsável pela introdução das expressões controle interno e controle externo, definindo as competências do exercício daquelas atividades.

Até então, o controle interno era de incumbência exclusiva do Poder Executivo, conquanto ao Poder Legislativo coubesse tão somente o controle externo.

Atualmente, o sistema de controle interno do Poder Executivo federal é estabelecido pela Lei n.º 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de controle interno do Poder Executivo federal, e dá outras providências.

O art. 21 da Lei em comento estabelece que:

Art. 21. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumento a auditoria e a fiscalização.

Por seu turno, as competências e os objetivos colimados se encontram descritos no art. 24, que dispõe:

Art. 24. Compete aos órgãos e às unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:
I - avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual;
II - fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;
III - avaliar a execução dos orçamentos da União;
IV - exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e

haveres da União;

V - fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União;

VI - realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados;

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

VIII - realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;

IX - avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal;

X - elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional, nos termos do art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal;

XI - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União.

Destaque-se que ao instituir o sistema de controle interno do Poder Executivo federal foram estendidas as finalidades arroladas pela Constituição Federal de 1988, através de seu art. 74, como forma de impor e visar mais eficiência à sua execução.

O sistema de controle interno do Poder Executivo federal tem como órgão central a Secretaria Federal de Controle, atuando por meio de suas unidades regionais, sendo composto juntamente com o órgão central e os órgãos setoriais que atuam junto à Advocacia-Geral da União, Casa Civil e Ministérios das Relações Exteriores e da Defesa, respectivamente.

Ressalte-se que os órgãos setoriais são subordinados tecnicamente ao órgão central.

Estão sujeitos à fiscalização da Secretaria Federal de Controle todos os órgãos do Poder Público, com exceção dos órgãos setoriais do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil.

Consoante o disposto no § 5º do art. 22 da Lei n.º 10.180, de 2001, os órgãos setoriais ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados.

Para ilustrar a acima descrita subordinação hierárquica da Secretaria Federal de Controle, segue o organograma elucidativo:



Figura 1 - Organograma da Secretaria Federal de Controle

Fonte: <http://www.secretariageral.gov.br/acessoainformacao/institucional/organograma-ciset-1/view>
(2012)

Com o advento da Lei n.º 10.180, de 2001, é de responsabilidade do órgão central e dos órgãos setoriais a medição da eficiência do administrador e da organização que ele gerencia, visando, assim, conhecer se, efetivamente, foram prestadas as atividades que são de sua alçada.

Verificada a ocorrência de resultados insatisfatórios, por intermédio desses órgãos são apontadas as razões e as alternativas para correção dos vícios apresentados.

A auditoria é executada de forma direta por servidores em exercício nos órgãos e unidades do sistema de controle interno e, de forma indireta, quando realizada com a participação de servidores que desempenham atividades de auditoria em outros órgãos e instituições da Administração Pública Federal.

Valendo-se de suas atribuições o Secretário Federal de Controle Interno editou a Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001, que define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do sistema de controle interno do Poder Executivo federal, impondo a realização de auditorias classificadas como de avaliação da gestão, de acompanhamento, contábil, operacional e especial.

Além disso, através da referida Instrução Normativa é aprovado o Manual do

Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal, que estabelece sobre sua finalidade, organização e competência; objetos e abrangência da atuação; planejamento das ações; estrutura conceitual básica das técnicas de controle; operacionalidade; método da amostragem; normas fundamentais; recursos; controle de qualidade das atividades; e, por fim, unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta.

Aponta o Manual de controle interno do Poder Executivo federal, que cabe ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, por intermédio da técnica de auditoria, dentre outras atividades:

- realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade dos órgãos públicos e privados, inclusive nos projetos de cooperação técnica junto a Organismos Internacionais e multilaterais de crédito;
- apurar os atos e fatos inquinados de ilegais ou de irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;
- realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- examinar a regularidade e avaliar a eficiência e eficácia da gestão administrativa e dos resultados alcançados nas Ações de governo;
- realizar auditoria nos processos de Tomada de Contas Especial; e
- apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e gerenciais e dos controles internos administrativos dos órgãos da Administração Direta e entidades da Administração Indireta Federal (BRASIL, 2001, p. 13).

O art. 19 da Lei n.º 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, com nova redação dada pela Lei n.º 12.314, de 19 de agosto de 2010, estabelece:

Art. 19. Os titulares dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal devem cientificar o Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União das irregularidades verificadas, e registradas em seus relatórios, atinentes a atos ou fatos, atribuíveis a agentes da administração pública federal, dos quais haja resultado, ou possa resultar, prejuízo ao erário, de valor superior ao limite fixado pelo Tribunal de Contas da União, relativamente à tomada de contas especial elaborada de forma simplificada.

Com isso, aos titulares dos órgãos do sistema de controle interno do Poder Executivo federal coube a obrigatoriedade de cientificar o Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União de todas as irregularidades que eventualmente verifica, registrando-as em seus relatórios ou atos ou fatos atribuíveis a agentes da

administração pública federal, em que haja resultado, ou possa resultar, prejuízo ao erário, contudo, apenas de valores superiores ao limite fixado pelo Tribunal de Contas da União – TCU, relativamente à tomada de contas especial elaborada de forma simplificada.

A *contrariu sensu*, permite-se afirmar que se o prejuízo ao erário for inferior aos valores delimitados pelo TCU, não será necessária a cientificação do Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União.

Pelo que se verifica, a Secretaria Federal de Controle vem progredindo no aperfeiçoamento do sistema de controle interno, visando melhorar as áreas de avaliação e auditoria no serviço público para, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, sugerir ações a serem desenvolvidas ao cumprimento da legislação vigente.

7 A AUDITORIA INTERNA

Auditoria é uma atividade desenvolvida com técnicas próprias e peculiares, caracterizada pela especialização do profissional que a desempenha, é muito abrangente, pode ser externa e interna, de acordo com a maneira de atuação e as relações com a organização auditada.

Sumariamente, a auditoria externa tem por escopo a certificação de gestão econômico-financeira, realizada por empresa ou profissional de fora da organização auditada.

Por seu turno, a auditoria interna, assunto que se dará ênfase neste momento, é uma atividade desenvolvida por técnicos do quadro permanente da organização, sendo mais ampla que a auditoria externa, dado que compreende o estudo e a avaliação permanente do sistema de controle interno, sua adequação e desempenho.

No referido Manual de controle interno do Poder Executivo federal, a auditoria é conceituada como:

[...] conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da

melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos (BRASIL, 2001, p. 31).

Assim, auditoria interna pode ser definida como a atividade de análise independente, cumprida em parceria com gestores e técnicos que avaliará a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle internos à entidade submetida à apreciação, primando-se pelas políticas projetadas visando melhorias, como forma de se subsidiar os eventuais proprietários e administradores na tomada das acertadas decisões.

Diante deste conceito, permite-se afirmar não se pode tratar auditoria interna como sinônimo de controle interno, haja vista que conquanto o controle interno seja um conjunto de métodos e medidas que visa a assegurar o pleno funcionamento da entidade, a auditoria interna é uma atividade preventiva que age no acompanhamento, orientação e assessoramento à administração, que visa, principalmente, assegurar o funcionamento dos métodos e medidas desenvolvidas para o controle.

Oportuno ressaltar que, a auditoria realizada dentro do setor público é distinta daquela desenvolvida na iniciativa privada, tanto na forma de atuação, quanto na independência dos órgãos, ante a abrangência do trabalho e pelas prerrogativas e responsabilidades constitucionais conferidas aos órgãos de controle interno do setor público, que atuam com independência dos órgãos e entidades auditadas.

8 A ATUAL PREVISÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

Analisando-se a atual previsão do controle interno no ordenamento jurídico pátrio sob a hierarquia das normas, preliminarmente, tem-se a imposição trazida pela Constituição Federal brasileira promulgada em 5 de outubro de 1988, que, por meio do disposto em seu art. 70, estabeleceu que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta, indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, não somente através do controle externo, mas

também pelo sistema de controle interno de cada poder.

Com isso, trouxe em seu art. 74, a obrigatoriedade dos três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) manterem, de forma integrada, sistema de controle interno, visando:

- 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.

Reportando-se exclusivamente à fiscalização dos Municípios, a Constituição Federal estabeleceu em seu art. 31:

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

A LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, regulamenta o art. 163 da Constituição Federal, vindo com o intuito de introduzir aos costumes político-administrativos a cautela com os limites de gastos realizados pelos gestores públicos, nas três esferas de Poder (municipais, estaduais e federais), trazendo consigo o conceito de gestão fiscal responsável, o que, por certo, vem ensejando reconhecido efeito quanto ao controle global da arrecadação e execução orçamentária do Poder Público.

A LRF traz em seu art. 59 que “o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar [...]”, dando ênfase ao que especifica em seus incisos.

Analisando o regramento o Ministro do STF – Supremo Tribunal Federal, Gilmar Mendes (2009, p. 239), afirma que:

A relevância atribuída pela lei à fiscalização interna por parte de cada Poder tem ligação direta com as obrigações impostas pelo art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal. [...] A fiscalização interna, portanto, é indispensável tanto para recrudescer a eficiência do controle como para se adequar à idéia de repartição equânime dos riscos fiscais entre os Poderes.

Além disso, ainda seguindo a hierarquia das normas, o controle interno na Gestão Pública também está encapitulado no art. 76 da Lei n.º 4.320, de 1964, trouxe inovação ao estabelecer os princípios de planejamento, do orçamento e do controle, implantando à eficácia dos gastos públicos, técnicas orçamentárias até então não existentes, estabelecendo, ainda, que o Poder Executivo exercerá, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, três tipos seguintes de controle da execução orçamentária:

- I - legalidade dos atos que resultem 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.

E mais, visando atender especialmente a esfera federal da Administração Pública, o Decreto-Lei n.º 200, de 1967, prevê em seu art. 19 que:

Art. 19. Todo e qualquer órgão da Administração Federal, direta ou indireta, está sujeito à supervisão do Ministro de Estado competente, excetuados unicamente os órgãos mencionados no artigo 32, que estão submetidos à supervisão direta do Presidente da República.

Destarte, passou a caber ao Ministro de Estado a responsabilidade, perante o Presidente da República, pela supervisão dos órgãos da Administração Federal enquadrados em áreas de competência, sendo que o exercício da supervisão ministerial passou a se dar através da orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério.

Ao que tange os custos dos bens e serviços, o art. 85 da Lei n.º 4.320, de 1964, e os arts. 25, IX, e 79 da Decreto-Lei 200, de 1967, estabeleceram que a contabilidade deveria apurá-los, a fim de buscar uma prestação de serviços econômica e evidenciar os resultados da gestão, não obstante, a posterior exigência de apuração dos custos advinda com a LRF.

Na esfera da legislação estadual de São Paulo, vigoram os arts. 32 e 35 da Constituição do Estado de São Paulo com redação semelhante àquela ostentada pelos arts. 70 e 74, respectivamente, da Constituição Federal, igualmente impondo aos três Poderes estatais a manutenção, de forma integrada, sistema de controle

interno, contudo, fixando o prazo de 180 (cento e oitenta) dias para sua propositura, nos termos do art. 8º do Ato das Disposições Transitórias da Constituição do Estado de São Paulo.

Contudo, embora posterior à vigente Constituição do Estado de São Paulo, ainda vigora a Lei Estadual n.º 10.320, de 16 de dezembro de 1968, que dispõe sobre os sistemas de controle interno da gestão financeira e orçamentária do Estado, que se reporta ao art. 87 da Constituição do Estado daquela época.

Ocorre que, para tanto, necessário se faz que, o agente ostente habilitação profissional e capacitação técnica adequada à área que exercerá a auditoria, sob pena de nada servir a análise, dado que, se pouco conhecer do assunto, não avaliará com exatidão a execução dos atos, nem tão pouco os resultados, podendo, inclusive acobertar eventuais condutas ilícitas.

9 O SISTEMA MUNICIPAL DE ITAPEVA/SP DE CONTROLE INTERNO

Como já citado neste trabalho, não obstante a previsão transcrita no art. 70 e 74, a Constituição Federal, em seu art. 31, estabelece a fiscalização dos Municípios pelo sistema de controle interno do Poder Executivo, na forma da lei.

Ocorre que, analisando o Município de Itapeva/SP, assegura-se que o Poder Executivo Municipal ainda não estabeleceu, por lei, seu sistema de controle interno, deixando, assim, de atender a imposição constitucional.

Não obstante, a Lei Orgânica Municipal - LOM, promulgada menos de dois anos após a Constituição Federal, em 5 de abril de 1990, estabeleceu em seu Capítulo V, que dispõe sobre a Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, estabelece que a fiscalização contábil, financeira e orçamentária do Município será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Executivo, instituídos em Lei, ainda que, até hoje, não exista legislação que regulamente a matéria.

Segundo o disposto no art. 147 da LOM, o Poder Executivo deverá manter o sistema de controle interno, a fim de criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e despesa;

acompanhar as execuções de programas de trabalho e do orçamento; avaliar os resultados alcançados pelos administradores; e verificar a execução dos contratos.

Assim, o controle interno ainda não integra a estrutura administrativa do Poder Executivo municipal, razão pela qual permanece sem o devido acompanhamento da execução dos seus atos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, bem como sem qualquer parecer opinativo, preventivo ou corretivo, que sugiram ações a serem desenvolvidas para a melhoria administrativa, jurídica e política do Município.

Contudo, mesmo ausente a instituição legal de uma estrutura administrativa que crie o sistema de controle interno, além do controle externo pelo Legislativo, o Município de Itapeva é constantemente fiscalizado em seus atos, através da designação, por meio de Portaria do Executivo, de servidores públicos para atuarem como fiscais de atos governamentais específicos, como repasses de recursos financeiros, execução de obras públicas, aquisição e alienação de patrimônio, entre outros.

Com isso, compete ao agente acompanhar e fiscalizar os atos anotando em registro próprio todas as ocorrências relacionadas ao assunto; determinar o que for necessário à regularização das faltas ou defeitos observados; observar os saldos existentes e os prazos fixados.

Observe-se que, por acomodação do Poder Executivo municipal, Itapeva não vem relevando o quanto deveria o zelo no cumprimento da obrigatoriedade de se instituir o sistema integrado de controle interno, dado que, até hoje, não lhe foi imposto o dever de cumprir o que estatui a norma maior do país e do município, sendo que o Tribunal de Contas estadual apenas exige uma declaração firmada por qualquer servidor que ateste a regularidade contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, ainda que sem qualquer análise e parecer prévio.

Para implantar o sistema de controle interno, o Município terá que criar um órgão responsável pela auditoria, a ser composto por pessoal efetivo, admitido para o fim específico, com especialização em áreas técnicas de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, permitindo que o agente fiscalizador apresente opiniões para prevenir ou corrigir falhas que prejudicam o andamento da máquina pública.

Ocorre que, a criação de uma controladoria interna por certo acarretará no aumento da despesa pública, razão pela qual, medida de rigor sua previsão no PPA

– Plano Plurianual, LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias e LOA – Lei Orçamentária Anual.

Contudo, as despesas decorrentes de sua implantação certamente serão de menor relevância ao proveito que se sobressairá com as vantagens da instituição de um sistema de controle interno eficiente e eficaz de controle das contas públicas.

Assim, com a contratação de pessoal com habilidade técnica para execução do controle interno que, por si só, tem inúmeras peculiaridades inerentes à fiscalização dos atos público, aliadas à preocupação do servidor no desenvolvimento do controle interno até mesmo pelo conhecimento de sua responsabilidade, de caráter solidário perante lei, certamente, influenciará no desenvolvimento do Município com as opiniões advindas para a prevenção e correção de irregularidades e ilegalidades dentro da Administração Pública.

Diante disso, pouco e inadequadamente fiscalizado internamente, cabe ao Poder Legislativo Municipal com o auxílio dos Tribunais de Contas do Estado de São Paulo exercer controle externo contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

10 O DEVER DE FISCALIZAR

Pelo que se viu até aqui, por força constitucional e infraconstitucional decorre o dever de fiscalizar, cabendo aos três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) manter, de forma integrada, sistema de controle interno.

Veja-se que, com a imposição do dever de fiscalizar, pretende o legislador atribuir ao gestor, ainda que compulsoriamente, o dever de zelo pela coisa pública por si administrada, sob pena de acarretar em prejuízos ao interesse público, em proveito de outros ou não.

O dever de fiscalizar sugere o autocontrole da coisa pública, reconhecida como patrimônio coletivo, sendo, pois, exercido pelos próprios poderes sobre seus atos e agentes, mediante atuação opinativa, preventiva e corretiva, de modo a orientar para se evitar falhas involuntárias ou deliberadas por parte dos atores dos processos organizacionais.

A obrigação de se manter o controle interno da Administração Pública é

corolário natural do Estado Democrático de Direito, sendo que é medida que se impõe como fundamental para se conhecer o que se passa por dentro da gestão pública.

O controle interno na gestão pública visa, sobretudo, permitir ao cidadão o gozo do exercício da cidadania, especialmente através de informações que garantam transparência à administração da coisa pública, servindo como meio de transparência, de responsabilidade e prestação de contas de recursos públicos.

O dever de fiscalizar decorre da intenção de se apurar irregularidade, bem como de evitá-las, avaliando, diagnosticando, propondo melhorias e orientando os servidores envolvidos, o que, por seu turno, pode ou não trazer vantagens a um particular.

São muitos os benefícios advindos de um sistema de controle interno integrado e atuando com excelência, razão pela qual sua execução não deve ser vista somente pelo prisma do custo, mas também como meio de salvaguardar o melhor emprego dos recursos, prevenir ou reduzir fraudes, desperdícios ou eventuais abusos, contribuindo desta forma para o cumprimento das metas do órgão público.

Para o êxito do controle interno no setor governamental é necessário, ainda, superar as dificuldades apontadas e promover os ajustes necessários na estrutura, de modo a favorecer a conscientização e o comprometimento dos administradores públicos com o exercício efetivo da função de controle em suas áreas de competência, estabelecendo-se o elo de integração efetiva entre o órgão central de controle e o organismo público como um todo.

Ocorre que, o dever de fiscalizar é muito complexo, ainda mais diante da grandiosidade do órgão, orçamento, quantidade de projetos e programas, ações governamentais, entre outros tantos fatores relevados quando da execução do controle interno.

Em razão disso, em se tratando de órgão público de grande complexidade, passou-se a sugerir a criação de uma unidade específica de controle, voltada a avaliar os resultados nos limites das atribuições do setor, assim como já acontece em algumas esferas, entre elas a administração pública direta federal, como já mencionado neste trabalho.

Não obstante, existem órgãos de assessoria com responsabilidade pelo controle, cabendo a um agente especialmente designado exercer o controle.

Ocorre que, para tanto, necessário se faz que, o agente ostente habilitação profissional e capacitação técnica adequada à área que exercerá a auditoria, sob pena de nada servir a análise, dado que, se pouco conhecer do assunto, não avaliará com exatidão a execução dos atos, nem tão pouco os resultados, podendo, inclusive acobertar eventuais condutas ilícitas.

O dever de fiscalizar também é decorrente da obrigação da Administração Pública de prestar contas das ações governamentais implantadas, bem como dos resultados obtidos, até mesmo em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder emanada pelo povo, primando-se, assim, especialmente pela transparência e promoção da ética na gestão pública.

O dever de fiscalizar não é originado somente da preocupação com a probidade dos gestores públicos, mas também para que se estabeleça e reforce a confiança pública no desempenho governamental pelos cidadãos, dado que são eles que necessitam e esperam o melhor desempenho do governo.

Oportuno-se consignar-se que, por força do disposto no art. 74, § 2º, da Constituição Federal, qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato também figura parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades eventualmente apuradas perante o Tribunal de Contas da União.

Assim, permite-se afirmar que, embora o cidadão, partido político, associação ou sindicato não seja detentor do dever, possuem o poder de exercer a fiscalização em favor do interesse público.

Além disso, a Lei de Licitações (Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993), traz em seu art. 113:

Art. 113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

§ 1º Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação desta Lei, para os fins do disposto neste artigo.

§ 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia do edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas.

Com isso, tem-se que, ao competente Tribunal de Contas compete a prerrogativa de controlar as despesas oriundas dos contratos e demais instrumentos firmados pelo Poder Público, contudo, cabendo privativamente aos órgãos interessados da administração a responsabilidade de demonstrar a legalidade e regularidade da despesa e sua execução, nos termos da Constituição e do sistema de controle interno nela previsto, podendo, ainda, qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica representar ao órgão de contas ou do sistema de controle interno contra ilegalidades ou irregularidades que eventualmente apurar.

Desta forma, a Constituição e as leis infraconstitucionais trazem em seus textos a obrigatoriedade de se primar pelo autocontrole da lisura na administração da coisa pública, cabendo ao administrador, em qualquer das esferas (federal, estadual, distrital ou municipal), de qualquer dos Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) o dever de manter sob seu controle os atos internos.

11 A RESPONSABILIDADE DE FISCALIZAR

Diante do dever de fiscalizar imposto pela Constituição Federal e leis infraconstitucionais, certo é que, muitas são as dificuldades para o estabelecimento, funcionamento e manutenção de controles na administração pública.

Ocorre que, diante das inúmeras peculiaridades inerentes ao dever de fiscalizar, até hoje, não é dada a devida relevância a esta obrigatoriedade, sendo que o administrador público não vem se preocupando em desenvolver adequadamente o controle interno.

Para o sucesso na implantação e execução do controle interno são necessárias rotinas e comportamentos adequados desenvolvidos na forma da lei vigente, não se podendo agir com negligência ou imprudência, ainda que não se possa afastar o fato de que a execução do controle é desempenhada por pessoas suscetíveis a erros, especialmente diante das especificidades exclusivas ao assunto por tratar-se de erário público.

Além disso, estabilidade do servidor público muitas vezes acaba prejudicando o exercício do controle interno, considerando que somente poderá ser exonerado em situações especialíssimas, algumas vezes falta com zelo durante a fiscalização; não

obstante, a frequente rotatividade dos agentes políticos, que mudam a cada quatro ou oito anos.

Assim, para a efetividade do controle interno integrado na Administração Pública, a lei adotou medidas corretivas a fim de exigir o zelo durante a fiscalização.

Destarte, atrelado ao dever de fiscalizar, impôs o legislador a responsabilização solidária daquele que, inerte, omitiu verificada irregularidade ou ilegalidade na condução da *res publica*.

Com isso, visa-se implantar a consciência e a preocupação, para se evitar eventual descomprometimento com a coisa pública.

A Constituição Federal de 1988 inovou ao atribuir no § 1º do art. 74 que os responsáveis pelo controle interno que, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, não levarem a ocorrência à ciência do Tribunal de Contas da União, serão solidariamente responsáveis.

Hely Lopes Meirelles – pág. 699 (Direito Administrativo Brasileiro, 36ª ed. São Paulo – Malheiros Editores, 2010) ensina que “A Constituição determina (...) que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade, dela deverão dar ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária (art. 74 e § 1º)”.

Diante disso, aquele que vislumbrar qualquer irregularidade ou ilegalidade na administração da coisa pública, deverá levar o fato ao conhecimento do Tribunal de Contas, sob pena de ser responsabilizado como se tivesse praticado o ato, acarretando, assim reflexos de sua conduta em sua vida particular, o que poderá surtir efeitos em seu patrimônio pessoal.

Não obstante, por força do disposto no art. 102 da Lei de Licitações, os magistrados, os membros dos Tribunais ou Conselhos de Contas ou os titulares dos órgãos integrantes do sistema de controle interno de qualquer dos Poderes, quando em autos ou documentos de que tomarem conhecimento, verificando a existência de quaisquer dos crimes definidos na Lei, remeterão ao Ministério Público as cópias e os documentos necessários ao oferecimento da denúncia.

Além disso, por força do art. 66, I, da Lei das Contravenções Penais (Decreto-Lei n.º 3.688, de 3 de outubro de 1941), se a irregularidade apurada durante a fiscalização constituir crime de ação penal pública incondicionada, ou seja, de iniciativa do Ministério Público por meio de denúncia, incorre em contravenção penal de “Omissão de comunicação de crime”, o servidor que, no exercício da função

pública, tendo conhecimento, deixar de comunicar à autoridade competente, sob pena de multa.

Com isso, tenciona-se que os agentes respondam pelo que fazem no exercício de suas atribuições para que passem a atuar com responsabilidade, sob pena de imputabilidade, seja ela na esfera cível ou criminal, seja na esfera administrativa, inclusive como resposta à sociedade que espera o bom emprego do dinheiro público.

Diante disso, tem-se que, os gestores públicos não devem perder de foco a responsabilidade de, constantemente, preocupar-se com os produtos, bens e serviços públicos oferecidos aos cidadãos, para os quais ter o dever de, permanentemente, prestar contas, devendo, para tanto, manter estrutura compatível para que possam demonstrar contabilmente a origem e a aplicação dos recursos públicos.

Como se vê, a responsabilidade de fiscalizar deriva da obrigação de manter o controle interno, correspondendo ao compromisso do agente designado desempenhá-lo com eficiente e eficácia.

O exercício da fiscalização permite trazer às claras a gestão pública, dando transparência aos atos do gestor, podendo, então, o agente responsável e o cidadão reivindicar demandas diversas e denunciar certos atos considerados irregulares ou ilegais das autoridades públicas.

Diante da possibilidade de responsabilização solidária trazida pela Constituição Federal, observa-se que, cada vez mais, a Secretaria Federal de Controle e o Tribunal de Contas, vêm tentando aperfeiçoar o sistema de controle e melhorar as áreas de avaliação e auditoria no serviço público.

Assim, afirma-se que em decorrência do dever de manter o controle interno da administração pública surge a responsabilidade daquele que o exerce, sendo a ele imposto que não permaneça desatento ou mesmo silente diante de qualquer irregularidade ou ilegalidade que eventualmente aviste, sob pena de ser responsabilizado como se tivesse participado para a ocorrência gravosa, e ser compelido a, se for o caso, restituir o erário com seu próprio patrimônio.

12 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através do presente trabalho apresentou-se a definição de controle interno como aquele que cada um dos Poderes, realizado por meio de entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração, exerce sobre seus próprios atos e agentes, usualmente, pelo sistema de auditoria, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique, especialmente utilizado para o acompanhamento da execução do orçamento, a legalidade na aplicação do dinheiro público, com o fim de auxiliar o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional.

O controle interno na administração pública brasileira surgiu efetivamente com o art. 76 da Lei n.º 4.320, de 1964, especialmente voltado à elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos órgãos públicos, mostrando- inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle e, instituindo o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual, bem como estabelecendo como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos.

Posteriormente, com a Constituição Federal promulgada no ano de 1967, o controle interno teve sua primeira aparição em seu art. 71, e, após, com mais clareza e amplitude, na Constituição Federal de 1988, em seu art. 70, não obstante, nesse ínterim, sua previsão na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000) ainda que sem qualquer efetividade.

Assim, especialmente diante da Constituição Federal de 1988, vem se tornando cada vez mais importante que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário mantenham o sistema de controle interno integrado, mediante a fiscalização dos atos públicos, diante da necessidade de agir com ética e transparência, primando sempre pelo interesse público.

Daí advém o dever e a responsabilidade de se fiscalizar a Administração Pública através do controle interno.

O dever de se manter o controle interno da Administração Pública decorre do Estado Democrático de Direito, para se demonstrar com transparência a responsabilidade e a prestação de contas de recursos públicos, bem como demais atos que ocorrem dentro da gestão pública, permitindo, então, ao cidadão o gozo do

exercício da cidadania, através da apuração de irregularidades, bem como de evitá-las, avaliando, diagnosticando, propondo melhorias e orientando os atores envolvidos.

Assim, é importante que o responsável pelo controle interno da Administração Pública zele pelo fiel cumprimento do controle interno, não somente para seu próprio interesse particular por afastar a possibilidade de sofrer severas punições cíveis, penais e administrativas por seu eventual descuido, outrossim, para atender o interesse público ao tornando evidente aos cidadãos a eficiência e transparência de uma boa gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Vinculado ao dever de fiscalizar, exsurgiu a responsabilização solidária daquele que, inerte, omitiu verificada irregularidade ou ilegalidade na condução da *res publica*, que não pode agir com negligência ou imprudência, ainda que inafastada a possibilidade da execução do controle ser desempenhada por pessoas suscetíveis a erros, primando-se pela implantação da consciência de a preocupação, para se evitar eventual descomprometimento com a coisa pública.

Assim, aquele que vislumbrar qualquer irregularidade ou ilegalidade na administração da coisa pública, deverá levar o fato ao conhecimento do Tribunal de Contas, sob pena de ser responsabilizado como se tivesse praticado o ato, acarretando, assim, reflexos em sua vida privada, sujeitando-se aos efeitos em seu patrimônio pessoal, não obstante o disposto no art. 102 da Lei de Licitações e no art. 66, I, da Lei das Contravenções Penais (Decreto-Lei n.º 3.688, de 1941).

Diante disso, finalmente considera-se que deverá o Município de Itapeva/SP estabelecer, por lei, o sistema de controle interno da administração, passando, então a atender a imposição constitucional e a lei maior que rege Município, criando um órgão destinado exclusivamente à controladoria interna, admitindo, para tanto, pessoal por meio de concurso público, especializado em áreas técnicas de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, voltados à fiscalização opinativa, preventiva ou corretiva, com o fim especial de primar pelo atendimento do interesse público, sob pena gravosas penas ao responsável pelo controle interno.

REFERÊNCIAS

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 19ª ed. São Paulo : Editora Atlas, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010.

Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal / organizadores Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento; adendo especial Damásio E. de Jesus. 4ª ed. São Paulo : Saraiva, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15ª ed. São Paulo : Atlas, 2004

Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Manual de Procedimentos de Auditoria**. São Paulo : Imprensa Oficial, 2007.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício Cabral e NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. **Lei de responsabilidade fiscal: teoria, jurisprudência e questões**. 4ª ed. Rio de Janeiro : Elsevier, 2005.

BORDIN, Patrícia e SARAIVA, Cristiane Jardim. **O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis**. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIInEspecial/a12vIInesp.pdf>>. Acesso em 3 de outubro de 2012.

Sítio eletrônico da Secretaria de Controle Interno da Presidência da República: <<http://www.secretariageral.gov.br/ciset>>. Acesso em 10 de março de 2013.

FÊU, Carlos Henrique. **Controle interno na Administração Pública: um eficaz instrumento de accountability**. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20149-20150-1-PB.pdf>>. Acesso em 10 de março de 2013.

COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da Gestão Pública**. Disponível em: <http://www.gestaofinancaspublicas.ufc.br/artigo_cont_publica_Teresinha_Maria_Ca

[valcanti_Cochrane_Integra.doc](#)>. Acesso em 10 de março de 2013.

FILHO, Antônio José. **A importância do controle interno na administração pública**. Disponível em: <http://www.ufpi.br/subsiteFiles/parnaiba/arquivos/files/rd-ed1ano1-artigo6_antoniofilho.PDF>. Acesso em 9 de março de 2013.

Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 10 de março de 2013.

Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 10 de março de 2013.

Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em 10 de março de 2013.

Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 10 de março de 2013.

Lei n.º 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em 10 de março de 2013.

Lei n.º 12.314, de 19 de agosto de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12314.htm>. Acesso em 10 de março de 2013.

Lei Estadual n.º 10.320, de 16 de dezembro de 1968. Disponível em: <<http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/index.htm>>. Acesso em 10 de março de 2013.

Constituição do Estado de São Paulo. Disponível em: <<http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/index.htm>>. Acesso em 10 de março de 2013.

Lei de Licitações (Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em 10 de março

de 2013.

Instrução Normativa/SFC 1, de 06 de abril de 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in01_06abr2001.pdf>. Acesso em 10 de março de 2013.

Lei das Contravenções Penais (Decreto-Lei n.º 3.688, de 3 de outubro de 1941). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3688.htm>. Acesso em 10 de março de 2013.

Lei Orgânica do Município de Itapeva. Disponível em: <http://www.camaraitapeva.sp.gov.br/arquivos/leis/outros/lei_organica_do_municipio_itapeva_v51.pdf>. Acesso em 10 de março de 2013.