

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA

**MODELAGEM DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
PARA MUNICÍPIOS COM ATÉ CINQUENTA MIL HABITANTES
DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

Tarcísio Neves da Fontoura

Porto Alegre

2006

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA

**MODELAGEM DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
PARA MUNICÍPIOS COM ATÉ CINQUENTA MIL HABITANTES
DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

Tarcísio Neves da Fontoura

Orientador: Prof. Dr. Eugenio Lagemann

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como quesito parcial para obtenção do grau de Mestre em Economia, modalidade profissionalizante, com ênfase em Controladoria.

Porto Alegre

2006

**MODELAGEM DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
PARA MUNICÍPIOS COM ATÉ CINQUENTA MIL HABITANTES
DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

Tarcísio Neves da Fontoura

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como quesito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade profissionalizante, com ênfase em Controladoria.

Aprovada em: Porto Alegre, 12 de setembro de 2006.

Prof. Dr. Eugenio Lagemann – Orientador
UFRGS

Prof. Dr. Ronald Otto Hillbrecht
UFRGS

Prof. Dr. Luís Roberto Klering
UFRGS

Prof. Dr. Mauri Leodir Lobler
UFSM

Agradecimentos

A Deus, fonte de todo o saber.

Ao meu pai, Floriano Neves da Fontoura Netto, o qual na sua curta mas grande existência, soube preencher nossas vidas com imensa alegria e paixão.

A minha futura esposa, Queli Mewius Boch, pela paciência incondicional demonstrada, bem como pelo grande apoio e confiança creditados.

Ao meu orientador, Dr. Eugenio Lagemann, pela atenção dispensada na realização deste trabalho.

A todos aqueles que de alguma forma colaboraram e contribuíram para o alcance deste objetivo com êxito e sucesso.

“Do nascimento à morte, nossas vidas são afetadas de inúmeras maneiras pelas atividades do governo. Nascemos em hospitais subsidiados, quando não públicos... Muitos de nós recebemos uma educação pública..

Virtualmente todos nós, em algum momento de nossas vidas, recebemos dinheiro do governo, como crianças – por exemplo, através de bolsas de estudo; como adultos, se estamos desempregados ou incapacitados; ou como aposentados; e todos nós nos beneficiamos dos serviços públicos.”

Joseph Stiglitz

RESUMO

Cada vez mais o legislador brasileiro cria instrumentos legais na esfera pública para controlar e monitorar a aplicação dos recursos públicos. No entanto, tais regramentos legais têm-se demonstrado ineficazes no que diz respeito ao resultado que a sociedade brasileira espera, considerando os princípios constitucionais da eficiência e isonomia. A partir desta constatação de deficiência neste controle, sugere-se nova modelagem de Sistema de Controle Interno, na figura de uma Unidade Central de Controle Interno para pequenos municípios gaúchos, a qual deverá ser composta por vários profissionais técnicos especializados e de carreira, buscando-se assim atingir o ótimo na aplicação dos recursos públicos, através de uma integração dos setores administrativos municipais.

Na busca da consecução do objetivo proposto, foram analisados os conceitos, organização e princípios de estado, governo e administração pública; estudados os conceitos, tipos e princípios de controle, controle interno, auditoria interna e controladoria; investigados os dois grupos de controles: formais e legais e os administrativos e operacionais, bem como os regramentos jurídicos e legais pertinentes ao tema.

Palavras-Chave: Administração pública. Controle interno. Resultado. Pequenos municípios gaúchos.

ABSTRACT

The Brazilian legislator creates more and more legal instruments in the public sphere in order to control and monitor the application of the public resources. However, those legal rules have been shown to be inefficient in regards to the results expected by the Brazilian society, if consider the constitutional principles of efficiency and isonomy. From this observation of the imperfection of that control, suggest a new modeling of the Internal Control System, into a new representation of a Central Unit of Internal Control for small municipalities from the state of Rio Grande do Sul. The representation must include many specialized technical professionals who are contractually committed, aspiring a great result in the application of the public resources through the integration of the managerial municipal sectors.

While seeking to accomplish the proposed goal, many concepts, the organization and principles of the State, Government ad public administration were analysed; the concepts, types and principles of control, the internal control, auditor's internal tribunal and controllership were studied; the two groups of control: the formal and legal and the administrative and operational, as well as the juridical and legal rules concerning the subject were investigated.

Key-Words: Public administration. Internal control. Result. Small municipalities of Rio Grande do Sul.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Unidade Central de Controle Interno: controles.....	45
Figura 2 – Unidade Central de Controle Interno Integrada: recursos Humanos.....	63

ABREVIATURAS E SIGLAS

ARO: Antecipação da Receita Orçamentária
ASPS: Ações e Serviços Públicos de Saúde
CCs: Cargos em Comissão
CNPJ: Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CPF: Cadastro de Pessoa Física
FUNDEF: Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério.
IPTU: Imposto Predial e Territorial Urbano
IRGA: Instituto Rio Grandense do Arroz
ISSQN: Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI: Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
LDO: Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA: Lei de Orçamento Anual
LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal
MDE: Manutenção e Desenvolvimento de Ensino
PPA: Plano Plurianual
RG: Registro Geral
RGF: Relatório da Gestão Fiscal
RREO: Relatório Resumido da Execução Orçamentária
RS: Rio Grande do Sul
SIAPC: Sistema Informatizado de Auditoria e Prestação de Contas
SIAPES: Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal
SIOPS: Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde
SISCOP: Sistema Informatizado de Controle de Obras Públicas
STN: Secretaria do Tesouro Nacional
TCE: Tribunal de Contas do Estado
TCU: Tribunal de Contas da União
UCCI: Unidade Central de Controle Interno
USC: Unidade Setorial de Controle

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA: ESTADO, GOVERNO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	14
2.1 Conceitos de Estado, Governo e Administração Pública.....	14
2.2 Organização Política do Estado e da Administração Pública.....	17
2.3 Princípios Constitucionais da Administração Pública.....	19
3 CONTROLE, CONTROLE INTERNO, CONTROLADORIA E AUDITORIA INTERNA	28
3.1 Aspectos Históricos e Conceitos de Controle, Controle Interno, Controladoria e Auditoria Interna.....	28
3.2 Tipos de Controle Interno e Diferenças entre Sistema de Controle Interno e Unidade de Controle Interno.....	33
3.3 Princípios que regem o Controle Interno.....	34
3.4 Fundamentos Legais do Controle Interno na Administração Pública.....	36
4 MODELAGEM DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PARA MUNICÍPIOS COM ATÉ CINQUENTA MIL HABITANTES	44
4.1 Sistema de Controle Contábil, Financeiro e Orçamentário.....	44
4.2 Sistema de Controle Administrativo e Operacional.....	55
4.3 Sistemas Informatizados de Prestação de Contas ao Controle Externo.....	60
4.4 A Unidade Central de Controle Interno e sua composição.....	61
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	66
REFERÊNCIAS	68
GLOSSÁRIO	72

APÊNDICE	78
Anexo A - Demonstrativo das Despesas por Programa do Plano Plurianual.....	79
Anexo B - Metas e Prioridades da Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	80
Anexo C-1 - Metas Fiscais.....	81
Anexo C-2 - Riscos Fiscais.....	82
Anexo D-1 - Despesa da Lei de Orçamento: Demonstrativo dos Projetos e Atividades – Consolidada	83
Anexo D-2 - Despesa da Lei de Orçamento: Relação da Proposta da Despesa	84
 INDICE REMISSIVO	 85

1 INTRODUÇÃO

O Estado do Rio Grande do Sul possui hoje exatos 496 municípios dos quais 456 possuem população inferior a 50 mil habitantes. Isso demonstra que a maioria dos redistribuidores de impostos arrecadados são os pequenos entes federados, que possuem a obrigatoriedade constitucional de arrecadar tributos de sua competência, bem como o dever de devolvê-los à comunidade, em forma de bens e serviços, visando o bem comum de todos os seus cidadãos.

Ainda hoje parte desses entes, por descaso ou ignorância de seus gestores passados e atuais, encontram-se em verdadeiras penúrias fiscais, humanas e materiais, sobrevivendo apenas com os repasses constitucionais obrigatórios, como por exemplo, o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o retorno do Valor Adicionado do ICMS.

Historicamente, de acordo com Luiz Carlos Bresser Pereira (1997), a Administração Pública passou nos dois últimos séculos por três modelos básicos de administração. O primeiro foi o modelo patrimonialista que confundia o patrimônio privado com o público, podendo aqui citar, como exemplo, as monarquias absolutistas e o coronelismo. O segundo foi o modelo burocrático surgido no Brasil na década de 30 com a Era Vargas, que tinha como regra a obediência à lei, a separação da administração da política e a supervalorização do controle, tendo este último como um fim em si mesmo. Este modelo, embora muito eficiente no controle de abusos por parte da administração, tornou-se excessivamente burocrático e lento, gerando poucos resultados positivos à sociedade. Finalmente, o terceiro modelo surgido no Brasil na metade do século XX foi o gerencial, trazendo em seu corpo o Princípio da Eficiência, ou seja, para este modelo, deveriam existir controles burocráticos, porém, voltados a resultados positivos alcançados junto à sociedade, pois

não bastaria somente cumprir a lei, era preciso gerar serviços com qualidade que justificassem os recursos públicos empregados. Este último modelo apresentado à Administração Pública substituiu o foco do controle burocrático para o foco do controle de resultados, justificando, assim, a importância da implantação de uma modelagem de Sistema de Controle Interno voltado aos resultados sociais a serem alcançados pelos administradores públicos.

O tema Controle Interno no Brasil não é novo, a Constituição de 1988 em seu artigo 31 diz que “[...] a fiscalização do município será exercida pelo poder legislativo municipal, mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do poder executivo, na forma da lei [...]” (BRASIL, 2006, grifo nosso). Porém, ainda hoje grande parte dos municípios gaúchos possui um “controle interno” deficitário nos termos legais, uma vez que se verifica enorme lacuna na legislação existente a respeito da regulamentação e criação do Sistema de Controle Interno, já que não há Lei Federal específica que determine as qualificações e os requisitos funcionais mínimos do servidor ou dos servidores que deverão compor o Sistema de Controle Interno, possibilitando, desta forma, ao administrador público, imenso poder discricionário na escolha do servidor que comporá este órgão fiscalizador.

Com a promulgação da Lei Complementar n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, caracterizada como instrumento de controle de gestão e transparência quando aplicada em sua plenitude, de cunho gerencial e limitadora dos gastos públicos, mediante adoção de técnicas de controle e planejamento governamental, bem como controle de riscos que possam vir a afetar o equilíbrio das contas municipais, surge novamente a figura obrigatória do Controle Interno.

Hoje é incontestável que a figura obrigatória do Controle Interno veio para ficar, mas ainda paira uma dúvida: os pequenos municípios têm Unidades Centrais de Controle Interno, capazes de coibir as fraudes e desperdícios dos recursos públicos municipais,

bem como proporcionar o resultado positivo desejado pelos seus municípios, atingindo e cumprindo o Princípio Constitucional da Eficiência?

O objetivo central do presente trabalho é propor uma modelagem de Sistema de Controle Interno para municípios com até cinquenta mil habitantes no Estado do Rio Grande do Sul.

Para atingir tal objetivo o trabalho foi estruturado em quatro capítulos. O primeiro é a Introdução. No segundo são apresentados os conceitos, organização e princípios de Estado, Governo e Administração Pública. No terceiro são abordados a parte histórica e os conceitos de Controle, Controle Interno, Auditoria Interna e Controladoria, bem como os tipos e princípios específicos do controle interno na esfera municipal. No quarto capítulo são analisados os dois principais grupos de Controles Formais e Legais, que são os Controles Contábeis, Financeiros e Orçamentários e os Controles Administrativos e Operacionais. E, finalmente, será exibido o modelo teórico de Unidade Central de Controle Interno para municípios com até 50 mil habitantes, com ênfase nos Resultados Sociais que essa modelagem pode proporcionar à sociedade como um todo, visando à criação de um Sistema de Controle Interno mais eficiente e eficaz, de acordo com os princípios constitucionais que regem a Administração Pública.

2 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA: ESTADO, GOVERNO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Neste Capítulo do trabalho sobre a Modelagem de um Sistema de Controle Interno para os pequenos Municípios do Estado do Rio Grande do Sul, serão apresentados os conceitos básicos e jurídicos sobre Estado, Governo e Administração Pública; explicações a respeito da organização do Estado e Administração Pública, bem como seus princípios constitucionais, os quais são a base para a legislação e também para todos os atos administrativos e contábeis na esfera pública.

2.1 Conceitos de Estado, Governo e Administração Pública

No tocante ao conceito de Estado Meirelles o expressa da seguinte maneira:

O conceito de Estado varia segundo o ângulo em que é considerado. Do ponto de vista sociológico, é corporação territorial dotada de um poder de mando originário; sob o aspecto político, é comunidade de homens fixada sobre um território com potestade superior de ação, de mando e de coerção; sob o prisma constitucional, é pessoa jurídica territorial soberana; e, na conceituação do atual Código Civil, é pessoa jurídica de direito público interno, conforme artigo 41, I. (MEIRELLES, 2004, p. 60).

Pode-se dizer, então, que o Estado caracteriza-se por um território, pessoas e leis, objetivando um bem comum, que atinja a finalidade de desenvolvimento econômico e social em todas as áreas. No ponto de vista municipal este desenvolvimento se destaca principalmente na esfera da saúde e educação, as quais hoje representam, no mínimo, 45% dos gastos do orçamento público anual, conforme determinam os artigos 198 e 212 da Constituição Federal (BRASIL, 2006).

Ainda dentro do conceito de Estado é importante ressaltar a clássica tripartição de poderes de Montesquieu (1988), ainda hoje adotada pelo nosso Estado de Direito, a qual é dividida em Legislativo, Executivo e Judiciário, estes independentes e harmônicos entre si.

Deste modo pode-se afirmar que o Estado caracteriza-se como uma Nação regida por leis próprias e politicamente organizada por conjuntos de poderes.

Quanto ao conceito de Governo, pode ser entendido como um conjunto de órgãos responsáveis pela realização da Administração Pública, através de poderes delegados pelo povo, ou ainda como a instância máxima da administração executiva, geralmente reconhecida como a liderança de um Estado ou de uma Nação (BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU, 1992).

No entendimento de Meirelles Governo pode ser entendido:

Em sentido formal como o conjunto de poderes e órgãos constitucionais; em sentido material como o complexo de funções estatais básicas e em sentido operacional como a condução política dos negócios públicos. (MEIRELLES, 2004, p. 64).

O Governo neste prisma atua na condução da ordem administrativa com autonomia política, porém vinculado aos ditames constitucionais e leis específicas que o regem, como por exemplo, a conhecida Lei da Responsabilidade Fiscal, a qual, se descumprida, responderá o administrador público na esfera administrativa, civil e penal, conjuntamente ou não, tendo em vista a independência destas três esferas.

Já em relação ao conceito de Administração Pública, este está diretamente ligado à idéia de atividade desenvolvida pelo Estado, através de atos executórios concretos, os quais buscam atingir o interesse público da coletividade. Ela compreende a complexa máquina estatal - sendo integrada pelos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, através do qual o Estado visa à realização dos seus fins.

De acordo com Norberto Bobbio (1999) a expressão Administração Pública designa o “conjunto das atividades diretamente

destinadas à execução concreta das tarefas ou incumbências consideradas de Interesse Público ou comum, numa coletividade ou numa organização estatal.

E, conforme Kohama (2001) “[...] a Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado pré-ordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas [...]”.

Destarte, cabe destacar que Administração Pública não se confunde com Serviço Público, pois este é variável de acordo com as necessidades sociais, econômicas, políticas e culturais de cada comunidade, se caracterizando como uma prestação, enquanto a Administração Pública é a estrutura necessária para que possa ocorrer este fornecimento do serviço público essencial.

Meirelles traz o seguinte conceito de serviço público:

É todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado. (MEIRELLES, 2004, p. 320).

Podem ser considerados como serviços públicos, por exemplo, fornecimento de água, luz, iluminação pública, coleta de lixo, limpeza de ruas, correio, transporte coletivo, serviços telefônicos, irrigações de barragem, neste último, cita-se o exemplo, no Estado do Rio Grande do Sul, do Instituto Rio-Grandense do Arroz (IRGA), que cobra um percentual dos orizicultores pelo uso da água e manutenção dos canais.

Destaque-se, também, que os serviços públicos diferem da Administração quanto ao fato de poderem ser terceirizados, se for conveniente para a mesma, no tocante ao corte de custos, qualidade dos serviços, entre outros.

Importante destacar ainda o entendimento de Moraes quanto à Administração Pública:

A Administração Pública pode ser definida objetivamente como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos, e, subjetivamente como o conjunto de órgãos e de

peças jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado. (MORAES, 2001, p. 299).

Além de compreender os conceitos acima citados a Administração Pública também deve ser analisada sob o foco de constituir um Estado Social e Democrático de Direito. Desta forma, o interesse público e coletivo deve sobrepor-se ao interesse particular dos gestores administrativos, carregando consigo grande responsabilidade e dever de contrapartida para a sociedade como um todo; podem ser citados como exemplos a prestação de serviços em saúde, educação, segurança, justiça, dentre outros.

2.2 Organização Política do Estado e da Administração Pública

Quanto à Organização do Estado, destaca Meirelles:

A organização do Estado é matéria constitucional no que tange à divisão política do território nacional, à estruturação dos Poderes, à forma de Governo, ao modo de investidura dos governantes, aos direitos e garantias dos governados. Após as disposições constitucionais que moldam a organização política do Estado soberano, surge através da legislação complementar e ordinária a organização administrativa das entidades estatais, de suas autarquias e empresas estatais instituídas para a execução desconcentrada e descentralizada de serviços públicos e outras atividades de interesse coletivo, objeto do Direito Administrativo e das modernas técnicas de administração. (MEIRELLES, 2004, p. 61 e 62).

Destarte que antes da Constituição Federal de 1988 a organização política abrangia unicamente a União e os Estados-membros, atualmente, de acordo com o artigo 18 da Constituição Federal, a organização política abrange além da União e Estados, o Distrito Federal e os Municípios, senão veja-se:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição (BRASIL, 2006).

Assim, constitucionalmente os Municípios possuem autonomia política, além da administrativa e financeira, embora em menor grau que os Estados-membros, determinado no artigo 25 da citada Constituição.

Também de acordo com o artigo 1º da Constituição Federal de 1988 o Município é reconhecido como Ente Federado, conforme artigo *in verbis*:

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (BRASIL, 2006).

Neste ponto, opiniões doutrinárias divergem, dentre as quais a de José Afonso da Silva (2006), o qual considera equívoco do legislador federal colocar o Município como ente federado na Constituição, uma vez que entende que não é uma união de municípios que forma a federação, e que se houvesse uma federação de municípios, estes assumiriam a natureza de Estados-membros de segunda classe. Ressalta que o município não possui autonomia política, já que não possui representante no Congresso Nacional; não constitui os três poderes; faltando o Judiciário, não possui guarda militar própria (como o Estado possui a Brigada Militar); e não possui Tribunal de Contas próprio, com exceção dos municípios de São Paulo e Rio de Janeiro.

Seguindo a corrente que defende a independência dos entes políticos, importante se faz destacar o entendimento de Medauar:

Cada um dos entes políticos que integram a República Federativa Brasileira é dotado de estrutura administrativa própria, independente das demais. Dentre os desdobramentos da autonomia política que lhes é conferida pela Constituição Federal estão a auto-administração e auto legislação, as quais, combinadas, significam independência para exercer suas atividades administrativas e legislar nessa matéria, no que for atinente à respectiva competência. (MEDAUAR, 2004, p. 53).

Já no tocante à Organização da Administração Pública, “[...] esta se faz normalmente por lei, e excepcionalmente por decreto e normas inferiores, quando não exige a criação de cargos nem aumenta a despesa pública [...]”. (Meirelles, 2004, p. 63).

A organização da Administração Pública visa ordenar de forma adequada os órgãos administrativos, distribuindo funções, fixando competências e capacitando seus agentes públicos (pessoas físicas) para a satisfatória prestação dos serviços públicos, atingindo o

interesse coletivo, objetivo maior do Estado em todos os setores do Governo e da Administração.

2.3 Princípios Constitucionais da Administração Pública

Os órgãos e as entidades da Administração Pública na realização de suas atividades são regidos por princípios constitucionais, os quais, no Direito Administrativo Brasileiro, dão suporte à legalidade de todos os atos administrativos e contábeis.

Acerca do conteúdo dos princípios constitucionais, Cretella Júnior (2001, p. 06), demonstra que “[...] Princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, típicas que condicionam todas as estruturas subseqüentes. Princípios, neste sentido, são os alicerces da ciência [...]”.

Medauar destaca a importância da utilização dos princípios constitucionais na esfera administrativa, sob o seguinte prisma:

No direito administrativo os princípios revestem-se de grande importância. Por ser um direito de elaboração recente e não codificado os princípios auxiliam a compreensão e consolidação de seus institutos. Acrescente-se que, no âmbito administrativo, muitas normas são editadas em vistas de circunstâncias momentâneas, resultando multiplicidades de textos, sem reunião sistemática. Daí a importância dos princípios, sobretudo para possibilitar a solução de casos não previstos, para permitir melhor compreensão dos textos esparsos e para conferir certa segurança aos cidadãos quanto à extensão dos seus direitos e deveres. (MEDAUAR, 2004, p. 142).

Saliente-se que os princípios sobrepõem-se às regras administrativas, por possuírem natureza constitucional, muito embora não estejam codificados administrativamente. Na prática, caracterizam-se os princípios como espécies normativas de baixo grau de concretude na esfera pública, porém, são eles que fundamentam e orientam a interpretação das regras administrativas, como exemplo, pode-se citar a Lei nº. 8.666, de 21 de junho de 1993, Lei das Licitações Públicas, que em seu artigo 3º, *caput*, traz expressamente a garantia de observância aos princípios constitucionais da isonomia, ou seja,

igualdade entre as partes, além do princípio da legalidade, impessoalidade, moralidade, igualdade, publicidade e probidade administrativa.

A Carta Política Brasileira de 1988 traz em seu artigo 37, *caput*, alguns princípios constitucionais a que se submete a administração pública; a saber, os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade administrativa, da publicidade e da eficiência, este acrescentado pela Emenda Constitucional nº. 19/1998, aos quais a Constituição Estadual de 1989, em seu artigo 111, aditou os princípios da razoabilidade, finalidade, motivação e interesse público.

Em continuidade serão apresentadas breves explicações acerca de cada um dos princípios constitucionais previstos em nossas Constituições Federal e Estadual, a fim de que se possa melhor entender como deve ser embasado o controle na administração pública.

2.3.1 Princípio da Legalidade

De acordo com este princípio, previsto no art. 5º, inciso II da Constituição Federal, o Administrador Público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei, ou nas demais espécies normativas. Assim, a vontade subjetiva do Administrador em sua atuação rege-se pela previsão legal, ou seja, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo o que a lei não proíba. (MORAES, 2001).

Neste mesmo sentido define Meirelles:

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na Administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”, para o administrador público significa “deve fazer assim”. (MEIRELLES, 2004, p. 88).

E Medauar complementa:

O sentido do Princípio da Legalidade não se exaure com o significado de habilitação legal, devendo ser combinado com o sentido de ser vedado à Administração Pública editar atos ou tomar medidas contrárias às normas do ordenamento. A Administração, no desempenho de suas atividades, tem o dever de respeitar todas as normas do ordenamento jurídico. (MEDAUAR, 2004, p. 146).

Cabe destacar outro aspecto do princípio da legalidade, segundo o qual o Administrador Público não tem a opção de fazer ou não o que a lei determina, sendo ele obrigado a cumprir os ditames legais, sob pena de, não o fazendo, incorrer em afronta ao princípio da legalidade.

2.3.2 Princípio da Impessoalidade

O princípio da impessoalidade pode ser caracterizado como uma garantia aos administrados, afastando qualquer espécie de discriminação ou de favoritismo, sem lei que o justifique.

A Administração Pública deve atuar de forma impessoal, perseguindo, exclusivamente, o cumprimento das finalidades legais do ato, que são, em sua essência, impessoais, porque visam à busca do interesse da coletividade, repelindo-se toda e qualquer atuação calcada na satisfação de interesses pessoais, tanto do funcionalismo, como dos agentes políticos, detentores do poder de mando e de terceiros. (TELLES, 2000, p. 46).

Este princípio referido na Constituição Federal de 1988 impõe ao Administrador Público que só pratique o ato para o seu fim legal, de forma impessoal, evitando favoritismo e proporcionando isonomia, igualdade de condições, nas questões competitivas, como por exemplo, nos casos de Licitações Públicas, regidas pela Lei nº. 8.666/93.

Conforme entendimento de Figueiredo (2004), a impessoalidade pode levar à igualdade, porém com ela não se confunde. É possível haver tratamento igual a determinado grupo (princípio da igualdade); porém, se ditado por conveniências pessoais do grupo e/ou do administrador, estará infringindo a impessoalidade.

Nos pequenos municípios, via de regra, o princípio da impessoalidade é praticamente inexistente, pois o Administrador Público está ligado diretamente com classes ou facções políticas da sociedade, levando-o, muitas vezes a favorecer em seus atos administrativos os seus correligionários. Para este favorecimento pode ser utilizado o certame licitatório, principalmente na modalidade “convite”, por ser mais fácil o direcionamento aos fornecedores, ou até mesmo benfeitorias urbanas, como, por exemplo, aberturas de ruas ou asfaltamento, para valorizar áreas urbanas de companheiros políticos.

2.3.3 Princípio da Moralidade

A moralidade dos atos administrativos, bem como sua legalidade e finalidade, constituem pressupostos de validade jurídica destes atos, sem os quais, toda atividade pública poderá ser considerada ilegítima.

Sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração ou do administrado que com ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade, a idéia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao Princípio da Moralidade Administrativa. (DI PIETRO, 2002, p. 78).

A imoralidade administrativa acarreta a invalidade do ato, que pode ser decretada pela própria Administração ou pelo Poder Judiciário, destacando-se aqui uma das competências do Órgão de Controle Interno, que poderá apontar irregularidades no âmbito administrativo.

O princípio da moralidade é o mais subjetivo de todos os princípios, pois os termos moral e ética são variáveis de pessoa para pessoa. Por exemplo, pode-se citar o tão falado “caixa dois de campanha”, que para uns é vergonhoso, imoral e encarado como abuso de poder econômico, já para outros ele nada mais é do que uma prática usual na política. Também pode ser citado, ainda, como exemplo do

ferimento do princípio da moralidade, a conhecida “compra de votos” em época de eleição.

2.3.4 Princípio da Publicidade

O princípio da publicidade tem por objetivo a divulgação oficial de todos os atos administrativos, para conhecimento da população, caracterizando-se como requisito básico da eficácia e moralidade administrativa.

Conforme Moraes (2001, p. 303) a “[...] publicidade se faz pela inserção do ato no Diário Oficial ou por edital afixado no lugar próprio para divulgação de atos públicos, para conhecimento do público em geral e, conseqüentemente, dar início à produção de seus efeitos [...]”.

Nos municípios do Rio Grande do Sul nota-se, cada vez mais, que a publicidade dos atos está repercutindo positivamente, principalmente no que tange aos anexos da Lei de Responsabilidade Fiscal - Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório da Gestão Fiscal (RGF), exigidos pelo Tribunal de Contas deste Estado, através do Ofício Circular Gabinete da Presidência nº. 12 de 06/05/2004. Referido Ofício Circular determina que a publicação deva ocorrer bimestralmente quanto ao RREO e semestralmente quanto ao RGF, nos municípios com menos de 50 mil habitantes e com os índices abaixo dos permitidos pela Lei Complementar nº. 101/2000, sob pena de não serem aprovadas as contas dos municípios que não os publicarem nos jornais locais ou regionais, na Internet e no mural da sede do Poder Executivo.

Importante ainda destacar a Lei Federal nº. 9.452, de 20 de março de 1997, que em seu corpo determinou que as Prefeituras dos municípios beneficiários de liberação de recursos federais deverão comunicar o recebimento destes recursos, no prazo de dois dias úteis, aos sindicatos, partidos políticos e entidades empresariais. Saliencia-se que o cumprimento desta lei, atualmente, é muito cobrado pelo

Ministério Público, demonstrando que a publicidade dos atos públicos administrativos, está cada vez mais sendo exigida pela sociedade, através dos órgãos de fiscalização.

A publicidade dos atos administrativos considera-se condição essencial para a validade jurídica dos mesmos, tendo em vista que a falta desta acarreta a nulidade dos atos praticados, como por exemplo, um Edital de Licitação, modalidade Tomada de Preço, não publicado em jornais de ampla divulgação, poderá levar à anulação de todo o ato licitatório.

2.3.5 Princípio da Eficiência

Afirma Medauar (2004, p. 151) que “[...] a Eficiência é o princípio que norteia toda a atuação da Administração Pública, determina que esta deve agir de modo rápido e preciso, para produzir resultados que satisfaçam as necessidades da população [...]”.

Neste mesmo sentido manifesta-se Moraes:

O Princípio da Eficiência é aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social. O Princípio da Eficiência compõem-se, portanto, das seguintes características básicas: direcionamento da atividade e dos serviços públicos à efetividade do bem comum, imparcialidade, neutralidade, transparência, participação e aproximação dos serviços públicos da população, eficácia, desburocratização e busca da qualidade. (MORAES, 2001, p. 306).

Este princípio, acrescentado pela Emenda Constitucional nº. 19, de 04 de junho de 1998, trouxe a exigência de um Estado mais eficiente, atingindo os objetivos para o qual é criado, ou seja, o interesse da coletividade. Juntamente com este princípio surgiu no ano de 2000 a Lei Complementar nº. 101, mais conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, pois de

nada adianta o ato administrativo ser legal se o mesmo não for eficiente, ou seja, se não atingir o interesse buscado.

Da mesma forma, o ato administrativo além de ser eficiente, deverá ser eficaz, pois não se confunde eficiência com eficácia. O mesmo ato que pode ser considerado eficiente, poderá não lograr a eficácia pretendida; por exemplo: um município que aplique financeiramente na Educação os 25% constitucionais estará sendo eficiente em cumprir a lei; mas se no final do ano letivo não conseguir alfabetizar o número de crianças desejadas, então estará sendo, neste caso, ineficaz no cumprimento da meta principal.

2.3.6 Princípio da Razoabilidade e Proporcionalidade

A maioria dos autores brasileiros separa proporcionalidade de razoabilidade, porém na Administração Pública nota-se que ambas andam juntas, principalmente no que tange aos custos administrativos, sanções administrativas aos servidores, entre outros atos administrativos.

Segundo Medauar (2004, p.152) à razoabilidade se atribui o sentido de “[...] coerência lógica nas decisões e medidas administrativas” e à Proporcionalidade se associa um “sentido de amplitude ou intensidade nas medidas adotadas, sobretudo nas restritivas e sancionadoras [...]”.

Meirelles destaca que a razoabilidade envolve a Proporcionalidade, expressando da seguinte forma, aquele princípio:

O Princípio da Razoabilidade pode ser chamado de princípio da proibição de excesso, que, em última análise, objetiva aferir a compatibilidade entre os meios e os fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas por parte da Administração Pública, com lesão aos direitos fundamentais. (MEIRELLES, 2004, p. 92).

A todas as atuações administrativas deve-se aplicar o princípio da razoabilidade e proporcionalidade, para que as decisões resultem

equilibradas em relação ao custo benefício, incluindo o custo social. (MEDAUAR, 2004).

2.3.7 Princípio da Finalidade

A finalidade de todo ato administrativo é o interesse público. Todo ato que se afastar desse objetivo estará sujeito à invalidação, por desvio de finalidade. Segundo Meirelles:

Desde que o Princípio da Finalidade exige que o ato seja praticado sempre com finalidade pública, o administrador fica impedido de buscar outro objetivo ou de praticá-lo no interesse próprio ou de terceiros. (MEIRELLES, 2004, p. 91, 92).

O princípio da finalidade impõe ao Administrador Público que só pratique o ato objetivando atingir o interesse da coletividade, o qual é, exclusivamente, aquele que a lei determina, de forma impessoal.

Saliente-se que este princípio está interligado com o princípio da impessoalidade, uma vez que para atingir a finalidade plena do ato, faz-se necessário que o mesmo seja impessoal, pois cada vez que o interesse público sobrepuser-se ao interesse particular, o mesmo não atingirá a finalidade do Estado, que nada mais é do que buscar o interesse público, tampouco obedecerá ao princípio da impessoalidade, uma vez que apenas beneficiará determinado grupo social.

2.3.8 Princípio da Motivação

A motivação é imprescindível quando se trata de forma de controle da atividade administrativa, pois a sua ausência nas decisões administrativas poderá acarretar a nulidade do ato.

A motivação em regra não exige formas específicas, podendo ser, ou não, concomitante com o ato, além de ser feita, muitas vezes, por órgão diverso daquele que proferiu a decisão. Frequentemente a motivação consta de pareceres, informações, laudos, relatórios, feitos por outros órgãos, sendo apenas indicados como fundamento da decisão. Nesse

caso, eles constituem a motivação do ato, dele sendo parte integrante. (DI PIETRO, 2002, p. 82-83).

Este princípio exige que a Administração Pública indique sempre, através de seu órgão executivo, os fundamentos de suas decisões, pois se trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos.

2.3.9 Princípio da Supremacia do Interesse Público

O princípio da supremacia do interesse público está direcionado, praticamente, a todos os atos da esfera administrativa, tendo ligação direta com todos os demais Princípios Administrativos, os quais devem ser seguidos tanto pelos servidores públicos como pelos administradores da coisa pública.

O Princípio do Interesse Público está intimamente ligado ao da Finalidade da Administração Pública, assim como ao da Impessoalidade. A primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e dominante, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral. Em razão dessa inerência, deve ser observado mesmo quando as atividades ou serviços públicos forem delegados aos particulares. (MEIRELLES, 2004, p. 101-102).

O Interesse Público deve ser associado com o interesse de toda a coletividade, devendo o administrador ponderar os interesses privados, presentes em determinadas circunstâncias, com a finalidade de conciliar o público e o privado, sem, no entanto, proporcionar favoritismo.

Neste foco, importante ressaltar que, nos municípios pequenos, não é fácil conseguir separar o público do privado, tendo em vista que existem interesses de certas camadas da sociedade que obrigam, politicamente, o interesse público a se voltar para interesses sociais, econômicos e privados, destacando-se assim, mais uma vez, que nos atos da Administração Pública, nem sempre se fazem presentes os Princípios Constitucionais da Impessoalidade e Finalidade Pública.

3 CONTROLE, CONTROLE INTERNO, CONTROLADORIA E AUDITORIA INTERNA

Neste capítulo apresentaremos a parte histórica e os conceitos de Controle, Controle Interno, Auditoria Interna e Controladoria na gestão dos recursos públicos; também serão enfatizados os Tipos de Controle Interno e os Princípios específicos do Controle Interno, bem como a fundamentação legal desses tipos de controles, os quais hoje dão sustentação para a implantação, administração, fiscalização e manutenção das Finanças Públicas Municipais, principalmente no que se refere à Constituição Federal e às Leis nº. 4.320/64 e 101/2000, visto que o foco deste trabalho é o Controle Interno na esfera pública municipal.

3.1 Aspectos Históricos e Conceitos de Controle, Controle Interno, Controladoria e Auditoria Interna

A seguir traremos breves colocações a respeito do histórico e conceitos de “controles” de um modo geral e “auditoria”, conforme o posicionamento da doutrina.

3.1.1 Aspectos Históricos

Quanto aos aspectos históricos de Controle, Controle Interno, Controladoria e Auditoria Interna, cabem breves colocações a respeito de cada um.

Flávio da Cruz e José Osvaldo Glock conceituam muito bem o histórico de controle, senão vejamos:

A palavra controle deriva da expressão contrôle e provém da França, quando no século XVII, já significava o poder ou ato

de controlar, averiguar etc. Segundo os historiadores, um registro de nomes, por exemplo, era chamado de rolê, e o contre-rôle era outro registro o qual, ao ser confrontado com o original, propiciava uma ação de controle. (CRUZ; GLOCK, 2003, p. 17).

Já Aurélio Buarque de Holanda (1977, p. 145) ensina que a palavra “controle” vem também do francês e quer dizer “ato ou poder de verificar, averiguar”.

No tocante ao histórico de Controle Interno, frisamos a referência citada por Pinto Ferreira na obra “Um modelo teórico para a avaliação do sistema de controle interno no setor público”, a qual registra:

Em Atenas, havia uma Corte de Contas, constituída de dez oficiais, eleitos anualmente pela Assembléia Popular, encarregada da fiscalização das Contas Públicas. E na antiga Roma, o Senado tinha também entre outras, a missão de apurar a responsabilidade dos que manuseavam o dinheiro público. (FERREIRA, 1974, apud TATSCH, 2005, p. 04.).

Cabe destacar que o controle do dinheiro público não é algo recentemente implantado, já existindo desde a época das civilizações antigas, como os sumérios, romanos e gregos.

No Brasil a institucionalização do Controle Interno começou com a promulgação da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que trouxe regramentos na elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos, pois a partir da década de 60 com a ampliação das funções do Estado e crescimento de sua estrutura administrativa ficou o mesmo obrigado a tornar os controles mais efetivos e eficazes, para o que se criou, então, a função do Controle Interno (MACHADO JUNIOR; REIS, 1996).

Quanto ao histórico de Controladoria destacamos a obra de Ilse Maria Beuren (apud SCHMIDT, 2002, p. 20), segundo a qual a Controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias ou filiais. O crescimento vertical e diversificado de empresas, a partir da Revolução Industrial, passou a exigir por parte dos acionistas e gestores um controle na central em relação aos departamentos e divisões que

rapidamente se espalhavam nos Estados Unidos e em outros países, surgindo assim esta figura de controladoria. No Brasil, ela emergiu com a instalação das multinacionais norte-americanas no país.

E em relação ao histórico de Auditoria Interna salientamos o entendimento do autor Flávio da Cruz (2002, p. 24) que oferece grande discussão a respeito da verdadeira origem da Auditoria, destacando que o surgimento da auditoria é tido como oriundo da terceira década do século XIX. Neste período existiu a intensificação da prática da auditoria, na forma como hoje a conhecemos, o que ocorreu através de empresas estrangeiras aqui instaladas e que estavam habituadas ao controle interno de suas operações nas matrizes. Foi seguindo os exemplos dessas empresas que os dirigentes nacionais mudaram seus hábitos gerenciais e passaram a adotar esta nova técnica.

3.1.2 Conceitos de Controle, Controle Interno, Controladoria e Auditoria Interna

Para o doutrinador Meirelles (2004, p. 639) controle é conceituado no âmbito da Administração Pública como sendo “[...] a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta de outro [...]”.

No Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins lê-se como conceito de controle “[...] o conjunto de técnicas e procedimentos, através dos quais os processos, empreendimentos, programas e organização são mantidos e direcionados para os seus fins e objetivos [...]”. (SANCHES, 1997, s/n. p. disponível em www.tce.sc.gov.br/site/instituicao/instituicao/glossario/a.htm).

No âmbito da Administração Pública Controle pode ser entendido como sendo o meio eficiente e eficaz para assegurar a economicidade e aplicação correta dos recursos públicos, bem como garantir o cumprimento da legislação vigente, preservando a integridade do patrimônio público e coibindo erros e fraudes de seus agentes.

A partir do momento em que já se tem o histórico e o conceito de controle, cabe conceituar o que significa o termo “controle Interno”.

Dentre os vários conceitos de Controle Interno, existentes nas obras administrativas, destacamos aquele utilizado pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (CRUZ; GLOCK, 2003 p. 21) o qual, por sua amplitude, considera-se referência internacional, conforme segue:

O Controle Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotadas pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Para Crepaldi (2002, p. 213), Controle Interno são, “[...] os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa [...]”.

Já segundo o entendimento do Tribunal de Contas da União, o Controle Interno caracteriza-se como:

Conjunto dos processos e meios que permitem respeitar o orçamento e os regulamentos em vigor, salvaguardar os ativos, assegurar a validade e autenticidade dos registros contábeis e facilitar as decisões de gestão, especialmente através da colocação à disposição, no momento oportuno, da informação financeira. (BRASIL. TCU, 1992, p. 02).

Nesse contexto podemos entender que o Controle Interno deve, primeiramente, organizar os métodos e procedimentos, em conformidade com a legislação vigente, regulamentos e políticas administrativas, e, num segundo momento, evitar que os recursos públicos não sejam desperdiçados, atendendo, desta forma, os princípios constitucionais da eficiência, eficácia e economicidade (TASCH, 2005, p. 04).

Quanto à Auditoria Interna, Flávio da Cruz e José Osvaldo Glock (2003, p. 27), conceituam-na como um “[...] serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um elemento de controle, integrante do sistema, que mede e avalia os demais controles [...]”.

E Crepaldi afirma:

A Auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis dele decorrentes. (CREPALDI, 2002, p. 23).

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade T 12 a Auditoria Interna pode ser assim definida:

A Auditoria Interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis e operacionais da Entidade. (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2001, p. 248).

No desempenho das funções de auditoria interna, o técnico deve obter formação, recursos e técnicas de trabalho, que lhe permitam identificar áreas cujos controles não estão sendo observados, descumprindo as normas e legislação vigentes. (CRUZ; GLOCK, 2003).

Definindo Controladoria, veja-se o conceito de Valmor Slomski (2005, p. 15) que assim a define: “[...] Controladoria é a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, é o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade [...]”.

Também se entende por Controladoria:

O departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem finalidade lucrativa. (SCHMIDT, 2002, p. 21).

Então poder-se-ia dizer que Controladoria na esfera pública é um sistema integrado e abrangente, compreendendo muito mais do que a Auditoria Interna e o Sistema de Controle Interno, sendo capaz de coordenar receitas e despesas, bens públicos, enfim, todo o patrimônio econômico, financeiro, social, cultural, turístico e ambiental de um município. (SLOMSKI, 2005).

3.2 Tipos de Controle Interno e Diferenças entre Sistema de Controle Interno e Unidade de Controle Interno

Na explicação a respeito dos tipos de Controle Interno, será destacado o entendimento dos autores Flávio da Cruz e José Osvaldo Glock (2003), nos seguintes termos:

Considerando os objetivos do Controle Interno na esfera pública, encontramos os controles formais e os substanciais. Os formais são aqueles voltados à observância da legislação e normas disciplinares; os substanciais buscam garantir a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos, em termos quantitativos e qualitativos.

Considerando a tempestividade no momento de atuação, podemos classificar os controles internos em preventivos, concomitantes e subseqüentes. O preventivo visa evitar a ocorrência de erro, desperdício ou irregularidade. O concomitante objetiva detectar estas ocorrências no momento em que acontecem, aplicando medidas tempestivas de correção. E o subseqüente identifica a situação após sua ocorrência, permitindo a adoção de ações corretivas.

E finalmente, considerando a área de atuação, o Controle Interno ainda pode ser classificado como Contábil (controle através da contabilidade e seus relatórios, tais como: livro diário, livro razão, balanço patrimonial e demonstrativos das variações patrimoniais); Financeiro (através dos balancetes de receita, balanço financeiro, conciliações bancárias, fluxos de caixa, entre outros); Orçamentário (pelo Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei de Orçamento Anual, balancete das despesas, balanço orçamentário, etc.); Administrativo (controle de almoxarifado e frotas, recursos humanos, compras e licitações); e Operacional (sistemas informatizados e logísticos, interligados com os demais controles da Administração Pública).

Neste trabalho, destacar-se-ão, especialmente no quarto capítulo, os dois maiores grupos que englobam os demais, quais sejam:

os controles internos contábeis e os administrativos. O primeiro é voltado à salvaguarda dos ativos da entidade e à fidedignidade dos registros financeiros da mesma. Já o segundo visa garantir a eficiência operacional, cumprindo os aspectos legais e observando as políticas, diretrizes, normas e instruções da Administração Pública.

Quanto à diferença entre Sistema de Controle Interno e Unidade de Controle Interno, Osvaldo Maldonado Sanches (1997), assim os diferencia.

Sistema de Controle Interno é

O conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das articulações de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo. (SANCHES, 1997, s/n. p. disponível em www.tce.sc.gov.br/site/instituicao/instituicao/glossario/a.htm).

Assim, simplificando, pode-se dizer que seria o funcionamento integrado de todos os controles internos dos órgãos públicos.

E Unidade de Controle Interno, seria então a agregação em somente um setor das funções de Auditoria Interna e Controladoria.

No âmbito funcional interno da Administração Pública está prevista a criação de Sistemas de Controle Interno e Unidades de Controle Interno, com o objetivo de garantir a eficiência, eficácia, transparência e economicidade da aplicação dos recursos públicos.

3.3 Princípios que regem o Controle Interno

Os Princípios que regem o Controle Interno não se encontram tipificados, como aqueles que regem a atuação da Administração Pública, encontrados no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988, já tratados no primeiro capítulo deste trabalho, tampouco são uniformes, competindo a cada administração estabelecer e manter um sistema de Controle Interno adequado com sua realidade e estrutura.

Lopes de Sá considera como Princípios Fundamentais do Controle Interno:

- a) Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidades;
- b) Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre investimentos, financiamentos e sistemas de resultados da empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamentos);
- c) Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas; e
- d) Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado. (SÁ, 2000, p. 112)

Já no entendimento de Cristiane Laura de Souza os princípios que regem o Controle Interno, encontrados na literatura administrativa, são os seguintes:

- a) Relação Custo Benefício – o custo do controle não deve exceder os benefícios proporcionados.
- b) Qualificação adequada, treinamento e rodízio de servidores – a política de pessoal deve fazer seleção e treinamento funcional de forma criteriosa e sistematizada, com rodízio de funções, visando reduzir e eliminar fraudes, bem como cumprir a legislação quanto às férias anuais dos servidores.
- c) Delegação de poderes e determinação de responsabilidades – deverá ser indicada com precisão a autoridade delegante, a delegada e o objeto da delegação.
- d) Segregação de funções – deverá haver separação entre as funções de autorização e da aprovação de operações, execuções, controle e contabilização.
- e) Instruções devidamente formalizadas – os procedimentos devem ser disciplinados e formalizados por meio de instrumentos eficazes, de forma clara, objetiva e legítima.
- f) Controle sobre as transações – deverá haver acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, relacionando-os com a finalidade do órgão ou entidade.
- g) Aderência às diretrizes e normas legais – deverá haver sistemas que assegurem a observância das diretrizes dos planos, das normas, dos regulamentos e dos procedimentos administrativos internos. (SOUZA, 2005, p. 22).

Destarte os Princípios do Controle Interno serem variáveis, conforme a realidade de cada órgão administrativo, eles são regras norteadoras da operacionalização dos controles, sendo, portanto, imprescindíveis sua observação e cumprimento, a fim de que se obtenha um Sistema de Controle Interno eficiente que atinja os objetivos propostos.

3.4 Fundamentos legais do Controle Interno na Administração Pública

Aqui serão analisadas as principais legislações que regem e dão embasamento legal para a implantação de um Sistema de Controle Interno, níveis da União, Estado ou Município. Iniciando pela norma constitucional, destacando as Constituições Federais de 1967 e 1988 e a Constituição Estadual de 1989, a Lei Federal nº. 4.320/1964 - “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”, apoiada pelo Decreto-Lei nº. 200/67 – “que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelecendo diretrizes para a reforma administrativa” e, finalmente, analisando a Lei Complementar nº. 101/2000, “que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências”.

Após, serão analisados artigos pertinentes, descritos nas legislações acima referidas.

3.4.1 Constituições Federais de 1967 e 1988 e Constituição Estadual de 1989

Desde a Constituição Federal de 1967 já estava prevista uma forma sistêmica de Controle Interno para os Municípios, conforme determinava o artigo 16 abaixo transcrito:

Art. 16. A fiscalização financeira e orçamentária dos Municípios será exercida mediante controle externo da Câmara Municipal e controle interno do executivo municipal, instituído por lei. (BALEEIRO; BRITO; CAVALCANTI, 1999/2000).

Com o advento da Constituição Federal de 1988, destacou-se nos artigos 31, 70 e 74 o “Sistema de Controle Interno”, conforme passamos a citar:

Art. 31. A fiscalização do município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo e pelos

sistemas de controle interno do Poder executivo municipal, na forma da lei.

§ 1º. O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º. O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º. As contas do município ficarão durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei. (BRASIL, 2006).

O artigo acima indica quem deve ser o agente fiscalizador dos recursos públicos na esfera municipal: se externamente a fiscalização é realizada pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, no âmbito da administração interna será exercido pelo Sistema de Controle Interno criado e regrado por legislação própria. Nos casos dos municípios, poderá o Sistema de Controle Interno estar integrado na Lei Orgânica e regulamentado em lei específica.

No parágrafo terceiro do referido artigo é evidenciado também que existe a forma de controle popular, ou seja, qualquer contribuinte poderá questionar a legitimidade da prestação de contas do poder executivo através de Ação Civil Pública encaminhada ao representante do Ministério Público, ou denúncia formal ao Tribunal de Contas do Estado ou ainda ao Presidente da Câmara de Vereadores Municipais.

No artigo 70 da mesma Carta Constitucional são tratados os aspectos de fiscalização contábil, financeira, patrimonial e operacional. Também, neste mesmo artigo, seu parágrafo único determina que, todos que utilizam, arrecadam ou administram recursos públicos são obrigados a prestar contas, conforme segue:

Art.70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo congresso nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou

pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (BRASIL, 2006).

Outro artigo constitucional de suma importância para este estudo é o 74, o qual diz em seu texto que os poderes manterão de forma integrada o Sistema de Controle Interno. A redação desse artigo corrige os artigos 75 e 76 da Lei nº. 4.320/64, nos quais se subentendia que toda a responsabilidade de controle era somente do Poder Executivo, veja-se:

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. (BRASIL, 2006).

Ainda no tocante à legislação constitucional é importante citar a Constituição Estadual de 1989, a qual também faz menção ao “Sistema de Controle Interno” nos artigos 70 e 76, conforme segue:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, e de quaisquer entidades constituídas ou mantidas pelo Estado, quanto à legalidade, legitimidade, moralidade, publicidade, eficiência, eficácia, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembléia Legislativa mediante controle externo e pelo Sistema de Controle Interno de cada um dos Poderes, observado o disposto nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal. (RIO GRANDE DO SUL, 2000).

O artigo acima transcrito reforça o já previsto no *caput* do artigo 70 da Constituição Federal, determinando a competência do Sistema de Controle Interno, no que tange à fiscalização do cumprimento dos Princípios Constitucionais da Administração Pública na área contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Segue a transcrição do artigo 76 da Constituição Estadual:

Art. 76. O Sistema de Controle Interno previsto no artigo 74 da Constituição Federal terá, no Estado, organização una e integrada, compondo órgão de contabilidade e auditoria-geral do Estado, com delegações junto às unidades administrativas dos três poderes, tendo sua competência e quadro de pessoal definido em lei.

Parágrafo Único. Os responsáveis pelo Controle Interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência, sob pena de responsabilidade, ao Tribunal de Contas do Estado, o qual comunicará a ocorrência, em caráter reservado, à mesa da Assembléia Legislativa [parágrafo único incluído pela EC nº. 04/93]. (RIO GRANDE DO SUL, 2000).

Este artigo também valida e reforça o conteúdo já apresentado na Constituição Federal, conforme analisado, porém indica com maior clareza a responsabilidade do membro responsável pelo Controle Interno da Administração Pública comunicar ao Tribunal de Contas do Estado as irregularidades encontradas, sob pena de responder administrativamente por omissão.

3.4.2 Lei Federal nº. 4320/1964 e Decreto 200/1967

Antes mesmo das Constituições Federais de 1967 e 1988, a Lei Federal nº. 4320/1964 já trazia a idéia de normatizar certos tipos de controle na execução orçamentária, destacando-se os artigos 75 a 80. Analisar-se-ão, individualmente, cada um deles.

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. (MACHADO JUNIOR; REIS, 1996, p. 159).

O artigo 75, em seu inciso I, acima referido, traz a universalidade do controle, abrangendo todas as receitas e todas as despesas, ou seja, atos que repercutem no ativo ou no passivo, como por exemplo, o nascimento e extinção de direitos e/ou nascimento e extinção de obrigações. No inciso II do mesmo artigo fica clara a

intenção do legislador em atribuir ao servidor responsável pelo controle interno a responsabilidade de fiscalizar a fidelidade do servidor, o que poderá ocorrer através da implantação de segregação de funções, plano de cargos e salários compatíveis com as atribuições específicas de seus agentes na execução do orçamento. Já o inciso III do artigo trata em específico dos controles de resultado na aplicação dos recursos financeiros, trazendo implicitamente o Princípio da Eficiência na Administração Pública.

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente. (MACHADO JUNIOR; REIS, 1996, p.162)

Este artigo foi ratificado pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 74, o qual determina que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, manterão de forma integrada Sistema de Controle Interno.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos da execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente. (MACHADO JUNIOR; REIS, 1996, p. 166)

Note-se no artigo acima a preocupação do legislador em determinar que a verificação e fiscalização do ato orçamentário deverão ser feitas em todas as suas fases, tanto na realização da receita como na de despesa.

Art. 78. Além da prestação ou tomadas de conta anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos. (MACHADO JUNIOR; REIS, 1996, p. 167)

Aqui cabe destacar que todos aqueles responsáveis por bens ou valores públicos deverão prestar contas, de preferência por iniciativa própria, porém independentemente de ocorrer esta prestação, poderá a mesma ser requerida a qualquer tempo, diretamente aos responsáveis por estes bens ou valores. Atualmente este requerimento deverá partir, preferencialmente, do responsável pela Unidade de Controle Interno da Administração Pública, haja vista ser este o responsável pela fiscalização dos setores administrativos, contábeis, financeiros e patrimoniais do Ente Público.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou outro indicado na legislação, caberá o

controle estabelecido no inciso III do art. 75. (MACHADO JUNIOR; REIS, 1996, p. 169)

Este artigo determina que o órgão responsável pela elaboração da proposta orçamentária, o qual será nos pequenos municípios a própria contabilidade e nos maiores a Secretaria de Planejamento e Gestão, será também responsável por acompanhar os programas de trabalho previstos nos instrumentos de Planejamento, quais sejam: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei de Orçamento Anual.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgão equivalente verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim. (MACHADO JUNIOR; REIS, 1996, p. 170)

Este artigo atualmente não possui aplicabilidade, já que na prática segue-se o previsto na Lei Complementar nº. 101/2000, que determina que os limites das quotas atribuídas a cada unidade orçamentária são agora bimestrais e não mais trimestrais, assim como tais serviços não competem mais à contabilidade e sim ao Controle Interno.

Quanto ao Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967, caracteriza como um marco na tentativa da Reforma do Estado, destacando-se em seu capítulo V, artigos 13º e 14º o controle de todas as atividades da Administração Federal. Saliente-se que muitas legislações e resoluções dos Tribunais de Contas Estaduais são baseadas neste Decreto, porém o mesmo aplica-se somente à esfera federal, motivo pelo qual não analisaremos detalhadamente seus artigos, pois o limite do presente trabalho quanto ao Sistema de Controle Interno é o âmbito Municipal.

3.4.3 Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000

Em maio de 2000 entrou em vigor a Lei Complementar nº. 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual, apesar

de omitir matéria a respeito de penalidades ou sanções específicas ao administrador público pela não formalização do Controle Interno, faz menção a este no parágrafo único do artigo 54, conforme segue transcrito:

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

[...]

Parágrafo Único. *O Relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno*, bem como por outras definidas por ato próprio de cada poder ou órgão referido no artigo 20. [grifo nosso] (BRASIL. Lei Complementar nº. 101, 2000).

Neste artigo o legislador atribui ao Controle Interno a responsabilidade solidária pelas assinaturas que acompanharão o Relatório de Gestão Fiscal, surgindo desta forma, a exigência legal da estruturação de um Sistema de Controle Interno, no qual o administrador público cria o seu respectivo Controle Interno, consolidando-o posteriormente num Sistema de Controle Interno.

Ainda dentro da Lei Complementar nº. 101/2000, aludiu-se ao artigo 59, o qual trata da responsabilidade do Sistema de Controle Interno de cada Poder e do Ministério Público em fiscalizar o cumprimento das normas estabelecidas nesta Lei Complementar. Desta forma, este artigo enfatiza os principais pontos a serem fiscalizados e analisados pelo Sistema de Controle Interno, em especial o cumprimento de metas, limites legais de despesas e aplicação de recursos, avaliação de fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

No tocante ao Controle Interno Municipal, o legislador poderá suplementar as legislações federais e estaduais, acrescentando outras finalidades, restrições, responsabilidades e obrigações ao Sistema de Controle Interno, adequando dentro de sua realidade as suas necessidades individuais.

Destaca-se também a Resolução nº. 553/2000, do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, que enfatizou ainda mais a

criação do Sistema de Controle Interno, conforme determinam seu art. 6º, *caput*, e parágrafo único, descrito abaixo:

Art. 6º. Para fins de garantia do atendimento ao disposto no artigo 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal, os Poderes referidos no artigo 20, através dos respectivos responsáveis, instituirão e manterão sistema de controle interno para fiscalização do cumprimento das normas da referida Lei, na forma do disciplinado nos artigos 31 e 74 da Constituição Federal.

Parágrafo Único. A não observância do Caput poderá ensejar a emissão de Parecer desfavorável sobre as contas de Gestão Fiscal. [grifo nosso]. (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas. TC. Resolução nº. 553, 2000).

Verifica-se, desta forma, a necessidade de um Sistema de Controle Interno ativo e de qualidade, atuando amplamente nos setores administrativos e contábeis, cumprindo com seu papel de fiscalização preventiva, contínua e exaustiva, com o intuito de evitar o abuso de poder, o erro, a fraude e principalmente a ineficiência do administrador público.

4 MODELAGEM DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PARA MUNICÍPIOS COM ATÉ CINQUENTA MIL HABITANTES NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Neste quarto capítulo do presente trabalho serão analisados os dois maiores e principais grupos de controles formais, Controles Contábeis, Financeiros e Orçamentários e os Controles Administrativos e Operacionais, destacando os gastos constitucionais obrigatórios com Saúde e Educação. Também serão analisados os Sistemas Informatizados de Prestação de Contas aos órgãos responsáveis pelo controle externo, especialmente os Sistemas SIAPC, SISCOP, SIOPS, SIAPES e STN. E, ao final, será apresentada modelagem de uma Unidade Central de Controle Interno (UCCI) com suas unidades setoriais ou seccionais em cada secretaria, construindo uma estrutura organizacional básica (organograma) que pode ser adaptada para qualquer município com até cinquenta mil habitantes no Estado do Rio Grande do Sul.

4.1 Sistema de Controle Contábil, Financeiro e Orçamentário

No esquema abaixo são apresentado os principais controles formais e legais de que hoje se dispõe na legislação vigente, bem como o resultado que o cumprimento total desses controles representa para as administrações municipais.

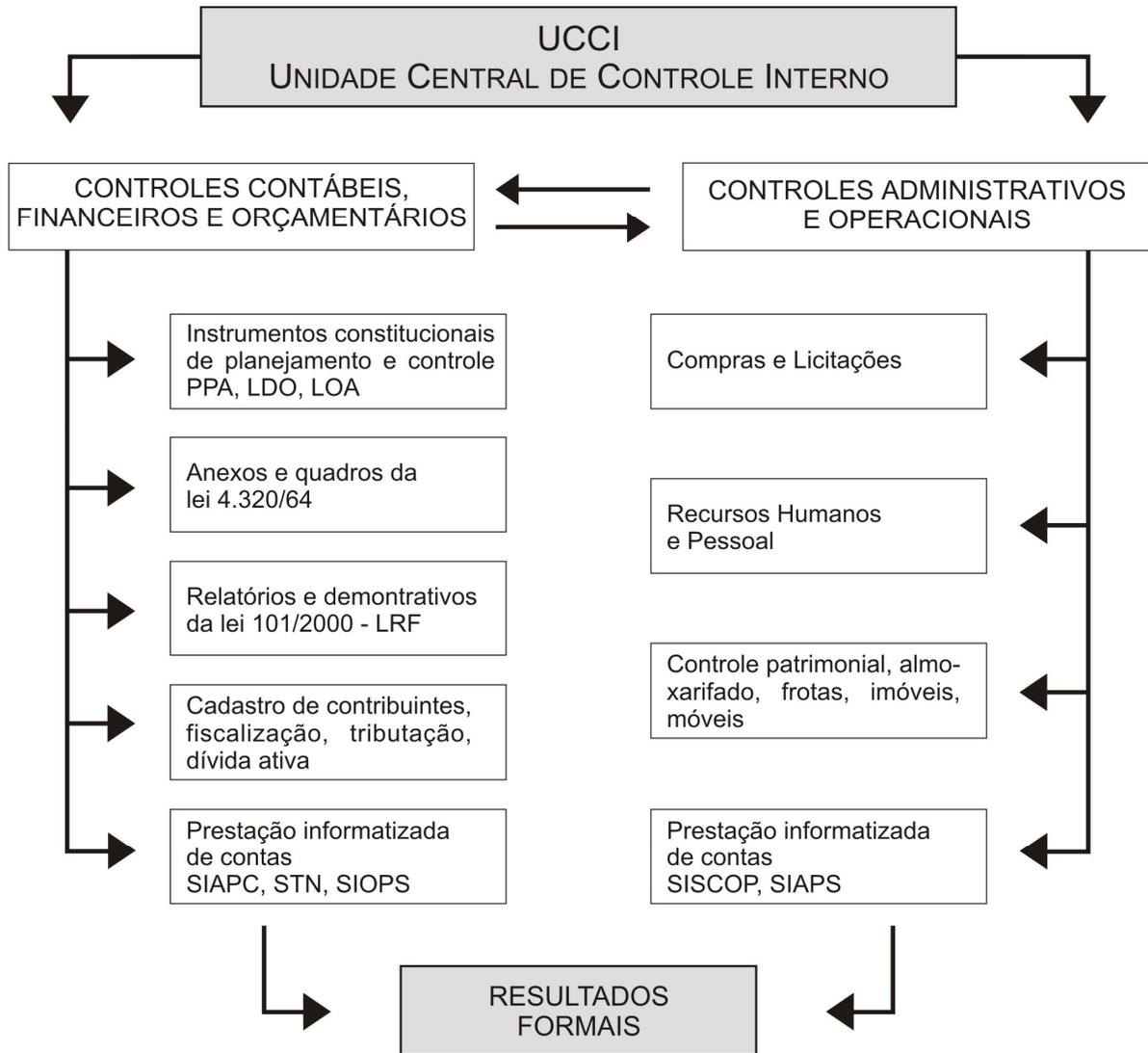


Figura 1 - Unidade Central de Controle Interno: controles.

Fonte: elaborado pelo autor.

A seguir será analisado, separadamente e de forma sucinta, cada um dos principais controles acima esquematizados.

4.1.1 Instrumentos Constitucionais de Planejamento: PPA, LDO, LOA

O Plano Plurianual é o primeiro dos três instrumentos constitucionais de planejamento financeiro e de controle dos recursos

públicos. Foi introduzido com essa nomenclatura com a promulgação da Constituição Federal de 1988, no seu artigo 165, I, § 1º, trazendo através dos Programas de Governo as principais prioridades e necessidades das comunidades e refletindo o Plano de Governo dos eleitos. Sua duração é de quatro anos e deve quantificar e sistematizar esses programas, ou seja, colocar dentro de uma realidade social e financeira as promessas de campanha.

Com a promulgação da Portaria nº. 42/99 do Ministério de Orçamento e Gestão, os Municípios, em especial, tiveram mais liberdade para elaborar seus próprios programas de governo com nomenclaturas regionalizadas, atingindo mais especificamente suas carências. Como exemplo, poderíamos citar um programa hipotético denominado Dente Contente, dentro da Secretaria de Saúde do município, o qual atingiria uma população de crianças de 6 a 14 anos em idade escolar, com um tratamento odontológico preventivo e gratuito, eficaz e adequado durante a vigência do Plano Plurianual de 2006 a 2009, como se demonstra no anexo de metas e prioridades para o prazo de quatro anos. (ANEXO A).

O grande problema de muitos municípios de pequeno porte é a falta de adequação do Plano Plurianual às verdadeiras necessidades de seus munícipes. Um plano inadequado não consegue gerar resultados positivos, pois ao não conseguir o gestor quantificar e mensurar as prioridades e necessidades, não consegue executar tais programas, não evitando que um instrumento de planejamento e controle de longo prazo e tão necessário torne-se mais uma peça burocrática nas gavetas dos administradores públicos, ao invés de servir como um instrumento que favoreça o progresso e a qualidade de vida de seus cidadãos.

A Unidade Central de Controle Interno deve, ao realizar seu serviço, primeiramente analisar o Plano Plurianual do Município, pois é nele que está centrada toda a base da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei de Orçamento Anual, bem como deverá verificar os principais itens de elaboração do PPA, abaixo relacionados:

- a) A situação econômico-financeira do Município;
- b) A relação dos programas de governo com a realidade social da comunidade;
- c) A existência de programas de saúde e educação conforme estabelecem os artigos 198 e 212 da Constituição Federal;
- d) A possibilidade de eficácia e efetividade dos programas e ações governamentais a serem implantadas no período de quatro anos.

4.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

Baseada no Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias define no seu corpo as metas e prioridades da administração municipal para o exercício subsequente. (ANEXO B). Ele deve quantificar o programa já incluso no PPA para ser executado no orçamento do próximo ano. Para oferecer uma visão do que isso representa, podemos usar como exemplo o programa Dente Contente, anteriormente citado, no qual ter-se-iam definidas:

Meta – Atender 25% dos alunos do ensino fundamental de 06 a 14 anos com tratamento odontológico preventivo-educativo no combate à cárie.

Indicadores - Dentes tratados ou crianças atendidas

Fontes de Recursos - Próprios através das ações de serviço público em saúde – ASPS (15% dos recursos de impostos e transferências serão vinculados no orçamento para gastos com saúde, conforme artigo 198 da Constituição Federal).

Outras Fontes - Convênio com o Governo Estadual através da Secretaria Estadual de Saúde.

Valor anual - R\$ 150.000,00.

Também, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o Projeto de Lei que o Poder Executivo é obrigado a encaminhar

ao Poder Legislativo, versando sobre a Lei de Diretrizes Orçamentárias, deverá conter dois anexos indispensáveis que são: o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais. (ANEXO C 1 e C 2).

Estes dois anexos são de suma importância no controle e projeção da arrecadação e do gasto de recursos públicos. O primeiro deverá conter metas anuais relativas às receitas, despesas, resultado nominal e primário e o montante da dívida pública para o exercício presente e para os dois subsequentes. O segundo deverá conter a provisão para as despesas eventuais e incertas que poderão acontecer ao longo do exercício financeiro.

A Unidade Central de Controle Interno ao examinar a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá observar os principais pontos abaixo descritos:

a) se os Programas da LDO previstos são condizentes com o Plano Plurianual;

b) se foram elaborados os anexos obrigatórios em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal;

c) se constam, no texto do Projeto de Lei, disposições sobre a política tributária e política de pessoal para o próximo exercício;

d) se a LDO proposta dispõe de normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados dos programas como obriga o artigo 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

4.1.3 Lei de Orçamento Anual (LOA)

O Orçamento Público Anual é o principal instrumento constitucional de controle de arrecadação e da aplicação dos recursos públicos, pois é nele que o administrador se baseia para todos os atos da administração, desde um simples gasto de despesa corrente até grandes obras (despesas de capital) a serem efetuadas em seus

municípios. Nesse sentido, trata-se do principal instrumento de redistribuição de renda para diversas camadas da sociedade, pois ao serem cobrados impostos (receita pública), através da aplicação do que está autorizado nessa lei de despesa pública, o administrador público devolve à comunidade o que foi retirado dela, mediante a prestação de serviços e realização de obras de infra-estrutura.

Pode-se demonstrar sistematicamente como ficaria o programa de Governo já referido, Dente Contente, na elaboração do orçamento municipal até o nível de elemento de despesa, da seguinte forma (ANEXO D 1 e D 2):

Órgão - 08 - Secretaria Municipal de Saúde (nomenclatura vinda do PPA e LDO)

Unidade -10 - Fundo Municipal de Saúde (nomenclatura vinda do PPA e LDO)

Programa - 103 - Dente Contente (nomenclatura vinda do PPA e LDO).

Função - 10 - Saúde (obrigatória Portaria nº. 42/99).

Sub-Função - 302 - Assistência Hospitalar e Ambulatorial (obrigatória Portaria nº. 42/99).

Elemento - 3390.30.00.00.00.00.0040 - Material de Consumo...
R\$ 5.000,00

Elemento - 3390.36.00.00.00.00.0040 – Outros Serviços de Terceiros Pessoas Jurídicas. - R\$ 65.000,00

Elemento - 3390.39.00.00.00.00.0040 – Outros Serviços de terceiras Pessoas Jurídicas. - R\$ 80.000,00

Desta forma, a nota de despesas (empenho) sairia com a seguinte codificação: 08.10.103.10.302 3390, com a qual se classificam todas as despesas do programa hipotético Dente Contente.

Com a execução do orçamento anual mediante a realização da receita e da despesa o administrador receberá subsídios para a

confeção dos demais instrumentos de controle financeiro e orçamentário que a seguir serão apresentados e que são previstos como demonstrativos nas Leis nº. 4.320/1964 e nº. 101/2000.

4.1.3.1 Anexos e quadros da Lei nº. 4.320/64

São muitos e variados os anexos e quadros da Lei nº. 4.320/64, podendo-se afirmar que ainda hoje, apesar de ter passado mais de quatro décadas, os mesmos são muito úteis como instrumentos de análise para a Unidade Central de Controle Interno (UCCI), no sentido de controle da escrituração da contabilidade pública e veracidade dos registros, trazendo uma radiografia anual do exercício findo.

Os principais anexos da referida Lei são: o Balanço Orçamentário (anexo 12 da Lei), o Balanço Financeiro (anexo 13 da Lei) e o Balanço Patrimonial (anexo 14 da Lei). Também para fins de controle das variações sofridas pelo patrimônio dentro do exercício financeiro, destaca-se o anexo 15 da Lei, que é o Demonstrativo das Variações Patrimoniais. Essas quatro ferramentas de escrituração, ainda hoje solicitadas nas prestações de contas anuais dos municípios pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, conforme determina o art. 113 do seu regimento interno, são também de grande utilidade para a UCCI, visto que trazem toda a escrituração contábil que cuida do patrimônio definido como pertencente ao município, bem como força a observância ao artigo 101 da Lei nº. 4.320/64 que determina:

Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos 12, 13, 14, 15 e os quadros demonstrativos constantes nos anexos 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17. (MACHADO JUNIOR; REIS, 1996, p. 205).

Entre todos os principais anexos da Lei nº. 4.320/64, o Balanço Patrimonial é a peça mais importante, pois nele estão

demonstrados o Ativo Financeiro, o Ativo Permanente, o Passivo Financeiro, o Passivo Permanente, os saldos patrimoniais e as contas de compensação, ou seja, evidencia bens, direitos e obrigações da entidade pública que na presente pesquisa é o município.

4.1.3.2 Os Principais Relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal inovou e evidenciou em muito o controle das finanças públicas, principalmente na esfera municipal, pois trouxe a obrigatoriedade aos gestores de sanar o déficit público, bem como manter o equilíbrio orçamentário e financeiro das contas públicas, sob pena de sofrer as penalidades previstas na Lei nº. 10.028, de 19 de outubro de 2000, que define os Crimes contra as Finanças Públicas.

Da mesma forma, a Lei também determinou que o primeiro agente de controle da responsabilidade sobre os gastos públicos seja o ordenador de despesas. No caso da grande maioria dos pequenos municípios gaúchos é o próprio Prefeito Municipal que poderá responder, inclusive, com seus bens particulares para ressarcimento ao erário público, no caso de comprovado o não-cumprimento da Lei.

Neste trabalho serão destacados os dois principais instrumentos de controle, obrigatórios pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que são: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório da Gestão Fiscal (RGF). Tais dispositivos aparecem nos artigos 52 a 55 da referida Lei, os quais deverão conter, obrigatoriamente, alguns dados específicos, conforme serão analisados em continuidade.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), de apresentação bimestral, conforme o artigo 52 da LRF, deverá apresentar os seguintes dados:

a) Balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada e também as despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

b) Demonstrativos da execução das receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão da receita a realizar, bem como as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial para o exercício, as despesas empenhadas e liquidadas no bimestre e no exercício, e ainda as despesas por função e subfunção.

Ainda deverá acompanhar o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, conforme prevê o artigo 53 da LRF, a apuração da receita corrente líquida, as receitas e despesas previdenciárias no caso dos municípios que possuem regime próprio de previdência, os resultados nominais e primários e os restos a pagar detalhados por poder e órgão.

O Relatório da Gestão Fiscal (RGF), por sua vez, deve trazer os demonstrativos dos comparativos com os limites de que trata o artigo 55 da respectiva Lei, com os seguintes montantes:

- a) Despesa Total com pessoal, evidenciando as despesas com ativos, inativos e pensionistas;
- b) Dívida Consolidada Imobiliária;
- c) Concessão de garantias e contragarantias;
- d) Operações de crédito, inclusive por antecipação de receita orçamentária (ARO).

Importante lembrar que para os municípios com menos de cinquenta mil habitantes, no último semestre de cada exercício, o Relatório da Gestão Fiscal (RGF) também deverá ser acompanhado de

informações relativas ao montante disponível em caixa no último dia 31 de dezembro e a inscrição dos restos a pagar das despesas liquidadas, das despesas empenhadas e não liquidadas, que foram inscritas até o limite do recurso disponível em caixa no dia 31 de dezembro.

Destaca-se que, atualmente, em todos os municípios os relatórios acima explicados são extraídos automaticamente da Escrituração Contábil do Município pelo Programa Autenticador de Dados (PAD) que pertence ao Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas (SIAPC), instituído pela Resolução nº. 535/1999 do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. É a partir destas informações que o TCE retira os índices e limites estipulados pela LRF e, caso sejam aprovadas, emitem eletronicamente as certidões de aprovação da lei, bem como dos índices constitucionais de gastos com saúde e educação, colocando à disposição do gestor municipal as referidas certidões na rede eletrônica da internet, através do *site* www.tce.rs.gov.br (RIO GRANDE DO SUL. TC, 2006).

Esta prática utilizada é de grande valia para o administrador de municípios com até 50 mil habitantes, pois funciona como um termômetro de controle de sua gestão, bimestralmente através do RREO e semestralmente através do RGF. Conforme já mencionado no capítulo II deste trabalho (item 2.3.4 referente ao princípio da publicidade), estes relatórios devem ser obrigatoriamente publicados em jornais de circulação local ou regional, na internet e no mural da sede do Poder Executivo, conforme determina o Ofício Circular Gabinete da Presidência nº. 12, de 06 de maio de 2004, do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

4.1.3.3 Tributação, Fiscalização, Cadastro, Arrecadação e Dívida Ativa

O aumento da Receita Tributária, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal, é a base para a expansão da Ação

Governamental, pois é sobre a receita que estão assentados os índices de gastos com pessoal, saúde e educação. Na medida em que a arrecadação aumenta, diminui o índice de gasto com pessoal. Por outro lado, a elevação da receita obriga o administrador público municipal a investir mais em ações e serviços públicos de saúde (ASPS), para atingir no mínimo os 15% constitucionais previstos no artigo 198 da Constituição Federal, e também em manutenção e desenvolvimento do ensino na educação (MDE), para atingir os 25%, também constitucionais, previstos no artigo 212 deste diploma legal.

Quanto à fiscalização municipal, destacam-se entre suas características obrigatórias a isenção, a impessoalidade e a imparcialidade na sua atuação. É imprescindível que estas garantias sejam observadas, pois ao tratar todos com igualdade, além de se cumprir o Princípio Constitucional da Isonomia – que caminha de mãos dadas com o Princípio Constitucional da Igualdade e Legalidade, analisados no capítulo segundo deste trabalho, se estará cumprindo o ditame da lei e ao mesmo tempo aumentando as receitas.

Ocorre, entretanto, que na grande maioria dos municípios gaúchos ainda se utiliza a prática de um velho ditado popular, cuja autoria é por vezes atribuída a Antônio Augusto Borges de Medeiros, e que diz o seguinte: “Para os aliados os privilégios e para os adversários os rigores da Lei”, ou seja, exercem suas funções de administradores ou gestores públicos sem observância da igualdade e impessoalidade. Pelo contrário, agem com desvio de finalidades, mesmo que isso importe em diminuição de receita própria e suprimento do coletivo para benefício do particular.

Mister mencionar que para que haja uma efetiva fiscalização, tributação e arrecadação, é necessário ter-se um cadastro completo. Fala-se aqui do cadastro de contribuintes, bem como de um cadastro imobiliário unificado.

Atualmente, com a tecnologia que se dispõe, através de sistemas informatizados integrados e sistema de geoprocessamento, pode-se ter um cadastro extremamente completo e exato, o que se

considera muito importante para prevenir inúmeros transtornos, como por exemplo, distorções tributárias na cobrança dos tributos de competência municipal (IPTU, ITBI, ISSQN, Taxas e Contribuições de Melhorias); ou, ainda, na cobrança da dívida ativa municipal, através das ações de execuções fiscais que, para que tragam resultado positivo à administração, precisam ter sempre atualizados todos os dados do contribuinte inadimplente que será executado (CPF, RG, CNPJ, endereço residencial e comercial), evitando que sejam acionadas judicialmente pessoas homônimas ou a execução de contribuinte com endereço desatualizado, o que proporcionaria morosidade na cobrança e, conseqüentemente, na arrecadação.

4.2 Sistema de Controle Administrativo e Operacional

Os controles Administrativos e Operacionais, que serão analisados a seguir, servem como suporte a todas as ações do Executivo para atingir os meios a que se destina. São todos aqueles atos de contratação e administração de pessoal, controle do patrimônio público e processos licitatórios para compra de bens e serviços a serem utilizados nas diversas secretarias municipais.

4.2.1 Departamento de Pessoal e Recursos Humanos

Com a evolução dos conceitos de Recursos Humanos, sabe-se hoje que o Capital Intelectual é um dos principais ativos intangíveis que uma empresa pode possuir - se não for o principal. No caso de muitos municípios gaúchos, infelizmente, isso não é uma realidade, pois a falta de um plano de carreira adequado, instituído através de lei própria (Estatuto dos Servidores), e a baixa remuneração dos servidores, provoca fuga constante desse Capital Intelectual para outras esferas de governo (Estado ou União) ou até mesmo para a iniciativa privada. Isto

ocorre principalmente nos pequenos municípios onde predomina ainda a figura do “prefeito autoritário e centralizador”, que normalmente se intitula amplo conhecedor de áreas técnicas, principalmente em contabilidade, direito, engenharia e até mesmo na área da saúde.

Infelizmente, a falta de valorização do profissional técnico e concursado é, na maioria das vezes, proposital, visto que esta fuga ou desinteresse do capital intelectual proporciona margem para o administrador público, no caso o prefeito municipal, preencher essas vagas com Cargos em Comissão (CCs). Para tanto, alega à sociedade que os cofres públicos não teriam capacidade de proporcionar melhor remuneração aos profissionais técnicos e que os mesmos são mão-de-obra cara para o município; neste momento, utiliza a Lei de Responsabilidade Fiscal a seu favor, alegando que não pode aumentar o Gasto com Pessoal, sob pena de não cumprir o índice obrigatório imposto pela citada lei, ou seja, 54% sobre a receita corrente líquida dos últimos doze meses. Entretanto, tais atitudes se contradizem quando se verifica que a remuneração de alguns Cargos em Comissão, sem qualquer formação acadêmica, é altíssima, comparada com a dos técnicos-científicos.

Essa “jogada” dos gestores públicos eleitos ocorre principalmente nas áreas do direito, contabilidade e engenharia, por se tratar de áreas que lidam diretamente com recursos públicos e interesses coletivos e individuais.

Outrossim, tem-se notado que em alguns municípios, diga-se de passagem que ainda em número muito reduzido, com gestores mais qualificados e capazes, tem surgido o fortalecimento das instituições municipais, tais como sindicatos, fundos de previdência municipal, conselhos de saúde, assistência social, conselho do FUNDEF, o que acaba por descentralizar o poder do gestor, diminuindo as discrepâncias acima mencionadas.

4.2.2 Almoxarifado e Controle Patrimonial

O controle do Almoxarifado e do patrimônio móvel e imóvel pertencente ao município é de suma importância para a administração, como também de grande responsabilidade dos agentes públicos que detêm a guarda destes bens.

É através de inventários constantes (levantamento, arrolamento e avaliação) que se estabelece o controle dos bens públicos contra qualquer tipo de fraude ou roubo. O setor de almoxarifado e patrimônio do município deve controlar a compra de medicamentos, pneus, combustível, material de expediente, merenda escolar e até a aquisição de equipamentos de maior valor, como por exemplo, roçadeiras, computadores e equipamentos médicos. Este setor deveria ser, idealmente, composto por uma comissão de no mínimo três servidores públicos municipais, concursados e estáveis, nomeados através de portaria homologada pelo prefeito municipal, os quais seriam responsáveis pelo cadastramento e controle de estoques e equipamentos em todas as secretarias municipais.

Já em relação aos bens imóveis pertencentes ao município, deve atentar a comissão responsável pelo patrimônio que todos estes bens estejam escriturados junto ao Cartório de Registro de Imóveis da cidade, bem como junto à Contadoria Municipal, em nome do município, sem qualquer tipo de ônus para com terceiros, pois é sabido e notório que legalmente “aquele que não registra não é dono” (artigo 1245 do Código Civil) e, neste caso, o prejuízo seria da comunidade, pois o fim da Administração Pública é atingir o bem coletivo ou o bem comum e zelar pelo seu patrimônio.

Da mesma forma, a Comissão responsável pelo patrimônio Público e o Departamento de Contabilidade devem atentar para os fatores de Depreciação e Reavaliação de Bens Públicos, pois mesmo estando desobrigados pela Lei nº. 4.320/64 de atualizarem ou depreciarem os bens públicos, esta prática é de extrema importância

para a administração pública, ela visa obter o valor real do bem contabilizado, evitando distorções no balanço patrimonial (anexo 14) e impedindo possíveis prejuízos ao erário.

4.2.3 Compras e Licitações

Regidas pela Lei nº. 8.666/93 (Lei de Licitações e Contratos Públicos), as compras de material e serviços pelos entes públicos têm garantido de um modo geral o cumprimento do princípio constitucional da isonomia na grande maioria dos casos, pois proporciona direitos iguais aos fornecedores de bens ou serviços de concorrer, desde que estejam habilitados no certame licitatório.

Contudo, o que se nota grotescamente nos municípios de pequeno porte é uma distorção nas modalidades de Licitações, principalmente no que tange à modalidade Carta Convite. Faz-se aqui referência ao caso atual, denominado pela Polícia Federal de “operação sanguessuga”, na qual os prefeitos buscavam junto a alguns Deputados Federais verbas no orçamento da União para aquisição de ambulâncias, utilizando essa modalidade licitatória para direcionar o fornecedor que ganharia o certame, bem como para fraudar os cofres públicos, superfaturando o valor das ambulâncias adquiridas com o objetivo de fornecer propinas aos Deputados Federais envolvidos no caso.

Esta modalidade é utilizada em demasia pelo mau administrador, se tornando uma fábrica de direcionamentos de licitações, principalmente no que diz respeito aos serviços de obras de engenharia, compras de merenda escolar, lubrificantes, materiais de informática, entre outros. A que mais se destaca, ainda entre estas, é a de serviços de obras de engenharia (construções e reformas); possuem para este tipo de modalidade o valor máximo de R\$ 150.000,00, fazendo com que sejam efetuados pela administração tendenciosa, na maioria das vezes, vários Convites para uma mesma obra, acarretando

um “fracionamento do objeto licitado”, o que é proibido pela Lei. Porém, a justificativa lançada pelo gestor é a de que a obra “foi realizada por etapas”, dificultando desta forma a penalização, quando na verdade deveria ter sido utilizada para este tipo de obra outra modalidade, que poderia ser, por exemplo, uma Tomada de Preços ou ainda uma Concorrência Pública, as quais garantem maior impessoalidade e transparência ao certame licitatório, evitando conseqüentemente “cartas marcadas”.

Como forma de ilustrar o acima mencionado, transcreve-se na íntegra um apontamento realizado pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, num município gaúcho com menos de 50 mil habitantes, no exercício financeiro de 2004, abaixo transcrito:

Realização de Licitação na Modalidade Indevida. A auditada contratou os serviços da empresa L. D-ME, a partir de abril de 2004, em decorrência da licitação na modalidade convite, de nº. xx/xx, para realizar serviços de limpeza em diversas ruas da cidade, pelo valor mensal de R\$ 7.000,00 (fls. 172 a 175). A cláusula quinta do contrato prevê como prazo de validade 31/12/2004, podendo ser prorrogado até dezembro de 2005 (fls. 172 a 175). A auditada também contratou os serviços de caminhão com o Sr. E.F., no valor mensal de R\$ 3.900,00 para realizar o recolhimento de lixo seletivo nos bairros (fls. 176 a 181). A contratação foi realizada a partir de abril de 2004, em decorrência da licitação na modalidade Convite, de nº. xx/xx, com prazo de vigência, conforme cláusula sexta do contrato, até 31/12/2004, podendo ser prorrogado para o ano de 2005 (fls. 176 a 181). *Conforme doutrina sobre a matéria, os serviços a serem realizados de forma contínua, com possibilidade de prorrogação, como é o caso das duas contratações, deveria levar em consideração todo o período possível do contrato, cabendo, portanto, a realização de licitação na modalidade Tomada de Preços, já que os valores totais se enquadram no previsto no artigo 23, inciso II, alínea b, da Lei Federal nº. 8.666/93, como se demonstra em cada caso: A) Convite nº. xx/xx. O contrato com a empresa L.D ME, no valor mensal de R\$ 7.000,00 prevê como período possível de contrato 21 meses (abril de 2004 a dezembro de 2005), resultando o valor total de R\$ 147.000,00 (fls. 172 a 175). B) Convite nº. xx/xx. O contrato com o Sr. E.F. no valor mensal de R\$ 3.900,00, prevê como período possível de contrato 21 meses (abril de 2004 a dezembro de 2005), resultando, portanto, o valor total de R\$ 81.900,00 (fls. 176 a 181). Informa-se que o limite para a realização de licitação na modalidade de Tomada de Preços, em 2004, é de R\$ 80.000,00. (RIO GRANDE DO SUL. TC, 2005, grifo nosso).*

Registre-se que, na citação acima, os nomes das empresas contratadas, do município contratante e o número do convite, foram

omitidos por questões de sigilo profissional e ético, considerando que o referido apontamento ainda se encontra em vias de tramitação e julgamento administrativo no TCE, não tendo recebido, até o momento, decisão final.

Importante ressaltar que ainda existem outros meios de licitações, tais como o Leilão, o Concurso e o Pregão (eletrônico ou presencial); este último foi regulamentado pelo Decreto nº. 3.555, de 08 de agosto de 2000, e instituído pela Lei nº. 10.520, de 17 de Julho de 2002, e dar-se-á maior ênfase ao seu estudo por tratar-se de modalidade que, quando bem instruída, beneficia os cofres públicos ao oportunizar aos concorrentes a disputa aberta de valores ofertados por bens ou serviços.

A modalidade do Pregão, em especial o presencial, inova em muito o conceito de licitação na esfera municipal, pois além de proporcionar economia ao erário, também traz maior transparência ao ato licitatório em relação às outras modalidades previstas na Lei das Licitações; tal se deve ao fato de os lances serem ofertados pessoalmente pelos concorrentes e também pela autonomia que tem o pregoeiro de barganhar com o vencedor maiores descontos no valor do bem ou do serviço objeto do pregão e, com isso, favorecer a comunidade como um todo.

Quanto à modalidade de pregão eletrônico, a mesma não é recomendada aos municípios de pequeno porte, face ao excesso de concorrentes de todo o país e, conseqüentemente, a dificuldade dos municípios em verificar a real idoneidade de todas as empresas, bem como a qualidade de seus produtos.

4.3 Sistemas Informatizados de Prestação de Contas ao Controle Externo

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul e também a Secretaria do Tesouro Nacional, no exercício de suas respectivas competências constitucionais, construíram vários sistemas

informatizados de Prestação de Contas, dentre os quais se destacam os seguintes: o Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal (SIAPES), o Sistema para Controle de Obras Públicas (SISCOP), o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), o Sistema Informatizado para Auditoria e Prestação de Contas (SIAPC) e o Sistema de Prestação de Contas via Caixa Econômica Federal para a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que serve para a Integração Nacional dos Balanços Públicos.

Ressalta-se que tais Sistemas Informatizados representam atualmente uma grande evolução para a execução da Auditoria Externa pelos órgãos encarregados, em especial o Tribunal de Contas do Estado, uma vez que agilizam os exames de contas municipais, trazendo um cruzamento de dados contábeis, de pessoal, de obras, entre outros, proporcionando maior agilidade, eficácia e segurança na auditoria, tanto para os auditores como para os auditados.

Embora os Sistemas Informatizados sejam de grande relevância para a auditoria externa, nos municípios de pequeno porte no Estado do Rio Grande do Sul eles acabam por sobrecarregar os departamentos de contabilidade, pois é o contador municipal que se responsabiliza por estas prestações que devem ser enviadas para o Tribunal de Contas de acordo com as determinações das Resoluções de cada Sistema, ou seja, algumas devem ser enviadas bimestralmente, outras trimestral ou semestralmente, e assim por diante.

4.4 A Unidade Central de Controle Interno e sua composição

Conforme Organograma Básico da Estrutura Funcional para pequenos municípios, em apêndice, demonstra-se no modelo a seguir que cada secretaria do município deve ter uma Unidade Setorial ou Unidade Seccional de Controle (USC), com no mínimo um servidor concursado e estável com conhecimentos específicos da área; por

exemplo, um médico ou enfermeiro na Secretaria da Saúde, um agrônomo, veterinário ou biólogo na Secretaria da Agricultura e Meio Ambiente, um engenheiro ou arquiteto na Secretaria de Obras, um contador na Secretaria da Fazenda, um assistente social na Secretaria da Assistência Social, uma pedagoga na Secretaria da Educação e Cultura, um administrador na Secretaria da Administração e assim por diante. Esses técnicos seriam membros da UCCI e responsáveis pelas informações a respeito da efetiva aplicação dos recursos públicos investidos em suas áreas de especialização funcional, alimentando essa central com todo o tipo de informação, tanto técnica como de caráter social. A central, ao ser informada de irregularidades que vão além dos controles formais (financeiros e administrativos), poderia, através de seu responsável ou responsáveis, tomar medidas de contenção dessa ação infrutífera, errada ou ilegal. Como exemplo, pode-se citar a distribuição do Programa Federal Bolsa Família que, se não tiver controle por parte do Assistente Social do município, o qual fará o laudo econômico e social das famílias carentes, poderá beneficiar famílias que não têm necessidade de receber esse recurso, ficando famílias com maior vulnerabilidade social sem esse auxílio. Ou seja, legalmente se cumpriria a distribuição das “bolsas”, mas não se cumpriria o fim pelo qual foi criado o programa, e isso acontece nas demais áreas em qualquer município do país, uma vez que na maioria das vezes se cumpre a forma (legalidade), mas não se atinge os fins ideais para o qual foi criado esse mecanismo pelo Estado.

A seguir, conforme a ilustração abaixo, apresenta-se uma modelagem hipotética de Unidade Central de Controle Interno Integrada.

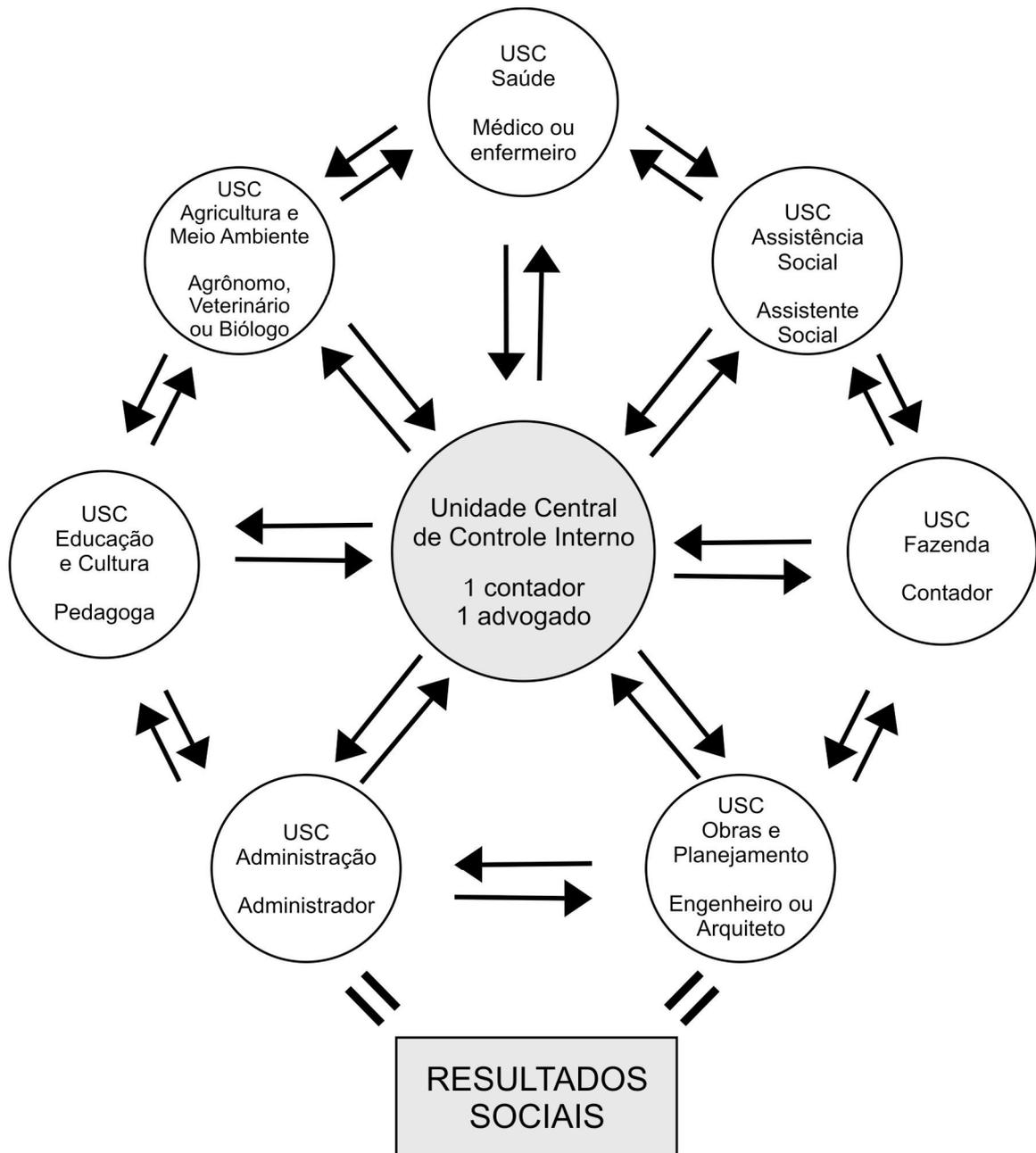


Figura 2 - Unidade Central de Controle Interno Integrada: recursos humanos.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme se observa no modelo teórico acima exemplificado, destaca-se que a integração de profissionais qualificados em diversas áreas, em cada secretaria municipal, com a UCCI proporcionaria melhorias significativas tanto no Controle Formal dos recursos públicos como no Controle Social, pois os técnicos saberiam teoricamente onde

melhor caberia a ação do governo municipal em aplicar e controlar os recursos públicos investidos e também a legalidade de sua aplicação.

No entanto, atualmente, a maioria dos municípios de pequeno e médio porte no Estado do Rio Grande do Sul apresenta Unidades de Controle Interno coordenadas por servidores detentores de cargos em comissão ou então detentores de funções gratificadas, ou seja, ambos de confiança do administrador municipal, o que, impreterivelmente, gera a impossibilidade de ter-se uma atuação totalmente imparcial na análise das ações administrativas, não cumprindo, desta forma, com seu principal papel, que seria a fiscalização dos atos internos e seu conseqüente apontamento e comunicação aos órgãos de fiscalização externa.

O que ocorre é que os responsáveis por tais unidades cumprem as formalidades essenciais exigidas pela legislação, porém não cumprem, no alcance necessário, as formalidades sociais exigidas pela coletividade; no momento em que o controle interno não fiscaliza de forma integral e de maneira imparcial os atos que são de sua competência, como apoio ao controle externo, e sim omite ou esconde os maus atos do administrador, está causando prejuízo tanto financeiro como social para sua comunidade.

Observa-se que essa prática ocorrida nos Controles Internos pode ter caráter proposital, já que nem sempre é de interesse do administrador público municipal que seus atos sejam fiscalizados ou controlados; é motivação suficiente para que sejam nomeados para tais funções servidores correligionários, ou seja, aqueles que sempre irão esconder as fraudes e a corrupção e apenas mostrar os atos que representem vantagens políticas para o mau administrador.

Assim, conforme o exposto acima, evidencia-se a grande importância e a extrema necessidade de que os municípios revejam a forma como estão constituídas suas Unidades de Controle Interno, moldando-as de acordo com suas características próprias, porém, ampliando os responsáveis por este setor, com profissionais de todas as áreas específicas, a fim de que se tenha uma unidade integrada, na

qual o poder de fiscalização não fique restrito à figura de uma só pessoa, mas sim na de um colegiado, abrindo margem para maior respeito aos princípios constitucionais da Legalidade, Imparcialidade e Eficiência.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil é um país continental que possui pelo censo do ano de 2000, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 5.507 municípios, dos quais 5.027, ou seja, 91,3% possuem menos de 50 mil habitantes

No Estado do Rio Grande do Sul existem 496 municípios registrados, sendo que desse total 456 têm menos de 50 mil habitantes, correspondendo a 91,75% do total, onde a pressão política é, naturalmente, maior e sobrepõe-se à técnica na grande maioria das vezes.

A partir dessa constatação, e visível necessidade de mudança na concepção de Controle Interno nos Municípios, tratou-se de criar uma modelagem de Unidade Central de Controle Interno (UCCI) para o Poder Executivo dos pequenos municípios gaúchos. Nesta proposta aplica-se nova visão em termos de “Controle da coisa pública”, ou seja, além dos Resultados Formais que hoje são obtidos pelo cumprimento total da legislação vigente, o Administrador Público, na figura do Prefeito municipal, deve implantar Unidades Setoriais de Controle (USC), contratando através de concurso público mão-de-obra qualificada e, assim, podendo devolver à sua comunidade os esperados Resultados Sociais. Estes, por sua vez, seriam então os resultados positivos, obtidos com uma fiscalização mais ampla dos recursos públicos, aplicados para atingir o fim único a que se destina o Estado, ou seja, o bem-estar coletivo.

Todavia, sabe-se que para a implantação do modelo de Sistema de Controle Interno sugerido, faz-se necessário, primeiramente, a criação de uma Lei Federal que determine que todos os municípios tenham uma padronização em seus Controles Internos; que possuam um colegiado responsável por este setor, e os servidores que integrem tal colegiado sejam todos do quadro de carreira, estáveis

e não possuidores de funções gratificadas, a fim de que transpareça a idoneidade do trabalho exercido por este importante órgão de controle dos atos administrativos.

Desta forma, entende-se que no momento em que se atinja o “ótimo” através dos Programas de Governo elaborados com técnica científica e dentro de uma realidade regionalizada para os municípios, estipulados nos Planos Plurianuais, direcionados nas Leis de Diretrizes Orçamentárias e executados nos Orçamentos correntes, controlados por profissionais técnicos-científicos, de carreira, isentos e conhecedores práticos das áreas de suas especializações, ocorrerá incremento mais rápido em relação aos Indicadores Sociais Municipais (saúde, educação e renda), chegando-se a uma sociedade mais evoluída, igualitária e justa.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar; BRITO, Luiz Navarro; CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **Constituição Brasileira 1967**. Brasília: Senado Federal, 1999/2000. V. 1.

BOBBIO, Norberto; MATEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. 12. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. V. 1.

BRASIL. **Código Civil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Decreto-Lei nº. 200 de 25 de fevereiro de 1967**. Legislação Administrativa. 3. ed. p. 653/677. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

_____. **Decreto nº. 3.555, de 08 de agosto de 2000**. Legislação Administrativa. 3. ed. p. 487/493. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

_____. **Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000**. Legislação Administrativa. 3. ed. p. 408/425. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

_____. **Lei nº. 8.666, de 21 de junho de 1993**. Vade Mecum. 2. ed. p. 1431/1453. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Lei nº. 9.452, de 20 de março de 1997**. Legislação Administrativa. 3. ed. p. 408. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

_____. **Lei nº. 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Legislação Administrativa. 3. ed. p. 425. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

_____. **Lei nº. 10.520, de 17 de julho de 2002**. Legislação Administrativa. 3. ed. p. 499/502. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

_____. Ministério de Estado do Orçamento e Gestão. **Portaria n. 42/99**. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do parágrafo 1º, do art. 2º. e parágrafo 2º, do art. 8º, da Lei nº. 4320/64; estabelece conceitos de função,

subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais. Disponível em: <<http://www.stn.gov.br>>. Acesso em: 15 abr. 2006.

_____.Tribunal de Contas da União. **Boletim Informativo**. Brasília, n. 34. p 01/04. 23 de jul. 1992. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 15 abr. 2006.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 22. ed. Porto Alegre, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil, Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**. São Paulo: Atlas, 2003.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ, Flávio da; JUNIOR, Adauto Viccari; GLOCK, José Osvaldo; et.al. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 2. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

HOLANDA, Aurélio Buarque. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 33. ed. São Paulo: Nova Fronteira, 1977.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo**. 2000. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/presidencia/noticia/nota-visualizaphp?id>>. Acesso em: 06 jun. 2006.,

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública, Teoria e Prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **Lei nº. 4320/64: Comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro:IBAM, 1996.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat, Baron de la Brède et de. **Do espírito das leis**. São Paulo: Abril cultural, 1988.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Uma Reforma Gerencial da Administração Pública no Brasil**. 1997. p. 12. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br>>. Acesso em: 06 jun. 2006.

RIO GRANDE DO SUL. **Constituição do Estado**. 8. ed. Porto Alegre: CORAG, 2000.

_____. Tribunal de Contas. **Ofício Circular da Presidência n. 12, de 06 de maio de 2004**. Dispõe que, decorrente do disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal, esta Corte de Contas passará a exigir, a partir de julho de 2004, a publicação e a divulgação dos relatórios de gestão fiscal, através de jornal local ou Diário Oficial, juntamente com a fixação no mural dos respectivos órgãos, além da divulgação via internet. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br/lrf/municipal/relatorios>>. Acesso em: 06 maio 2006.

_____. Tribunal de Contas. **Resolução n. 553/2000**. Dispõe sobre fiscalização, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado, no que estabelece a Lei Complementar nº. 101/2000 e altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado, bem como a Resolução nº. 414/1992. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br>>. Acesso em 15 abr. 2006.

_____. Tribunal de Contas do Estado. [www.tce.rs.gov.br]. Porto Alegre, 2006. Disponível em <<http://www.tce.rs.gov.br>>. Acesso em 18 out. 2005.

SÁ, Lopes de. **Curso de Auditoria**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SANCHES, Oswaldo Maldonado. **Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins.** 1997. Disponível em www.tce.sc.gov.br/site/instituicao/instituicao/glossario/a.htm. Acesso em: 28 set. 2005.

SCHMIDT, Paulo. **Controladoria agregando valor para a empresa.** Porto Alegre: Artmed, 2002.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental, um enfoque administrativo.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na Contabilidade Municipal de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.** São Paulo: Atlas, 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Cristiane Laura. **A Importância do Controle Interno na Execução de Convênios.** 2005. p. 22. Disponível em: <<http://www.auditoria.mt.gov.br/arquivos>>. Acesso em: 28 set. 2005.

TATSCH, Célio. **O Controle Interno nas pequenas e médias prefeituras em municípios da região central do Rio Grande do Sul.** 2005. p. 04 Disponível em: <<http://www.ufsm.br/revistacontabeis/artigos/vlmo3/a08vlmpdf>>. Acesso em: 28 set. 2005.

TELLES, Antônio A. Queiroz. **Introdução ao Direito Administrativo.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

GLOSSÁRIO

Administração Pública. É todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. Administrar é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil (Hélio Kohama, Contabilidade Pública, Atlas, 1991).

Agentes Políticos. São os componentes do governo, nos seus primeiros escalões, investidos em cargos, funções, mandatos ou comissões, por nomeação, eleição, designação ou delegação para o exercício de atribuições constitucionais. Esses agentes atuam com plena liberdade funcional, desempenhando suas atribuições com prerrogativas e responsabilidades próprias, estabelecidas na Constituição e em leis especiais. Não são servidores públicos, nem se sujeitam ao regime jurídico único estabelecido pela Constituição de 1988. Têm normas específicas para sua escolha, investidura, conduta e processo por crimes funcionais e de responsabilidade, que lhes são privativos (Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, 17º ed., 1990).

Anexos. Denominação dada às peças que acompanham o balanço ou uma conta; são geralmente as demonstrações analíticas de fatos que servem de meio de esclarecimento para fins diversos. Usa-se também para designar toda explicação de um fato patrimonial (A. Lopes de Sá, Ana M.Lopes de Sá. Dicionário de Contabilidade, Atlas, 1994).

Auditoria. 1-Tecnologia contábil que tem por objetivo a verificação ou revisão de registros, demonstrações e procedimentos adotados para a escrituração, visando avaliar a adequação e veracidade das situações memorizadas e expostas. A auditoria é uma avaliação, por revisão, análise, estudo, a fim de opinar sobre o comportamento patrimonial, sobre a gestão de administradores, sobre a conduta de pessoas às quais se confiam bens ou riquezas, sobre o destino de fundos e recursos, em suma, busca “conhecer” pelos registros, documentos, controles, como sucederam feitos que produziram peças contábeis, através de registros, embrenhando-se por investigações amplas, quando o objetivo é descobrir a fraude ou coibir a corrupção (A. Lopes de Sá, Ana M.Lopes de Sá. Dicionário de Contabilidade, Atlas, 1994). 2- Exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vistas a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas (Boletim Interno do TCU n. 34 de 23/07/92 – Glossário de Termos Comuns Utilizados no Âmbito do Controle Externo do TCU e do Tribunal de Contas de Portugal).

Balanço Orçamentário. Sintetiza as receitas previstas e despesas fixadas em confronto com as realizadas, evidenciando, ainda, as diferenças globais entre elas (José Daniel de Alencar. Dicionário de Auditoria, Brasileira, 1984).

Déficit. Representa, em geral, um valor expresso em dinheiro, correspondente à diferença entre as receitas e as despesas, ou seja, o que falta para que as receitas se igualem às despesas (José Daniel de Alencar. Dicionário de Auditoria, Brasíliana, 1984).

Despesa Pública. Constitui despesa pública todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores. Classifica-se a despesa pública, inicialmente, em dois grupos: despesa orçamentária e despesa extra-orçamentária (João Angélico, Contabilidade Pública, Atlas, 1994).

Dotação. 1- Total de recursos financeiros destinados à realização de um programa, projeto ou atividade. (José Daniel de Alencar. Dicionário de Auditoria, Brasíliana, 1984). 2- Limite de crédito consignado na lei do orçamento ou crédito adicional, para atender determinada despesa (Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público, Brasília, 1975).

Edital. É a comunicação escrita, divulgada pela imprensa oficial e particular, ou pela afixação em lugares públicos, feita por autoridade administrativa competente tornando pública sua decisão de contratar obras ou serviços, adquirir ou alienar bens (João Angélico, Contabilidade Pública, 5ª. Edição, São Paulo, Atlas, 1981).

Efetividade. Impacto de uma programação em termos de solução de problemas (Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público, Brasília, 1975).

Erário. Tesouro ou Fazenda Pública (Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público, Brasília, 1975).

Fraude. Manipulação, falsificação ou omissão intencionais dos registros e/ou documentos e apropriação indevida de ativos, que prejudicam a regularidade e a veracidade da escrituração (Boletim Interno do TCU n. 34 de 23/07/92 – Glossário de Termos Comuns Utilizados no Âmbito do Controle Externo do TCU e do Tribunal de Contas de Portugal).

FUNDEF. Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério.

Gestor. 1- Aquele que administra ou gere um patrimônio (A. Lopes de Sá, Ana M. Lopes de Sá. Dicionário de Contabilidade, Atlas, 1994). 2- Designação atribuída ao funcionário público (ocupante de cargo de carreira) ou agente estatal (ocupante de cargo em comissão), que pratica atos de gestão, com o propósito de administrar negócios, bens, obras ou serviços sob a responsabilidade de entidades do setor público (Oswaldo Maldonado Sanches. Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins. Brasília: Prisma, 1997).

Lei Complementar. Trata-se de uma lei hierarquicamente superior à lei ordinária; votada pelo Congresso por maioria absoluta de cada uma de suas Casas, com sanção ou veto do Presidente da República, abrangendo só os assuntos que são previstos pela Constituição (José Daniel de Alencar. Dicionário de Auditoria, Brasileira, 1984).

Lei de Diretrizes Orçamentárias. 1-Tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidas no plano plurianual. Portanto, a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (Hélio Kohama, Contabilidade Pública, Atlas, 1991). 2- Lei que compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público, Brasília, 1975).

Lei Orçamentária. Documento autorizado pelo Legislativo, contendo a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho de governo, obedecidos aos princípios de unidade, universalidade e anualidade (José Daniel de Alencar. Dicionário de Auditoria, Brasileira, 1984).

Licitação. É o procedimento administrativo mediante o qual a administração pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato de seu interesse (José Daniel de Alencar. Dicionário de Auditoria, Brasileira, 1984).

Meta (Orçamento). É a quantidade de bens ou serviços produzidos ou executados no âmbito do programa, em prazo definido, para a consecução do objetivo pretendido (Portaria nº. 42, publicada no Diário Oficial da União em 15 de abril de 1999 - A nova sistemática para a elaboração do plano plurianual 2000/2003 e do orçamento programa para 2000).

Orçamento Público. 1- Previsão dos fatos patrimoniais de uma entidade pública. Previsão de despesas e receitas de uma entidade pública. Previsão do exercício de uma entidade de fins públicos (A. Lopes de Sá, Ana M.Lopes de Sá. Dicionário de Contabilidade, Atlas, 1994). 2- Lei de iniciativa do Poder Executivo que estima a receita e fixa a despesa da administração pública. É elaborada em um exercício para depois de aprovada pelo Poder Legislativo vigorar no exercício seguinte (Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público, Brasília, 1975).

Parecer. Opinião do auditor sobre o objeto da auditoria, nomeadamente sobre a exatidão, a legalidade e a regularidade das operações e elementos analisados (Boletim Interno do TCU n. 34 de 23/07/92 – Glossário de Termos Comuns Utilizados no Âmbito do Controle Externo do TCU e do Tribunal de Contas do Estado).

Patrimônio Público. Conjunto de bens à disposição da coletividade (Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público, Brasília, 1975).

Planejamento. Metodologia de administração que consiste, basicamente, em determinar os objetivos a alcançar as ações a serem realizadas, compatibilizando-as com os meios disponíveis para sua execução. Essa concepção da ação planejada é também conhecida como planejamento normativo (Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público, Brasília, 1975).

Plano Plurianual. 1- É um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de cinco anos, ao nível do governo federal, e de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais. A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. E nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade (Hélio Kohama, Contabilidade Pública, Atlas, 1991). 2- Lei que estabelece de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Vigora por cinco anos, sendo elaborado no primeiro ano do mandato presidencial, abrangendo até o primeiro ano do mandato seguinte (Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público, Brasília, 1975).

Portaria. São atos administrativos internos pelos quais os chefes de órgãos, repartições ou serviços expedem determinações gerais ou especiais a seus subordinados, ou designam servidores para funções e cargos secundários. Por portaria também se iniciam sindicâncias e processos administrativos. Em tais casos a portaria tem função assemelhada à da denúncia do processo penal (Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, 17° ed., 1990).

Pregão. É a modalidade de licitação para aquisição de bens e serviços comuns, promovida exclusivamente no âmbito da União, qualquer que seja o valor estimado da contratação, em que a disputa pelo fornecimento é feita por meio de propostas e lances em sessão pública (Medida Provisória n° 2.026, de 04 de maio de 2000).

Programa (Orçamento). 1- Desdobramento da classificação funcional programática, através do qual se faz a ligação entre os planos de longo e médio prazo aos orçamentos plurianuais e anuais, representando os meios e instrumentos de ação, organicamente articulados para o cumprimento das funções. Os programas, geralmente, representam os produtos finais da ação governamental (Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público, Brasília, 1975). 2- É o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual (Portaria nº. 42, publicada no Diário Oficial da União em 15 de abril de 1999 - A nova sistemática para a elaboração do plano plurianual 2000/2003 e do orçamento programa para 2000).

Receita. Recuperação dos investimentos; renda produzida por um bem patrimonial; valor que representa a parte positiva no sistema dos resultados; entrada de valores que corresponde a uma produção ou reprodução de um valor patrimonial; resultado de uma operação produtiva; provento ou remuneração por serviços. Por receita entende-se a entrada quase sempre monetária correspondente à venda de uma mercadoria, de um produto ou de um serviço econômico ou financeiro; entrada que pode ser antecipada no ato, ou diferida, e também imediata com relação à própria obtenção da mercadoria, do produto ou do rendimento do serviço (A. Lopes de Sá, Ana M.Lopes de Sá. Dicionário de Contabilidade, Atlas, 1994).

Receita Corrente Líquida. Somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos: a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição; b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional; c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no parágrafo 9º do art. 201 da Constituição. Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Não serão considerados na receita correntes líquidas do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima, os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do parágrafo 1 do art. 19 da Lei de Responsabilidade Fiscal. A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades (Lei Complementar nº. 101, de 4/5/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal).

Resultado Nominal. Resultado que expressa, na apuração das necessidades de financiamento do Setor Público, o valor da variação da dívida líquida de um determinado setor público (Governo Central, Governo Estadual, Orçamento da Seguridade Social, Resultado Consolidado das Empresas Estatais, etc.) num certo período de tempo (Oswaldo Maldonado Sanches, Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins, 1ª edição, Prisma Editora Ltda., Brasília, 1997, p. 235).

Resultado Primário. Resultado que expressa na apuração das necessidades de financiamento do setor público, a situação das contas de um determinado setor público (Governo Central, Governo Estadual, Orçamento da Seguridade Social, Resultado Consolidado das Empresas Estatais, etc.) num certo período de tempo antes da apropriação dos gastos com os encargos da dívida pública (juros e correção monetária) (Oswaldo Maldonado Sanches, Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins, 1ª Edição, Prisma Editora Ltda., Brasília, 1997, p. 236).

Tomada de Preço. É a licitação realizada entre interessados previamente registrados, observada a necessária habilitação, convocados com antecedência mínima de quinze dias, por edital afixado na repartição e comunicação às entidades de classe que os representam (Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, 17º ed., 1990).

Anexo A – Demonstrativo das Despesas por Programa Plurianual

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
Prefeitura Municipal – SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE

08 - SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE		PLANO PLURIANUAL 2006 / 2009					
PROGRAMA: DENTE CONTENTE - CODIGO 0103							
JUSTIFICATIVA: Proteção e manutenção da Saúde pública através de ações de Saúde Preventiva.							
PÚBLICO ALVO: População do Município XX							
OBJETIVO DO PROGRAMA: Atender crianças de 6 a 14 anos em idade escolar com um tratamento odontológico preventivo e gratuito e eficaz.							
Indicadores do Programa:	Unidade de Medida:	Índice recente:			Índice Final PPA:		
Atingimento de Metas: Ações de Controle da cárie dental em crianças em idade escolar	População	65% Dinamizado			85% Dinamizado		
Fontes de Financiamento: Recursos Próprios / Recursos Estaduais / Recursos Federais / Convênios / Auxílios							
Dados Financeiros em R\$ 1		2006	2007	2008	2009	TOTAL	
Orçamentário							
Total do Programa (R\$ 1)		150.000,00	250.000,00	290.000,00	315.000,00	1.005.000,00	
AÇÕES / PRODUTOS		Unidade de Medida	2006	2007	2008	2009	TOTAL
Ação: 2.030 DENTE CONTENTE							
Produto: Saúde Bucal							
Custo estimado		Reais (R\$)	150.000,00	250.000,00	290.000,00	315.000,00	1.005.000,00
							1.005.000,00

Anexo B – Metas e Prioridades da Lei de Diretrizes Orçamentárias

Estado do Rio Grande do Sul

PODER EXECUTIVO MUNICIPAL DE

ANEXO DE METAS E PRIORIDADES PARA 2006

Órgão	0800 – SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE
Unidade Orçamentária	0801 – SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE

Programa de Governo	1 DENTE CONTENTE
Descrição dos Objetivos	Atender com tratamento odontológico preventivo e gratuito no combate às caries, eficaz e a crianças de 6 a 14 anos junto as escolas do município.
Indicador estabelecido na 2006/2009	
Indicador previsto para o exercício	25% das crianças atendidas.
Indicador no momento do planejamento	15% das crianças atendidas.

CATEGORIAS DE PROGRAMAÇÃO

Código	Descrição da ação	Produto	Unidade medida	Meta para	Custo previsto para o exercício Fontes de Recursos – R\$		
					Próprio	Vinculado	Total
2.	Manutenção Geral de Bucal – DENTE CONTEN	Crianças aten	1.15	25%	75.000,00	75.000,00	150.000,00
CUSTO TOTAL DO PROGRAMA					75.000,00	75.000,00	150.000,00

Anexo C-1 – Metas Fiscais

<ESFERA DE GOVERNO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
METAS ANUAIS
<ANO DE REFERÊNCIA>

LRF, art. 4º, § 1º

R\$ 1,00

ESPECIFICAÇÃO	<Ano de Referência>			<Ano+1>			<Ano+2>		
	Valor Corrente (a)	Valor Constante	% PIB (a/PIB) x 100	Valor Corrente (b)	Valor Constante	% PIB (b/PIB) x 100	Valor Corrente (c)	Valor Constante	% PIB (c/PIB) x 100
Receita Total									
Receitas Primárias (I)									
Despesa Total									
Despesas Primárias (II)									
Resultado Primário (I - II)									
Resultado Nominal									
Dívida Pública Consolidada									
Dívida Consolidada Líquida									

FONTE:

Anexo C-2 - Riscos Fiscais

<ESFERA DE GOVERNO>
 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
 ANEXO DE RISCOS FISCAIS
 DEMONSTRATIVO DE RISCOS FISCAIS E PROVIDÊNCIAS
 <ANO DE REFERÊNCIA>

RISCOS FISCAIS		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
TOTAL		TOTAL	

FONTE:

LRF, art 4º, § 3º

R\$ 1,00

Anexo D-1 - Despesa da Lei de Orçamento: Demonstrativo dos Projetos e Atividades – Consolidada

Planilha - Demonstrativo dos Projetos e Atividades- Consolidada

Município: Fictícia do Sul

I - Classificação	Especificação	
Orgão	SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE	
Unidade orçamentária	SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE	
Função	Saúde	
Subfunção	Assistência Hospitalar e Ambulatorial	
Programa	DENTE CONTENTE	
Atividade	DENTE CONTENTE - SAÚDE BUCAL	
Metas:	75% NO EXERCÍCIO CORRENTE	
Objetivo:	ATENDER CRIANÇAS DE 06 A 14 ANOS COM TRATAMENTO PREVENTIVO E GRATUITO	
Justificativa:	PREVENIR CÁRIES NA POPULAÇÃO COM IDADE ESCOLAR.	
II - Caracterização do projeto/atividade:		
DENTE CONTENTE- SAÚDE BUCAL		
III - Detalhamento das aplicações		
Elemento da despesa Recurso	Código	Ordinários
Material de Consumo	3.3.90.30.00.00.00.0040	5.000,00
Outros Serviços de Terceiros - Pessoa F	3.3.90.36.00.00.00.0040	65.000,00
Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jur	3.3.90.39.00.00.00.0040	80.000,00
Totais:		150.000,00

Anexo D-2 – Despesa da Lei de Orçamento: Relação da Proposta da Despesa

Relação da Proposta da Despesa

Município: Fictícia do Sul

Código Reduzido	Funcional	Dotação	Educação	Pessoal	Saúde
-----------------	-----------	---------	----------	---------	-------

Órgão: 08 SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE

Unidade: 16 SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE

Proj/Ativ.: 2.030 DENTE CONTENTE - SAÚDE BUCAL

1	10.302.0130	3.3.90.30.00.00.00.00.0040	Material de Consumo	Não	Não	Não
2	10.302.0130	3.3.90.36.00.00.00.00.0040	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Fis	Não	Não	Não
3	10.302.0130	3.3.90.39.00.00.00.00.0040	Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jur	Não	Não	Não

Total Projeto/Atividade:

Total da Unidade:

Total do Órgão:

Total Entidade:

Total Geral:

INDICE REMISSIVO

A

Administração Pública / p. 15

 Conceito / p. 15/17

Almoxarifado / p. 57

 Patrimônio móvel e imóvel / p. 57

Apontamento do Tribunal de Contas do RS / p. 59

Auditoria Interna / p. 28

 Aspectos Históricos / p. 28

 Conceito / p. 28

B

Balanço Financeiro / p. 50

Balanço Orçamentário / p. 50

Balanço Patrimonial / p. 50

Bens Imóveis Pertencentes ao Município / p. 57

C

Cadastro de Contribuintes / p. 53

Cadastro Imobiliário / p. 54

Compras / p. 58

Controladoria / p. 28

 Aspectos / p. 28

 Conceito / p. 30

Controle / p. 28

 Aspectos Históricos / p. 28

 Conceito / p. 30

Controle Administrativo / p. 33
Controle Concomitante / p. 33
Controle Contábil / p. 33
Controle da Execução Orçamentária / p. 39
Controle Financeiro / p. 33
Controle Interno / p. 34

D

Demonstrativo das Variações Patrimoniais / p. 50
Departamento de Pessoal / p. 55

E

Ente Federado / p. 18
Estado / p. 14

F

Fiscalização Contábil, Financeira, Patrimonial e Operacional / p. 38
Fiscalização Municipal / p. 54
Fundamentos Legais do Controle Interno / p. 36

G

Governo / p. 15
 Conceito / p. 15

I

Independência dos Entes Políticos / p. 18
Instrumentos Constitucionais de Planejamento / p. 45
 LDO / p. 47
 LOA / p. 48
 PPA / p. 45
Interesse Público / p. 27

L

Lei 4.320/64 / p. 39

Anexos / p. 50

Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)/ p. 47

Anexo / p. 80

Conceito / p. 47

Metas e Prioridades / p. 47

Lei de Orçamento Anual (LOA) / p. 48

Anexos / p. 83/84

Conceito / p. 48

Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) / p. 51

Relatórios / p. 51

Licitações / p. 58/60

M

Modelagem Hipotética de Unidade Central de Controle Interno Integrada para municípios de até 50 mil habitantes / p. 63

O

Organização do Estado / p. 17

Organização da Administração Pública / p. 18

P

Plano Plurianual / p. 45/47

Princípio da Eficiência / p. 24

Princípio da Finalidade / p. 26

Princípio da Impessoalidade / p. 21

Princípio da Legalidade / p. 20

Princípio da Moralidade / p. 22

Princípio da Motivação / p. 26

Princípio da Publicidade / p. 23

Princípio da Razoabilidade e Proporcionalidade / p. 25

Princípio da Supremacia do Interesse Público / p. 27

Princípios Constitucionais da Administração Pública / p. 19

Princípios Fundamentais do Controle Interno / p. 34/35

R

Recursos Humanos / p. 55

Relatório Resumido da Execução Orçamentária / p. 51

Relatórios de Gestão Fiscal – RGF / p. 51

S

Serviços Públicos / p. 16

Sistema de Controle Contábil, Financeiro e Orçamentário / p. 44

Sistemas de Controle Interno / p. 34

Sistemas Informatizados de Prestação de Contas ao Controle Externo / p. 60/61

T

Tipos de Controles Internos / p. 33

Formais / p. 33

Substanciais / p. 33

Tributação / p. 53

Arrecadação / p. 54

Receita Tributária / p. 54

U

Unidade Central de Controle Interno / p. 61

Composição / p. 61

Unidade de Controle Interno / p. 63

