

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
CONTEMPORÂNEA**

Leonardo Gabe Lopes

**CONTROLES INTERNOS DENTRO DE UMA UNIDADE GESTORA DO
EXÉRCITO BRASILEIRO – CPOR/PA**

Porto Alegre, RS

2011

Leonardo Gabe Lopes

**CONTROLES INTERNOS DENTRO DE UMA UNIDADE GESTORA DO
EXÉRCITO BRASILEIRO – CPOR/PA**

Monografia de Especialização, apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração, da Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em **Administração Pública Contemporânea.**

Orientador: Prof. Dr. Eugênio Lagemann

Porto Alegre, RS

2011

Leonardo Gabe Lopes

**CONTROLES INTERNOS DENTRO DE UMA UNIDADE GESTORA DO
EXÉRCITO BRASILEIRO – CPOR/PA**

Monografia de Especialização, apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de **Especialista em Administração Pública Contemporânea**.

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Orientador: Dr. Eugênio Lagemann (UFRGS)

Prof. Dr. Luis Roque Klering (UFRGS)

Prof. Dr. Eduardo Ribas Santos (UFRGS)

Aprovado em 17 de dezembro de 2011.

NOTA:

“O CONTEÚDO DESTA PUBLICAÇÃO É DE RESPONSABILIDADE DO AUTOR, NÃO EXPRESSANDO NECESSARIAMENTE A POSIÇÃO DOS ÓRGÃOS DO GOVERNO FEDERAL”.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Célia e Delmar, por minha formação moral, cuja luta e esforços foram dedicados a mim e a meus irmãos.

Aos meus avós, que certamente me iluminam de onde quer que estejam.

Aos gestores públicos, que com seus empenhos e dedicação, buscam especializar-se nas atividades inerentes aos seus cargos, abrindo mão de horas de lazer e de parte de seus vencimentos para bem gerir aquilo que é de todos.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Dr. Eugênio Lagemann, por seu apoio no amadurecimento dos meus conhecimentos e ideias, me levando a execução e conclusão deste trabalho.

Ao Senhor Coronel Luiz Eduardo Mendes de Oliveira, Comandante do Centro de Preparação de Oficiais da Reserva de Porto Alegre, que facilitou a realização desta obra.

Ao meu companheiro do Setor Financeiro, o Subtenente Paulo Tadeu Goulart Genro, que sempre me incentivou e assessorou nesta obra e em tantos outros projetos.

A todos que, direta ou indiretamente, tornaram possível esta realização.

“O conhecido é finito; o desconhecido, infinito. Intelectualmente estamos em uma pequena ilha no meio de um ilimitado oceano de inexplicabilidade. Nosso dever a cada geração é reivindicar um pouco mais de terra”.

T. TH. Huxley (1877)

RESUMO

A administração pública tem o seu controle interno efetuado para garantir os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Atende-se aos princípios basilares da administração, que são: da organização, planejamento, comando e controle. Assim, o controle é efetuado em todos os atos, tanto na despesa, como na receita. Os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, dentro do governo federal, são os responsáveis pelo controle interno, de forma integrada. Este tema está sempre presente no cenário que se instaura, fazendo as instituições adotarem medidas cada vez mais rígidas, para a sua execução, avaliação, fiscalização e a utilização do bem público. Esta pesquisa mostrará os controles internos dentro de uma unidade gestora do Exército Brasileiro. O controle das atividades administrativas cabe a todos os agentes públicos, servindo à transparência da gestão pública, um instrumento democrático. No caso abordado, mostra-se a organização, funções e aspectos relacionados à Força Terrestre, com as suas particularidades, uma instituição permanente que tem um alto valor de credibilidade dentro da sociedade brasileira. Combate às fraudes, erros, ineficiências, desperdícios e o não aproveitamento do recurso de sua forma plena e mais econômica serão os assuntos abordados ao longo do trabalho.

Palavras-chave: Controle interno. Exército Brasileiro. CPOR/PA.

ABSTRACT

The Public Administration has been doing its internal control to ensure the precepts of constitutional legality, impersonality, morality, publicity and efficiency. Meets to the basic principles of the Administration, which are: the organization, planning, command and control. Thus, the control is done in all actions, both in spending, as in the recipe. The Executive, Legislative and Judiciary, within the Federal Government, are responsible for internal control, in an integrated manner. This theme is always present scenario in which there is, making the institutions adopt increasingly strict measures for its implementation, evaluation, supervision and use of public good for the economy of scarce resources that manage. This research shows the internal controls within a unit manager of the Brazilian Army. The control of administrative activities it is for all public officials, and the transparency of Public Management, with a democratic instrument. In this case, will show the organization, functions and aspects of Ground Force, with their peculiarities. A permanent institution that has a high value of credibility within Brazilian society. Fighting to fraud, errors, inefficiencies, waste and not exploit the full use of its form and most cost will be the topics discussed during the work.

Keywords: Brazilian Army. Internal Control. Unit Manager. CPOR/PA.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Marcos históricos.....	18
Quadro 2 - Princípios implícitos.....	21
Quadro 3 - Tipos de controle.....	28

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Finalidades de Atuação do Sistema de Controle Interno.....	29
Figura 2 - Abrangência de Atuação do SCI.....	30
Figura 3 - Organização e estrutura do SCI.....	30
Figura 4 - Organograma da Secretaria de Economia e Finanças (SEF).....	35
Figura 5 - Organograma do CPOR/PA.....	39
Figura 6 - Pagamento e controle.....	41

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	13
1.2 OBJETIVO GERAL.....	14
1.2.1 Objetivos Específicos.....	14
1.3 JUSTIFICATIVA.....	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA BRASILEIRA.....	15
2.2 CONCEITOS DE ESTADO, GOVERNO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	16
2.3 ORGANIZAÇÃO DO ESTADO E SUA ADMINISTRAÇÃO.....	17
2.4 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	19
3 O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	23
3.1 ORIGENS E CONCEITUAÇÕES GERAIS.....	23
3.2 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL.....	29
4 LEVANTAMENTO DE DADOS	32
4.1 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DO EXÉRCITO BRASILEIRO.....	32
4.4.1 Origens e considerações iniciais do Exército Brasileiro.....	32
4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DO EXÉRCITO BRASILEIRO.....	34
4.3 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DO EXÉRCITO BRASILEIRO.....	34
4.3.1 O Centro de Controle Interno do Exército.....	35
5 O CENTRO DE PREPARAÇÃO DE OFICIAIS DA RESERVA DE PORTO ALEGRE E OS SEUS CONTROLES INTERNOS	37
5.1 ASPECTOS HISTÓRICOS E CONSIDERAÇÕES INICIAIS DO CPOR/PA.....	37
5.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL.....	37
5.3 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA.....	39
5.4 EXAMES E PROCEDIMENTOS REALIZADOS.....	40
5.4.1 O exame de pagamento de pessoal.....	41
5.5 SUPORTE DE REGISTRO DE GESTÃO.....	42
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
REFERÊNCIAS	46
ANEXOS	49
ANEXO A - Organograma Exército Brasileiro.....	50
ANEXO B - Preceitos para os Agentes da Administração.....	51

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho apresentará os controles internos estabelecidos pelo Exército Brasileiro (EB) para a Unidade Gestora (UG) Centro de Preparação de Oficiais da Reserva de Porto Alegre (CPOR/PA), que tem a sua autonomia administrativa para gerir os recursos descentralizados pelo órgão Comando do Exército. Desde o ano de 1964, onde se definiu as competências do controle interno e externo e as competências para as atividades, a União vem aprimorando e instituindo sistemas de controle sobre as suas gestões. Hoje, se molda aos parâmetros dos países mais desenvolvidos e também dos mais importantes centros empresariais.

Pesquisas do ramo mostram o controle interno no âmbito do Governo Federal, deixando de focar na ponta da linha as suas características e importância. Nesta monografia mostram-se os caminhos que tiveram as normatizações até se encontrarem no estado atual.

No desenvolver desta pesquisa, será demonstrado o controle interno dentro de uma Unidade Gestora do Exército Brasileiro, o Centro de Preparação de Oficiais do Exército Brasileiro, e não ao controle interno efetuado pelo Governo Federal através da Secretaria de Controle Interno, órgão do Poder Executivo Federal, subordinado à Controladoria-Geral da União. Neste caso, o controle interno irá até ao nível da própria UG, com suporte dado pelas setoriais contábeis, as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército, por intermédio da Secretaria de Economia e Finanças e do Centro de Controle Interno do Exército Brasileiro. Não tem como meta realizar um papel de trabalho de auditoria governamental, somente usando-o para evidenciar, em alguns casos o controle interno na UG proposta.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O Exército Brasileiro (EB) tem a sua estrutura montada sobre os pilares da Hierarquia e Disciplina, cabendo a isso toda a sua história de sucesso, sempre cumprindo as suas missões constitucionais. Na esfera administrativa, o EB tem as suas dificuldades, tanto pela grande rotatividade do pessoal, como pela complexidade da sua organização, espalhada pelos quatro cantos do Brasil. Conta-se, hoje, com mais de seiscentas Organizações Militares (OM) e mais de quatrocentas Unidades Gestoras, um número significativo, dando assim, a importância do controle interno pelos seus órgãos setoriais, refletindo no alto grau de credibilidade da Instituição perante a sociedade brasileira.

Com base nestas observações procura-se responder à seguinte pergunta:

O Centro de Preparação de Oficiais da Reserva de Porto Alegre tem os seus controles internos estabelecidos e eficazes?

1.2 OBJETIVO GERAL

Mostrar as características do controle interno da Administração Pública Federal direta do Exército Brasileiro, numa Unidade Gestora, no caso o CPOR/PA.

1.2.1 Objetivos Específicos

- Conhecer as características das funções administrativas do CPOR/PA;
- Realizar uma revisão da literatura sobre o assunto;
- Citar as Leis e Portarias que regem sobre o assunto;
- Identificar os principais instrumentos para a realização do controle interno no CPOR/PA;
- Verificar os controles internos da CPOR/PA, em consonância com a legislação vigente, seus procedimentos e eficácia.

1.3 JUSTIFICATIVA

Através desta pesquisa espera-se contribuir na melhoria do controle interno dentro do CPOR/PA.

Justifica-se o presente trabalho pela possibilidade de compartilhamento destas informações nas demais UGs do Exército Brasileiro. Uma vez que se identifiquem oportunidades de melhoria, poderão ser construídas alternativas para tornar tais atos mais eficazes, disseminando o conhecimento destas questões.

Após esta exposição inicial quanto ao tema desta pesquisa, seu problema, objetivos e justificativa, será apresentada a fundamentação teórica da mesma, destacando assuntos importantes sobre controle interno na Administração Pública. Nos capítulos seguintes serão explanados a aplicação da legislação, funções, métodos e ferramentas de controle interno utilizados no CPOR/PA. Por último, são apresentadas a bibliografia consultada e os anexos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA BRASILEIRA

A Administração Pública é regida pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, onde discorre, em seu Capítulo VII- da Administração Pública, do Título III – Da Organização do Estado, a sua organização e particularidades.

No Capítulo I – Da Organização Político-Administrativa, do mesmo título já enunciado, seu artigo 18 nos traz quais entes estarão englobados dentro desta Organização: 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, 1988).

Barchet nos ensina que o Brasil segue o sistema inglês, um sistema de jurisdição única ou de controle judicial:

Cabe afirmar que no Brasil vige o sistema inglês, ou seja, em nosso país é o Poder Judiciário competente para proferir decisões definitivas em quaisquer espécies de litígios (ressalvadas as exceções constitucionais), inclusive naqueles em que uma das partes envolvidas seja a Administração Pública (BARCHET, 2008, p. 20).

Barchet ainda nos traz que não há relação de subordinação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, mas atuação coordenada, nos textos postos pela Constituição, lhes assegurando autonomia político-administrativa, tendo como comando da administração o respectivo Chefe do Executivo – Presidente da República, Governador e Prefeito.

Todo ente deve ter aparelhamento próprio, estruturado para atender as necessidades do serviço público, sendo que a organização estadual e municipal segue, de certa forma, o padrão da organização federal, tendo em vista o preconizado nos arts. 18, 25 e 29 de nossa Carta Magna.

O professor Hely Lopes Meirelles (2009) em sua obra nos traz o ensinamento que o Dec. – lei 200/67 não é uma lei orgânica, pois não estabelece a estrutura da Administração. Este ordenamento jurídico fixa as diretrizes e princípios para dar funcionalidade e dinamicidade à Administração Federal.

Meirelles também traz uma crítica a este Decreto, onde diz que

Sob o aspecto formal, a norma em exame deixa muito a desejar, principalmente no tocante à sistemática, pouco lógica, e à conceituação, muitas vezes imprecisa e juridicamente incorreta. Todavia, seu conteúdo, pela modernidade das diretrizes e princípios adotados, em consonância com as novas técnicas do serviço público recomendadas pela doutrina contemporânea, poderá conduzir à racionalização, simplificação e aperfeiçoamento da Administração, desde que o Governo atue com a imprescindível energia para superar os muitos obstáculos opostos pelo tradicionalismo burocrático que ainda domina e emperra nossa máquina administrativa (MEIRELLES, 2009, 158).

2.2 CONCEITOS DE ESTADO, GOVERNO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Meirelles (2009) ensina que o Estado é constituído de três elementos originários e indissociáveis: Povo (componente humano), Território (base física) e Governo soberano (elemento condutor do Estado). Borges (2004), traz ainda um quarto elemento: o Bem Comum. O artigo 2º da nossa Constituição nos remete aos Poderes do Estado, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário, sendo independentes e harmônicos.

É uma entidade superior para regular as ações de um ente, dotado de personalidade jurídica de direito público. Ainda remetendo aos ensinamentos de Borges (2004, p. 28), ele diz que “o Estado é a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, por ser federativo”.

Di Pietro (2008) nos traz a diferenciação das três funções do Estado:

- Função legislativa: estabelece regras gerais e abstratas, denominadas leis. É chamado de ato de produção jurídica primário, onde o Estado regula relações, permanecendo acima e à margem das mesmas;
- Função executiva: aplica as leis nos atos concretos voltados para a realização dos fins estatais, de satisfação das necessidades coletivas, sendo a administração, cabendo ao órgão estatal atuar como parte das relações a que os atos se referem, tal como ocorre nas relações de direito privado, proporcionando a superioridade da Administração em suas relações;
- Função jurisdicional: aplica a lei para solução de conflitos de interesses e aplicação coativa da lei, quando as partes não o façam espontaneamente, onde o órgão estatal permanece acima e à margem das relações a que os próprios atos se referem.

Governo, por sua vez, é o conjunto de Poderes e órgãos constitucionais, segundo Meirelles (2009), em seu sentido formal. O autor também refere que o governo é a expressão política de comando, de iniciativa, de fixação de objetivos do Estado e de manutenção da ordem jurídica vigente, exercendo sua soberania, ou autonomia política na condição dos negócios públicos.

Borges (2004) ainda remete ao efeito transitório e temporário de Governo, onde materialmente se confunde com as funções de Estado. Conceitualmente, Borges trata a Administração Pública como a

Atividade estatal realizada concretamente, materialmente pelos agentes públicos e delegatários, não reduzida à esfera da legislação e à esfera da jurisdição, que visa atingir os fins e objetivos do Estado, determinados na Constituição e nas Leis (BORGES, p. 26, 2004).

A Administração Pública Brasileira se divide em: Administração Direta ou Centralizada e administração Indireta ou descentralizada. Barchet (2008) remete que é o conjunto de órgãos integrantes de cada entidade política e das entidades administrativas criadas por ele.

A administração direta, como também pode ser chamada de Centralizada, compreende:

Os serviços integrados à Presidência da República e Vice-presidência da República, Secretarias do Governo Federal e Ministérios, Advocacia Geral da União, Senado Federal e Câmara dos Deputados, Tribunal de Contas, Tribunais Superiores e Ministério Público Federal (PETER; MACHADO, 2007, p. 22).

Dessa forma também é regida a administração pública dentro da esfera estadual e municipal, ressaltando-se que não há o Poder Judiciário nos municípios.

A organização e composição da Administração Direta Federal estão ordenadas na Lei nº. 10.683/2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências (BRASIL, 2003).

A Administração Indireta é formada por pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado, onde é definida por Peter e Machado (2007), como sendo os serviços compreendidos de interesse público deslocados do Estado para uma entidade por ele criada ou por ele autorizada. Como integrantes da Administração Indireta temos as Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Fundações.

2.3 ORGANIZAÇÃO DO ESTADO E SUA ADMINISTRAÇÃO

Como marcos históricos para o modelo atual, elencam-se os seguintes acontecimentos em nosso país (quadro 1).

Quadro 1 - Marcos históricos

Ano	Principais acontecimentos
1824	O Brasil era um Estado Unitário, composto por 17 províncias
1889	Estado federal. As províncias são transformadas em Estados, que passam a contar com ampla autonomia
1934	Alteração da estrutura federativa, concentrando poderes na União e enfraquecendo a autonomia estadual
1937	Implantação do Estado Novo. Forma de Estado volta a ser unitário. Poderes Executivo e Legislativo exercidos pelo Presidente da República
1938	Criação do DASP – Departamento Administrativo do Serviço Público
1946	Retorno à federação
1988	Constituição cidadã: “centralidade dos direitos sociais”
1995	Novos paradigmas: gestão por resultados, ênfase fiscal, princípio da eficiência (EC 19/1998)
2000	Lei de Responsabilidade Fiscal
2003	Reforma da Previdência: fim da paridade, da integralidade, teto, etc.

Adaptado de ESAF -2011.

Quanto à organização do Estado, Gasparini escreve que se trata de matéria constitucional, cabendo ao Direito Constitucional a sua disciplina; já a criação, estruturação, alteração e atribuições das competências dos órgãos da Administração Pública são normatizadas pelo Direito Administrativo. Gasparini retrata em sua obra que

[...] organizado o Estado Federal, a União, os Estados federativos, o Distrito Federal e os municípios que o integram, através respectivamente, da Constituição Federal e da Lei Orgânica Municipal, procedem, por lei, à estruturação da Administração Pública correspondente, com a criação dos respectivos órgãos encarregados do desempenho de atribuições específicas. Esta organização tem, esquematicamente, a forma de uma pirâmide, cujo vértice está o mais alto dos órgãos que a compõem, ocupado, por sua vez, pela autoridade máxima (Presidente, Governador, Prefeito) (GASPARINI, 2010, p.98/99).

2.4 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Barchet nos ensina que Princípios administrativos são os valores, as diretrizes, os mandamentos mais gerais que orientam a elaboração das leis administrativas, direcionam a atuação da Administração Pública e condicionam a validade de todos os atos por ela praticados (BARCHET, 2008, 2008, p. 33).

Cabe lembrar que os princípios são de observância obrigatória, sendo mais grave transgredi-los do que a uma norma, pois implica ofensa a todo sistema de comandos, não existindo hierarquia entre os princípios.

O texto constitucional elencou, sem seu art. 37, os princípios cabíveis à Administração Pública:

A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 1988).

O princípio da legalidade se refere à Administração como ela tendo os seus limites, devendo obedecer à lei, e não somente as vontades de seus governantes. Cabe recordar o Acórdão do TCU acerca deste princípio, existente no Acórdão nº 2.243/2005, TCU, plenário (Dou nº. 2, de 03 jan 06).

Ademais, vale lembrar novamente que o servidor público civil ou militar encontra-se subordinado à Lei e, por isso, tem o dever de solucionar as dificuldades enfrentadas por sua unidade ou setor com estrita observância da legalidade. Não pode simplesmente ignorar a legislação (BRASIL, 2005).

A impessoalidade elencada traz uma garantia aos servidores públicos com cargos de administradores, uma vez que todo ato da Administração Pública só terá validade se inserido em alguma lei. Di Pietro (2008, p. 67) se refere a este princípio, mencionando sem sua obra que “Administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público que tem que nortear o seu comportamento”.

Lembra, o mesmo autor, que os atos não são dos funcionários ou das autoridades, mas sim da entidade pública em nome de quem os produz.

O princípio da moralidade trata que a Administração Pública faça o seu dever de acordo com os interesses públicos. Para elucidar melhor esse princípio, destaco o professor Meirelles,

A *moralidade administrativa* constitui hoje em dia, pressuposto da validade de todo ato da Administração Pública. Não se trata – diz Hauriou, o sistematizador de tal conceito - da *moral comum*, mas sim de uma *moral jurídica*, entendida como “o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração”. [...] O agente administrativo, como ser humano dotado da capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o Bem do Mal, o honesto do desonesto. E, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto. Por considerações de direito e de moral, o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética da própria instituição, porque nem tudo que é legal é honesto. [...] A *moral comum*, remata Haurion, é imposta ao homem para sua conduta externa; a *moral administrativa* é imposta ao agente público para a sua conduta interna, segundo as exigências da instituição a que serve, e a finalidade de sua ação: o bem comum (MEIRELLES, 2009, p. 90).

O princípio da publicidade diz que é dever dar toda a transparência à gestão pública, fornecendo à sociedade todas as informações necessárias e solicitadas. podendo haver exceções, como a quebra do sigilo, mas somente quando representar o interesse público.

O art. 5º, LXXIII, da CF/88, além de outros, faz referência à moralidade administrativa:

Qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência (BRASIL, 1988, art. 5º, LXXIII).

A eficiência, conforme Barchet (2008), vincula-se à estruturação e à organização, objetivando uma atuação mais eficiente, impondo aos agentes públicos um melhor desempenho de suas atribuições, sob uma adequada relação custo/benefício.

Di Pietro (2008), ao ensinar tal princípio, faz a relação entre o modo de atuação do agente público e o modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, não podendo se sobrepor aos outros princípios, em especial ao da legalidade, onde pode incorrer em sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito.

Além dos princípios citados (quadro 2), todos estes explícitos no ordenamento jurídico legal, elencam ainda os seguintes princípios implícitos, conforme quadro que se segue, adaptado de Barchet (2008) e Di Pietro (2008).

Quadro 2 - Princípios implícitos

Princípio implícito	Descrição
Da razoabilidade e proporcionalidade	É decorrente do princípio do devido processo legal. Permite ao Judiciário a anulação dos atos que o afrontem, quando o considera desnecessário, inadequado ou desproporcional, impondo limitações à discricionariedade administrativa.
Da supremacia do interesse público sobre o privado	É o princípio fundamental do regime jurídico-administrativo. Volta à administração aos interesses da coletividade e relevantes do corpo social, em detrimento dos interesses privados dos membros da coletividade. Também é chamado de princípio da finalidade pública.
Da indisponibilidade do interesse público	É a justificativa para todas as sujeições administrativas, as limitações e restrições impostas pelo ordenamento à Administração com o intuito de evitar que ela atue de forma lesiva aos interesses públicos ou de modo ofensivo aos direitos fundamentais dos administrados. É o fundamento que se denomina poder-dever de agir, aspecto dúplice dos poderes administrativos ou caráter instrumental dos poderes administrativos.
Da autotutela	É a possibilidade de reapreciar seus atos, sem a necessidade de provocação do particular, quanto à sua legalidade e ao seu mérito.
Do devido processo legal	Só pode produzir validamente um ato que de qualquer forma atinja interesse de administrado se obedecer às prescrições de ordem formal a ele pertinentes.
Do contraditório e da ampla defesa	Assegura-se a oportunidade das partes atuarem no sentido de verem satisfeita sua pretensão, através do conhecimento das alegações da parte contrária e da possibilidade de a elas se contrapor (contraditório), utilizando-se para tanto de todos os meios juridicamente válidos (ampla defesa).
Da motivação	O dever de apontar os fundamentos de fato e de direito que justificaram a produção de um ato administrativo, bem como a correlação lógica entre a situação ocorrida e a medida em função dela adotada.
Da segurança jurídica	A interpretação de norma administrativa da forma que melhor garanta o fim público a que se dirige, vedando a aplicação retroativa de nova interpretação.
Da continuidade dos serviços públicos	São serviços de caráter essencial, destinados a toda coletividade, e devem ser prestados de forma contínua, sem interrupções.
Da hierarquia	Remete prerrogativas à Administração de rever atos dos subordinados, delegar e avocar atribuições e de punir. Para o subordinado surge o dever da obediência.
Da especialidade	É aplicado a todas as pessoas administradas, onde o estado pode descentralizar a prestação de seus serviços.
Da tutela ou do controle finalístico	O Estado, por meio de seus órgãos centrais, fiscaliza suas entidades administrativas.
Da presunção de legitimidade ou de veracidade	Também chamado de princípio da presunção de legalidade, se refere à certeza de seus fatos, onde presume-se que todos os seus atos são verdadeiros e praticados com observância das normas legais pertinentes.
Da oficialidade	Determina à Administração o poder de instaurar processos administrativos por sua própria iniciativa, independente de provocação do particular.

Fonte: Adaptado de Barchet, 2008; Di Pietro, 2008.

Cabe dizer que outros normativos jurídicos trazem princípios basilares para gestores públicos, como a Lei 9.784/1999, onde diz que

Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (BRASIL, 1999).

Sobre a Lei citada acima, Carvalho escreve em seu artigo, de modo a dar origem aos enunciados princípios, o que se segue:

a Lei 9.784/99 estabeleceu que os feitos administrativos serão informados pelos consagrados princípios de baldrame constitucional (legalidade, ampla defesa, contraditório, moralidade e eficiência – artigos 37, *caput*, e 5º, LV, da Constituição Federal de 1988), acrescidos dos preceitos de alicerce infraconstitucional da finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica e interesse público (art. 2º, *caput*, Lei 9.784/99), não obstante o princípio da proporcionalidade estar implícito na Constituição, segundo entendimento da doutrina corrente e do colendo Supremo Tribunal Federal (Gilmar Ferreira Mendes, em Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade, págs. 72/87, invoca nesse sentido os precedentes dos RE 18.331, HC 45.232, Rp 1.054, Rp 1.077, ADIN 855 e outros) (CARVALHO, 1999).

Ainda, encontra-se na Lei 8.666/1993 o seguinte teor:

Art 3º. A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos (BRASIL, 1993).

Por sua vez, no Decreto 5.450/2005, tratando do Pregão, dispõe que:

Art 5º. A licitação na modalidade de pregão é condicionada aos princípios básicos da legalidade, impessoalidade, moralidade, igualdade, publicidade, eficiência, probidade administrativa, vinculação ao instrumento convocatório e do julgamento objetivo, bem como aos princípios correlatos da razoabilidade, competitividade e proporcionalidade (BRASIL, 2005).

3 O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

3.1 ORIGENS E CONCEITUAÇÕES GERAIS

O controle pelos homens surgiu com a necessidade de mensuração e controle de seus rebanhos

[...] alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente a 4.000 anos a.C. Entretanto, antes disto, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade [...] (IUDÍCIBUS, 1997, p. 30).

A origem da palavra *controle*, segundo Meirelles (2009), é de terras francesas (*controle*), e sempre encontrou certa resistência entre os estudiosos, por ser intraduzível e insubstituível no seu significado vulgar ou técnico. Somente foi surgir este vernáculo no Direito pátrio pela monografia de Seabra Fagundes: *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, no ano de 1941. Desde o período colonial, com um regime da Coroa Lusa, se faz necessária a colocação que o Rei era o representante de Deus, a quem devia prestar contas, tendo o seu poder ilimitado. O controle sobre as finanças públicas brasileiras tem origem antes mesmo da primeira Constituição, datada de 24 de fevereiro de 1824:

A preocupação com o controle na Administração Pública brasileira remonta ao período colonial. Foram criadas, em 1680, as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas por Portugal, restringindo-se basicamente aos aspectos orçamentários e financeiros. Tem-se notícia de algumas ações disciplinares, tais como: tombamento de bens públicos, arrecadação de dízimos, registro de receitas e despesas e exigência de prestação de contas anuais por parte dos provedores das capitanias hereditárias (PETER; MACHADO, 2007, p. 22).

O controle sobre os gastos e receitas na Administração Pública tem o seu primeiro histórico legislativo com a lei nº. 4.320/64, que definiu o controle sobre execução orçamentária na Administração Pública Federal, como se observa a seguir:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:
I – a legalidade dos atos 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 (BRASIL, 1964).

O Decreto Lei nº 200 de 1967, em seu artigo 6º, previu que a Administração Federal seguirá, entre outros princípios, ao do controle.

No mesmo ordenamento jurídico, em seu artigo 13, determinaram-se os controles dentro dos níveis e dos órgãos, assim como suas características sobre a Gestão Pública:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlador;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria (BRASIL, 1967).

No artigo seguinte remete-se a forma e eficiência destes controles, com deslocamento da ênfase aos procedimentos internos (meios) para os resultados (fins). O Art. 14, refere-se que o trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de contrôles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco (BRASIL, 1967).

A Carta Magna de 1967, no seu artigo 71, versou que: “a fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do poder executivo”.

Até o momento não se observava no Brasil uma integração dos poderes e órgãos para com o controle interno dos gastos e receitas públicas, que somente veio à cena com a Constituição Federal de 1988, que dispõe no seu art. 74: “os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno”.

Em seu artigo 37 observam-se os princípios que regem a Administração Pública; a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 1988).

O Decreto Lei nº. 3.591, de 06 de setembro de 2000, expõe a responsabilidade do controle interno sobre o Poder Executivo:

Art. 1º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências estabelecidas neste Decreto (BRASIL, 2000).

Ainda no ano de 2000, a Lei Complementar 101, de 4 de maio, conforme cita Meirelles (2009), veio estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a

responsabilidade na gestão fiscal, obrigatórias a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo por esses motivos chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Segundo o mesmo estudioso, a LRF não veio para tratar de Direito Administrativo (ressalvas feitas às despesas com pessoal), porém os reflexos na esfera administrativa resultarão em infrações aos seus dispositivos, onde cita que seguirá punições do Código Penal, da Lei 1.079/50, do Dec.-lei 201/67 e da Lei de Improbidade Administrativa.

Gasparini (2010, p. 1017) escreve que “todas as atividades, discricionárias ou vinculadas, da Administração Pública estão subordinadas à lei”. Assim, há de se saber os limites de cada norma, onde “qualquer ação estatal sem o correspondente calço legal ou que exceda o âmbito demarcado pela lei é injurídica e expõe-se à anulação”.

Com a forma integrada dos controles internos, busca-se a economicidade, eficiência e eficácia da coisa pública. A eficiência tem ligação direta com a redução dos custos e um aumento da qualidade dos serviços. Tendo o cidadão brasileiro como principal beneficiário, inclusive, com uma participação cada vez maior do controle social exercido por ele.

Com a criação da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), subordinada a Controladoria Geral da União (CGU), tem-se o órgão com a finalidade de avaliar os Programas Governamentais, a execução do orçamento, promover a transparência, combater a corrupção e avaliar a Gestão Pública Federal como um todo, com base no Plano Plurianual (PPA) e na Lei Orçamentária Anual (LOA) de cada governo.

Fazendo referência novamente ao Princípio da Autotutela da Administração Pública, onde se diz que se tem o dever de garantir, ela mesma, que seus atos estejam no limite da legalidade, podendo anular os atos que sejam ilegais e zelar pelos bens que integram o seu patrimônio.

A Instrução Normativa nº. 01, de 06 de abril de 2001, da CGU-SFC, conceitua Controle Interno Administrativo como:

Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público (BRASIL, 2001).

Já o Tribunal de Contas da União apresenta controles internos como:

O conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar a conformidade dos atos administrativos e concorrer para que os objetivos e metas estabelecidas sejam alcançados.

Para o controle interno dentro da Administração Pública Federal, temos duas técnicas de trabalho: auditoria e fiscalização.

A Instrução Normativa (IN) SFC nº 01/2001, que Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, conceitua controle interno como:

Conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público (BRASIL, 2001).

A Auditoria se divide, conforme Moura (1997, p. 11) em: Auditoria de Avaliação da Gestão, Auditoria de Acompanhamento da Gestão, Auditoria Contábil, Auditoria Operacional e Auditoria Especial. A IN 01/2011 nos traz o conceito de auditoria:

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

De acordo com o exposto, e parafraseando Peter e Machado (2007), a auditoria de gestão pública é aquela realizada pelo Estado para efetuar o controle de sua gestão, de acordo com os princípios da auditoria geral, observando os princípios da Administração Pública, voltando-se para o exame, verificando a legalidade e legitimidade dos atos realizados pelos seus gestores, com a devida adequação dos Controles Internos.

Busca-se também os aspectos da economicidade, eficiência e eficácia, diminuindo os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, garantindo um bom serviço a todos.

Por sua vez, procura-se o conceito de fiscalização na mesma IN:

A fiscalização é uma técnica de controle que visa a comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes.

Meirelles (2009, p. 671) conceitua controle na administração pública como “a

faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. Já Gasparini (2010, p. 1018) traz o conceito como sendo “a atribuição de vigilância, orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro ou de sua própria atuação, visando confirmá-la ou desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente”.

A partir deste conceito, tem os seus tipos e formas de controle dos gastos públicos.

A primeira divisão que se faz necessária, é sobre o sujeito controlador, se dividindo em estatal e o social. Entende-se por *controle estatal*, efetuado pelo Estado por meio de seus diversos órgãos com competência prevista em lei. Já o *controle social* é aquele efetuado diretamente pelos cidadãos, nos termos da lei.

Quanto ao órgão que o exerce, recebe outra divisão. Meirelles (2009) nos ensina que o *controle administrativo (ou executivo)* é aquele exercido pela própria Administração sobre os seus atos e agentes, com precedência e amplitude, sendo exercido diretamente pelos responsáveis por sua execução e pelo controle interno. Por sua vez o *controle legislativo (ou parlamentar)* é o executado sobre determinados atos e agentes do Executivo, sendo exercido pelos órgãos do Poder Legislativo, na sua missão de mandatários do povo (ex: CPI's, julgamento de contas de presidente, governadores, entre outros).

Enfim, há o *controle judiciário (ou judicial)*, que compreende pela correção dos atos ilegais de qualquer dos Poderes pelo Judiciário, quando lesivos de direito individual ou do patrimônio público, com a finalidade de resolver conflitos entre o interesse público e os atos praticados pela Administração Pública.

Meirelles (2009), também nos traz a divisão de controle quanto ao momento em que é aplicado. Assim, se considera o *controle prévio ou preventivo (“a priori”)* aquele que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para a sua eficácia. A seguir, nos ensina que o *controle concomitante ou sucessivo* é aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação.

Por último, há o *controle subsequente ou corretivo (“a posteriori”)*, sendo realizado efetivamente após a conclusão do ato controlado, visando corrigir eventuais defeitos, declarando a sua nulidade ou dar-lhe eficácia.

Encerrando as divisões, Meirelles (2009) escreve que outra forma de controle é relativa à localização do controlador. Assim, se considera o *controle externo* aquele que é realizado por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado, exercido pelo poder legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas sobre os atos administrativos de todos os poderes. Ademais, o *controle interno*, ou controle administrativo, é considerado aquele

realizado pelo Poder, entidade, ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração (Quadro 3).

A LRF, em seu art. 59, prevê o controle externo a ser exercido pelo Poder Legislativo, diretamente ou com auxílio do respectivo Tribunal de Contas. Gasparini elucida que, além de trazer o conceito de heterocontrole para o controle externo, e autocontrole para o controle interno, que

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades de sua Administração indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, realizado com o auxílio do Tribunal de Contas (GASPARINI, p. 831, 2010).

No quadro a seguir, mostram-se os tipos de controle e seus exemplos.

Quadro 3 - Tipos de controle

Tipos de controle e exemplos		
Sujeito	Estatal	O Comando do Exército controlando seus quartéis <i>A CGU fiscalizando os repasses aos municípios</i>
	Social	Controle por parte da sociedade pelo Portal da Transparência <i>Contribuinte fiscalizando as contas de seu Município (art. 31, § 3º, da CF).</i>
Objeto	Legalidade	É o que se preordena a verificar a conformação, ou não, da atuação administrativa com a ordem jurídica para confirmá-la ou desfazê-la. <i>Conformidade realizada pelo conformador dos registros de gestão da UG</i>
	Mérito	Verifica a conformação, ou não, da atuação administrativa com a conveniência, a oportunidade e a eficiência da própria atuação administrativa para mantê-la ou desfazê-la. <i>Fiscalização de um contrato por parte de seu Fiscal de Contratos, verificando a sua conveniência à UG.</i>
Órgão	Administrativo	Controle efetuado pela CGU <i>Aprovação de edital de licitação do CPOR/PA</i>
	Legislativo	Instauração de CPI para averiguação de irregularidade administrativa <i>Julgamento das contas do Presidente da República</i>
	Judiciário	Julgamento da legalidade de atos administrativos <i>Julgamento da legitimidade de atos públicos</i>
Momento	Prévio	Autorização de despesa da União aos Municípios <i>Verificação da liquidação da despesa</i>
	Concomitante	Realização de auditoria durante execução do orçamento <i>Fiscalização de um contrato em andamento</i>
	Posterior	Homologação do julgamento de uma concorrência <i>Conferência da documentação para conformidade.</i>
Localização	Interno	Poder legislativo controlando suas contas (dentro do mesmo Poder) <i>A CGU realizando auditorias</i>
	Externo	O TCU auxiliando o Poder Legislativo no controle das verbas públicas <i>Anulação de um ato do Poder Executivo pelo Poder Judiciário</i>

Elaborado pelo autor

3.2 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Estruturalmente as Forças Armadas não fazem parte do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal, porém o seu estudo aqui é evidenciado, tendo em vista ser a base para os controles internos em cada Força. O SCI foi instituído pela nossa Carta Magna vigente, sendo disciplinado pela Lei nº 10.180/2001 (BRASIL, 2001) e regulamentado pelo Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000), onde se faz a previsão legal para a atuação e finalidade do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. A CF/88 em sua Seção IX nos traz:

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

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

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

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988).

Na (figura 1) se ilustra tais finalidades e a abrangência do Sistema de Controle Interno:

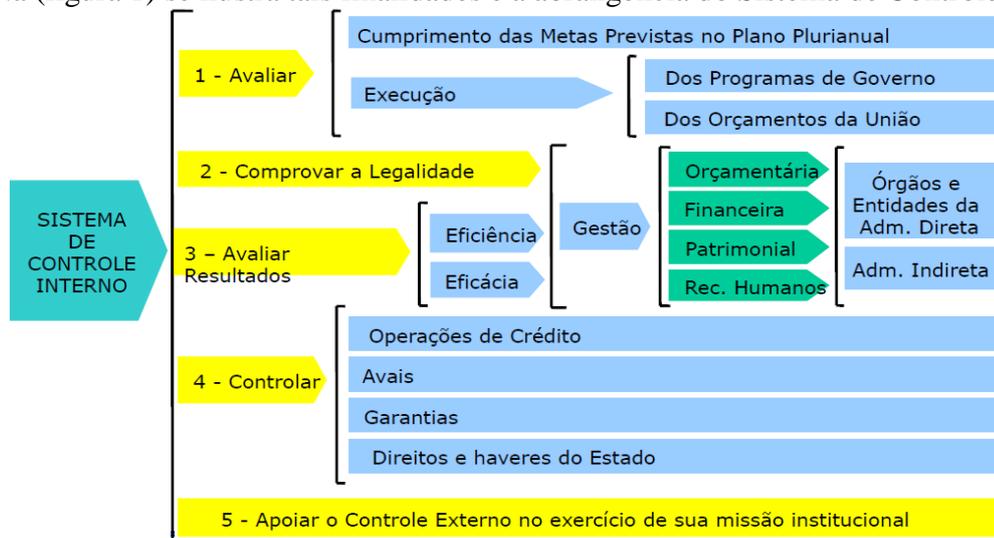


Figura 1 - Finalidades de Atuação do Sistema de Controle Interno. Extraído de ESAF 2011.

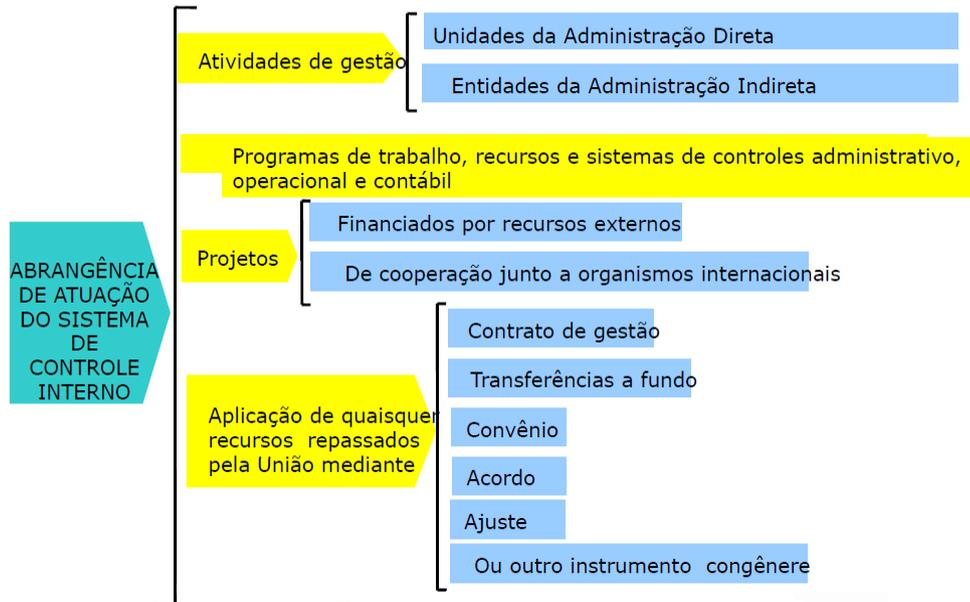


Figura 2 - Abrangência de Atuação do SCI. Extraído de ESAF 2011.

A Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão central incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõe o SCI. Na figura 3 a seguir, demonstra a organização e estrutura deste Sistema, enquadrando o Ministério da Defesa dentro da Secretaria de Controle Interno (CISSET) do Poder Executivo, assim como mostra-se a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI):

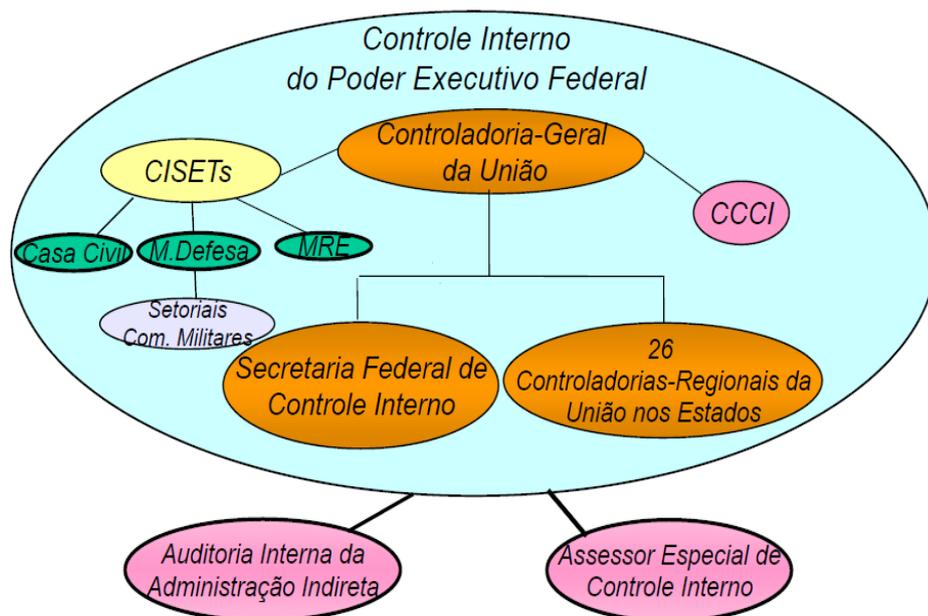


Figura 3 - Organização e estrutura do SCI
Extraído de ESAF 2011.

A CGU desenvolve ações em Correição, Prevenção da Corrupção, Ouvidoria e Controle Interno, sendo esta última dividida em três: orientação, auditoria e controladoria. Todas estas atividades são interligadas e interdependentes.

É de iniciativa da CGU o CAPACITA – Programa de Orientação e Capacitação dos Gestores Públicos Federal, que visa a melhoria da gestão de recursos públicos por meio da oferta contínua de orientações e capacitações a Gestores Federais em áreas relacionadas à área de atuação do Controle Interno. O CAPACITA tem por objetivo fortalecer o controle preventivo, valorizando as iniciativas de interação com os gestores públicos federais, com a melhoria da gestão dos recursos públicos (BRASIL, ESAF, 2011).

No âmbito da CGU as ações de controle podem ser resultantes de:

- a. Acompanhamento da execução de programas de governo;
- b. Atendimento a demandas externas;
- c. Setor Público de Estados e Municípios;
- d. Operações Especiais.

Outro programa de responsabilidade da CGU é o Portal da Transparência, que permite a qualquer pessoa o acompanhamento de que forma as verbas públicas chegam ao seu município, ampliando as possibilidades de controle deste recurso.

Na mesma seara do Portal da Transparência, a CGU desenvolveu o Programa de Olho Vivo no Dinheiro Público, onde além de prestar as informações necessárias das receitas e despesas públicas, desenvolve a capacitação dos cidadãos para exercer o controle social, oferecendo denúncias pela internet (BRASIL. Portal da Transparência, 2011).

4 LEVANTAMENTO DE DADOS

4.1 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DO EXÉRCITO BRASILEIRO

4.4.1 Origens e considerações iniciais

A origem do Exército Brasileiro (EB) remonta da Batalha de Guararapes no ano de 1648, onde no dia 19 de abril (dia do Exército), nos Montes Guararapes, houve pela primeira vez a união de índios, brancos, negros e mestiços para um empreendimento genuinamente nacional. Foi nesta ocasião que também se referiu ao Brasil como Pátria. Nesta ocasião houve a expulsão dos holandeses a nordeste de nossas terras, onde prevaleceu a autodeterminação e a integralidade do Território.

Desde a Guerra da Tríplice Aliança, no século XIX, o EB passou pelas influências alemã e francesa, até sofrer os reflexos da participação na Segunda Guerra que resultou na aproximação militar com os Estados Unidos da América, passando a adotar um pensamento militar com relativa autonomia somente a partir dos anos 1980, quando se adotaram conceitos próprios e promoveu-se o fortalecimento da indústria nacional de defesa.

A Reforma Administrativa do Estado Brasileiro, iniciada no País a partir da Revolução de 31 de Março de 1964, com a expedição do Decreto-Lei nº 200, foi um marco na História do Exército. As inovações daquele Decreto e de outros que se seguiram foram sendo progressivamente introduzidas na Força. A partir de 1970 foram lançadas as Bases para a Reformulação da Doutrina Militar Brasileira. O Exército empreendeu esforços para recuperar o atraso que, à época, o separava das nações mais desenvolvidas.

Atendendo a modernização administrativa, foram criadas seis inspetorias de finanças, subordinadas à então Diretoria-Geral de Economia e Finanças, para acompanhar a execução financeira das unidades administrativas.

Em junho de 1967 foi criada a Comissão de Reforma Administrativa, que tinha por missão estudar uma ampla e profunda reforma, a fim de permitir que os recursos que a Nação reservava ao Exército atendessem a destinação constitucional com o mínimo de dispêndio e o máximo de eficiência, compatibilizando o planejamento com o orçamento, descentralizando a ação administrativa e de comando, estabelecendo adequados sistemas de controle, simplificando rotinas, estruturando a organização por atividades funcionais e aliviando as unidades operacionais dos encargos burocráticos.

Em 1975, institucionalizou-se no Exército o Subsistema de Modernização Administrativa, com largos e amplos efeitos sobre suas atividades, fazendo funcionar vários sistemas, como o de planejamento, orçamento, modernização administrativa, processamento de dados, administração financeira, contabilidade e auditoria, microfilmagem, transporte administrativo, cadastro de pessoal e comunicações.

Por fim, o Sistema de Ensino do Exército, instituído em novembro de 1975, modernizou o ensino militar, organizando-o em subsistemas com características próprias, que englobaram todas as atividades de ensino e pesquisa.

Cabe ressaltar que o comandante supremo das Forças Armadas (Marinha do Brasil, Força Aérea Brasileira e Exército Brasileiro) é o Presidente da República, conforme disciplina o art. 84 de nossa Carta Magna.

Dentro das missões constitucionais destacam-se as seguintes:

- Preparar a Força Terrestre para defender a Pátria, garantir os poderes constitucionais, a lei e a ordem.
- Participar de operações internacionais.
- Cumprir atribuições subsidiárias.
- Apoiar a política externa do País.

Na visão de futuro do EB há espaço para o que esta obra retrata: “ser uma Instituição compromissada, de forma exclusiva e perene, com o Brasil, o Estado, a Constituição e a sociedade nacional, de modo a continuar merecendo confiança e apreço”.

Nos deveres, valores e ética, observa-se a probidade como diretriz para pautar a vida, como soldado e cidadão, pela honradez, honestidade e pelo senso de justiça; a lealdade cultuando a verdade, sinceridade e sadia camaradagem, mantendo-se fiel aos compromissos assumidos; e o dever de cumprir a legislação e a regulamentação, a que estiver submetido, com autoridade, determinação, dignidade e dedicação além do dever, assumindo a responsabilidade pelas decisões que tomar.

Observando os fatores críticos para o êxito da missão do EB observa-se o seguinte: “Excelência Gerencial, caracterizada pela contínua avaliação, inovação e melhoria da gestão, que resulte na otimização de resultados, seja do emprego de recursos, seja dos processos, produtos e serviços a cargo da Força” (BRASIL, 2011).

4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DO EXÉRCITO BRASILEIRO

Nossa Força Terrestre é composta de 07 (sete) grandes comandos: Comando Militar da Amazônia, com sede em Manaus-AM; Comando Militar do Nordeste (Recife-PE); Comando Militar do Oeste (Campo Grande - MS); Comando Militar do Planalto (Brasília - DF); Comando Militar do Leste (Rio de Janeiro - RJ); Comando Militar do Sudeste (São Paulo - SP) e Comando Militar do Sul (Porto Alegre - RS).

Assessorando os Grandes Comandos na esfera administrativa, o Exército ainda divide-se em 12 (doze) Regiões Militares.

Segundo a Portaria nº 075/2010 do Estado Maior do Exército e o documento que trata do Processo de Transformação do Exército, diz que

O Exército Brasileiro vem sofrendo um processo de transformação, onde foi verificado que não dispõe de capacidades compatíveis com a rápida evolução da estatura político estratégica do Brasil, que caminha, rapidamente, para ocupar a condição de potência mundial. Percebeu-se que a modernização da Força Terrestre era incipiente e que a atual conjuntura demandava um processo bem mais amplo de mudança: a Transformação. Trata-se, portanto, de um processo que pretende conduzir o Exército ao patamar de força armada de país desenvolvido e ator mundial, capaz de se fazer presente, com a prontidão necessária, em qualquer ponto da área de interesse estratégico do Brasil. A partir da percepção da necessidade de se transformar o Exército Brasileiro da Era Industrial para a Era do Conhecimento, fez-se mister um planejamento que determinasse um conjunto de ações estratégicas que conduziram esta Transformação – um Projeto de Força (PROFORÇA). Coerente com esta premissa, o PROFORÇA estabelecerá as bases para a Transformação do Exército Brasileiro, constituindo-se no seu principal projeto integrador (BRASIL, 2010).

Em nosso Exército, a continuada carência de recursos impôs o surgimento de uma cultura que atribui alta relevância à capacidade de adaptação, para ajustar as estruturas e procedimentos existentes, com a finalidade de continuar cumprindo as tarefas previstas.

4.3 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DO EXÉRCITO BRASILEIRO

Cabe à Secretaria de Economia e Finanças (SEF) a missão de Superintender e realizar as atividades de planejamento, acompanhamento e execução orçamentária, administração financeira e contabilidade, relativas aos recursos de qualquer natureza alocados ao Comando do Exército Brasileiro.

O organograma da SEF é assim constituído, mostrando as Organizações Militares Diretamente Subordinadas (OMDS):

- Centro de Pagamento do Exército: responsável pela gestão de recurso de pessoal;
- Diretoria de Contabilidade: com a missão de programar e executar a contabilidade na Força;
- Diretoria de Gestão Orçamentária: realiza a execução orçamentária, produz informações gerenciais à SEF, controla as importações e exportações e exerce o controle da dívida interna e externa (BRASIL. SEF, 2011).

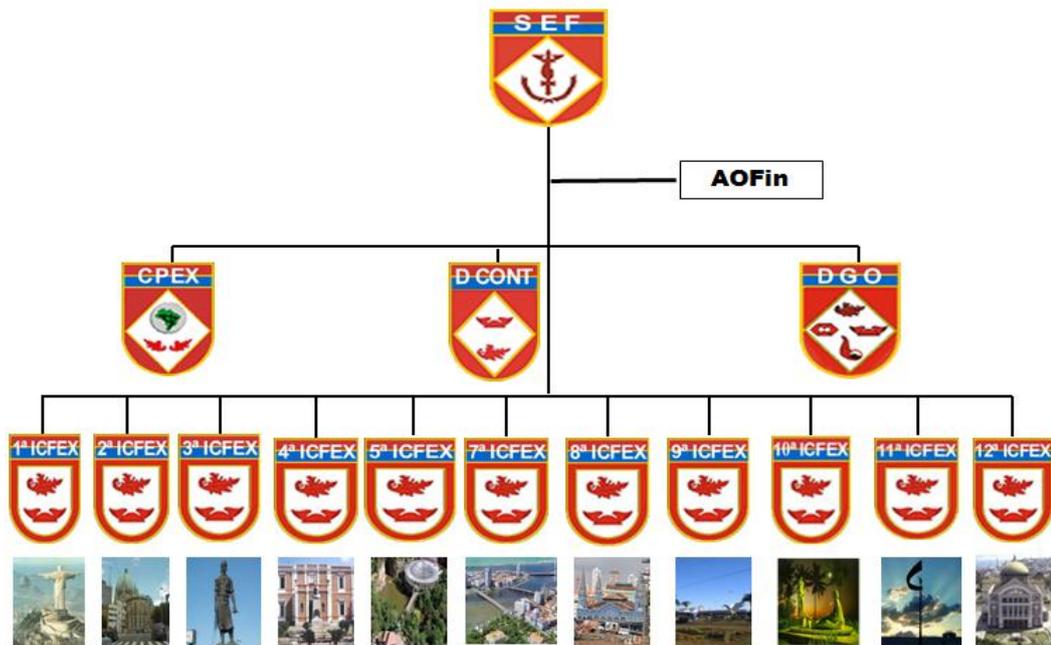


Figura 4 – Organograma da Secretaria de Economia e Finanças (SEF).

4.3.1 O Centro de Controle Interno do Exército

O Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) foi criado pelo Decreto nº 7.299, de 10 de setembro de 2010, sendo um Órgão de Assistência Direta e Imediata (OADI) ao Comandante do Exército, “competindo-lhe planejar, coordenar e executar as atividades de Controle Interno no âmbito do Comando do Exército” (BRASIL, 2011a).

A sua origem remonta do ano de 1829, quando, no Primeiro Reinado, o Serviço de Expediente da Secretaria de Estado dos Negócios da Guerra, exercia o controle sobre as despesas, prestando contas à Câmara dos Deputados.

Antes de assumir a estrutura atual, as suas funções eram desempenhadas pela Diretoria de Auditoria (DAud), esta subordinada à Secretaria de Economia e Finanças (BRASIL, SEF, 2011). Houve a mudança por ocasião do Tribunal de Contas da União (TCU) concluir que “há falta de segregação de função, porque a atividade de auditoria e de controle interno é realizada

pela SEF; a quem, também, compete as atividades de execução orçamentária, administração financeira e contabilidade”.

O CCIEx possui 06 (seis) seções, sendo estas assim divididas:

Seção Administrativa - executa atividades nas áreas de pessoal, instrução, material, inteligência e informática por intermédio de suas três subseções (pessoal e instrução; material e inteligência; e informática);

Seção de auditoria de gestão e fiscalização - Atualizar procedimentos relacionados com a supervisão, o acompanhamento e a avaliação das atividades de auditoria e fiscalização desenvolvidas pelas Inspetorias de Contabilidades e Finanças do Exército (ICFEx); realizar auditoria e fiscalização sobre a gestão dos recursos de responsabilidade das entidades vinculadas, dentre outras.

Seção de Auditoria de Pessoal - Emitir parecer sobre a legalidade dos processos de admissão e de concessão de aposentadoria, reforma e pensões militares e civis, de forma subsidiária, no caso de impedimento das ICFEx; realizar as ações de controle, registro e expedição da documentação relativa às atividades de auditoria de pessoal, entre outras.

Seção de Contatos, Controle e Registros - Realizar as atividades de controle e registro da documentação relativa às atividades de controle interno, exceto no que se referir à área de auditoria de pessoal; controlar e coordenar a execução e a remessa ao TCU das TCA das UG; e outras.

Seção de Planejamento e Estudos - Consolidar as necessidades orçamentárias, destinadas ao CCIEx e às ICFEx, para realização das atividades de auditoria e fiscalização; Propor normas e instruções relativas às atividades de auditoria e fiscalização; Acompanhar a legislação relativa ao controle interno, e mais.

5 O CENTRO DE PREPARAÇÃO DE OFICIAIS DA RESERVA DE PORTO ALEGRE E OS SEUS CONTROLES INTERNOS

5.1 ASPECTOS HISTÓRICOS E CONSIDERAÇÕES INICIAIS DO CPOR/PA

Oliveira (2008, p. 57) diz que “em 22 de abril de 1927 foi criado o primeiro Centro de Preparação de Oficiais da Reserva.

O do Rio de Janeiro. Correia Lima foi o seu primeiro comandante”. O Centro de Preparação de Oficiais da Reserva de Porto Alegre (CPOR/PA) foi criado em 31 de Janeiro de 1928, pelo Aviso Ministerial nº 06, com a denominação de CPOR da 3ª Região Militar. Inicialmente, segundo Oliveira, o curso tinha duração de três anos, com “efetivo do corpo de alunos era de onze da arma de Infantaria e quarenta e dois da arma de Cavalaria” (OLIVEIRA, 2008, p. 58).

Fruto do esforço do então Capitão de Artilharia Luiz de Araújo Correa Lima, tendo em vista a necessidade de ampliação do Quadro de Oficiais, anualmente o CPOR/PA forma 180 (cento e oitenta) Aspirantes-a-Oficial da Reserva, capacitados a desempenhar todas as funções inerentes aos oficiais subalternos do Exército Brasileiro, em cinco armas (Infantaria, Cavalaria, Artilharia, Engenharia e Comunicações) e o serviço de Intendência.

O CPOR/PA tem a missão de promover a formação do Oficial da Reserva, por meio do desenvolvimento moral, ético, físico, intelectual e afetivo, de modo que possa ser um agente de difusão dos valores e tradições do Exército Brasileiro na sociedade civil e, também, ser um cidadão cômico dos seus deveres e direitos.

A proposta pedagógica do CPOR tem como meta principal, na execução do processo ensino-aprendizagem, proporcionar uma educação integral que ofereça aos alunos a formação necessária ao aspirante a oficial da reserva de 2ª classe, bem como o exercício consciente da vida de cidadão brasileiro.

5.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

O Regulamento do Centro de Preparação de Oficiais da Reserva – R-166, define em seu art. 2º que

Os CPOR são estabelecimentos de ensino de formação, de grau médio, da linha do ensino militar bélico, diretamente subordinados à Diretoria de Formação e Aperfeiçoamento (DFA) [atual Diretoria de Educação Superior Militar – DESMil], destinados a formar o aspirante-a-oficial da reserva de 2ª classe, habilitando-o a ingressar no Corpo de Oficiais da Reserva do Exército (CORE), e a contribuir para o desenvolvimento da doutrina militar na área de sua competência (BRASIL, 2001, art. 2).

O mesmo regulamento define a organização do CPOR, sendo composto do

I - comando;

II - divisão de pessoal (DP);

III - divisão ensino (DE);

IV - divisão administrativa (DA);

V - corpo de alunos (CA);

VI - companhia de comando e serviços (CCSv); e

VII - seção de comunicação social.

O CPOR/PA atualmente dispõe de 06 (seis) cursos de formação de oficial reservista: infantaria, cavalaria, artilharia, engenharia, intendência e comunicações.

No organograma a seguir (figura 5), dispõe a estrutura organizacional do CPOR/PA:

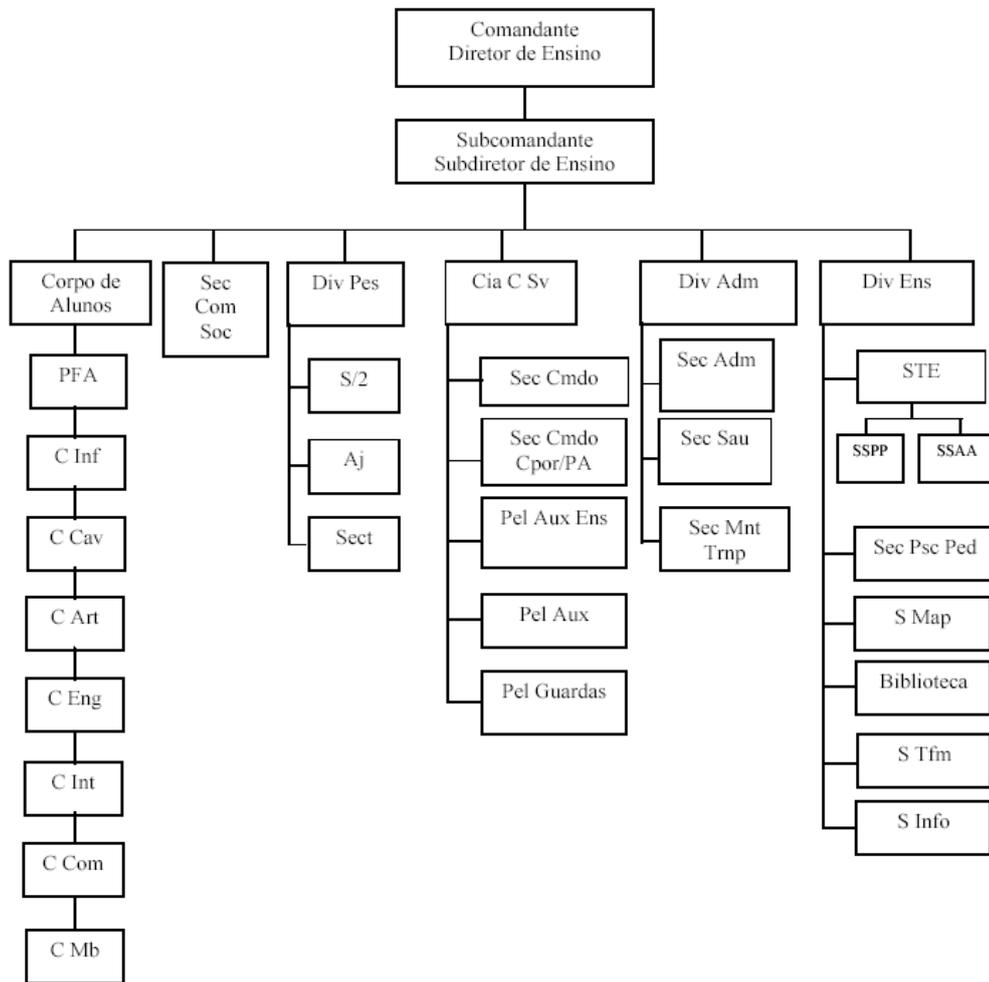


Figura 5 - Organograma do CPOR/PA. Fonte: R-166

5.3 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA

Dentro do CPOR/PA temos como agentes da administração as seguintes funções, conforme o Regulamento de Administração do Exército (RAE) (BRASIL, 1990):

- Ordenador de Despesas (OD): é o comandante (que também é o Diretor de Ensino). É o responsável por supervisionar todas as atividades administrativas da UG, fiscalizando a escrituração orçamentária, financeira e patrimonial;
- Fiscal Administrativo: faz parte do Estado-Maior da OM, assessora o OD em todas as atribuições, responsável por mandar cumprir as determinações superiores;
- Encarregado do Setor Financeiro: com formação militar voltada à área administrativa e logística, é responsável pela execução dos registros contábeis e financeiros da UG, dirigindo os trabalhos de contabilidade e escrituração dos recursos;

- Encarregado do Setor de Material: cabe a ele a execução das atividades de aquisição alienação de material e de contratação de obras e serviços da UA, bem como pela administração do material a seu cargo, segundo a Legislação em vigor;

- Encarregado do Setor de Pessoal: é quem fica responsável pelos encargos relativos à coordenação e ao controle das atividades relacionadas com o pessoal, inclusive de remuneração de civis e militares.

Estas últimas quatro funções estão inseridas na Divisão/Seção Administrativa da OM.

Ainda temos a função, que foi criada após a elaboração do RAE, o Encarregado do Suporte de Registro de Gestão, implantado pela Instrução Normativa nº. 6 da STN, de 32 de outubro de 2007. Esse servidor é de suma importância para essa pesquisa, pois ele é o responsável diretamente pelo controle interno dentro de uma UG, onde será tratado num item específico deste trabalho (BRASIL, 2007).

5.4 EXAMES E PROCEDIMENTOS REALIZADOS

O CPOR/PA adota diversos procedimentos para o controle dos recursos e bens empregados. Todos os militares, dentro de sua esfera de atribuições contribuem para que este objetivo seja alcançado. Uma simples conferência de quanto uma viatura operacional percorreu e o quanto gastou de combustível efetivamente faz incutir nos militares a ideia do controle.

Gasparini (2010) nos ensina que independentemente da interposição das medidas judiciais ou de outros controles alheios ao órgão, cabe à entidade licitante revogar e invalidar seus atos sempre que afrontem o ordenamento jurídico, em obediência ao princípio da autotutela, sendo chamado de autocontrole ou controle interno.

Atendendo ao que se propõe neste trabalho, o Regulamento de Administração estabelece a instauração de Comissão para Recebimento e Exame de Material (CREM) quando “[...] nos casos previstos pelos regulamentos e instruções especiais ou, na sua falta, a critério do Agente Diretor, considerando o alto custo do material ou sua complexidade técnica”. A CREM, formada por no mínimo 03 (três) oficiais terá a responsabilidade de verificar os materiais, cabendo-lhes a conferência da entrada dos materiais já identificados, quando vierem a ser incluídos no patrimônio da UG.

Em relação à exclusão de itens do patrimônio da UG, o RAE também determina a instauração de comissão, a Comissão de Exame e Averiguação de Material (CEAM), nos seguintes casos:

- a) não tiver atingido o tempo mínimo de duração;
- b) for de valor atual superior a 5 (cinco) MVR; ou outro índice que venha a substituí-lo;
- c) for controlado [material bélico ou material de emprego militar].

5.4.1 O Exame de Pagamento de Pessoal

Conforme se observa na Nota Informativa nº36, do Centro de Pagamento do Exército (CPEX), a atividade de remuneração consome aproximadamente 90% dos recursos repassados ao Exército Brasileiro. Em face disso, toda a atividade de pagamento e controle desta execução merecem maiores atenções por parte do Comando (BRASIL, 2011b).

No gráfico (figura 6) a seguir, ilustra-se tal comentário.

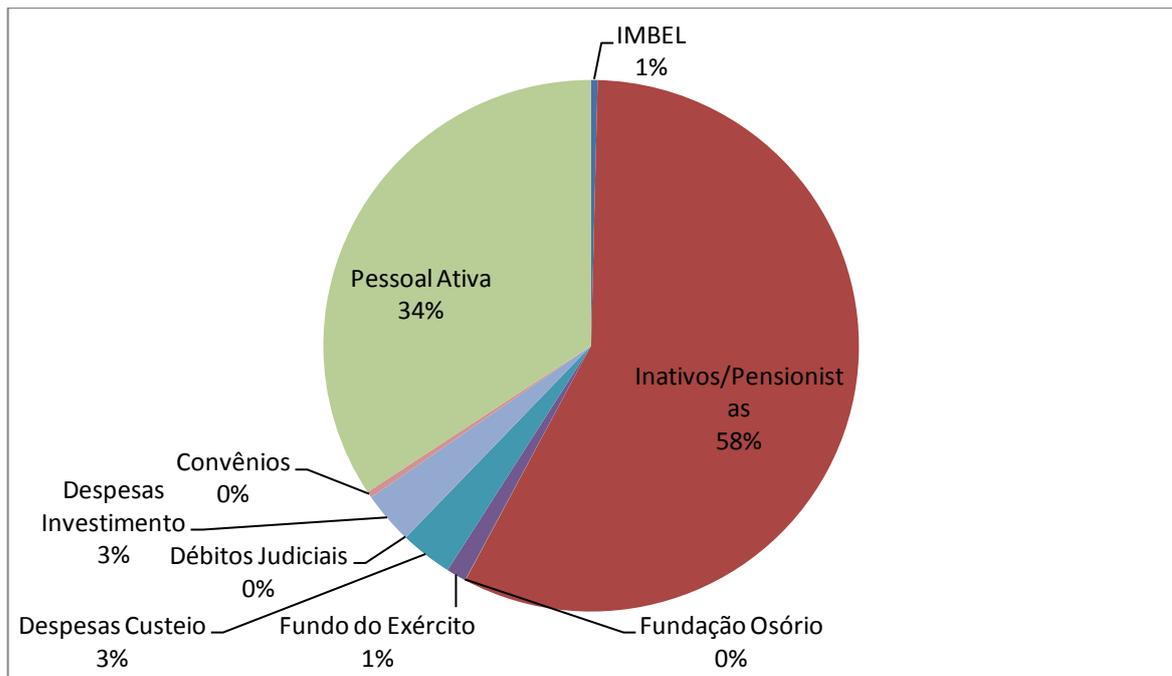


Figura 6 - Pagamento e controle
Elaboração do autor

O exame de pagamento é normatizado pela Portaria nº 008-SEF, de 06 Maio 08, onde o torna obrigatório dentro da Força Terrestre. É considerado instrumento eficaz no controle e na fiscalização de tal atividade. Este exame tem as seguintes características, conforme a sua normatização (BRASIL, 2008):

- Conferência se o efetivo da OM corresponde ao efetivo pago, através de confronto dos relatórios nominais expedidos pelo CPEX;

- Constatar a exclusão do efetivo variável após o licenciamento;
- Se os adicionais de habilitação concedidos a militares estão conforme os requisitos/exigências legais;
 - Verificação do auxílio transporte, se não há nada sendo pago indevidamente, verificando se o deslocamento ocorre em transporte coletivo, no trajeto residência-local de trabalho-residência;
 - Se estão sendo realizadas as despesas a anular (DA) do AT no mês subsequente, em decorrência dos dias não trabalhados (férias, acampamentos, baixa hospitalar, serviço etc.). As SU, mensalmente, devem encaminhar a SPP uma “planilha” com os totais de benefícios a serem descontados de cada militar ou servidor civil;
 - Se as DA estão sendo realizadas conforme preconiza o Manual do Usuário do CPEX;
 - Verificar se todas as implantações de pagamento estão publicadas em Boletim interno

A mesma Portaria o define e faz referência a observação da segregação de função:

Art. 2º O exame de pagamento de pessoal tem como objetivo controlar e fiscalizar a atividade de pagamento de pessoal, por meio da análise dos documentos disponibilizados pelo Centro de Pagamento do Exército (CPEX) e pela verificação da correção dos dados constantes dos arquivos de pagamento das Unidades Gestoras (UG) / Órgãos pagadores (OP), considerando a legislação e os fatos geradores de direitos e de obrigações, referentes à remuneração.

Art. 4º Para a realização do exame de pagamento de pessoal, o Ordenador de Despesas (OD) deverá designar em Boletim Interno (BI) a equipe encarregada, que será chefiada por um oficial, o qual terá, no mínimo, um auxiliar (oficial, subtenente, sargento ou servidor civil), **não** podendo nenhum deles pertencer à Seção de Inativos e Pensionistas (SIP) ou ao setor que trate do pagamento de pessoal da UG – Setor de Pessoal (Set Pes), Setor Financeiro (Set Fin) e Setor de Suporte Documental da UG (SSD) [atual Suporte de Registro de Gestão]. (grifo e anotação do autor) (BRASIL, 2011b).

5.5 SUPORTE DE REGISTRO DE GESTÃO

A conformidade de registro de gestão tem origem na unificação das antigas conformidades documental e diária, conforme a Instrução Normativa nº 06 – TCU, de 31 Out 07. A IN a define em seu art. 6 como:

A Conformidade dos Registros de Gestão consiste na certificação dos registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI e da existência de documentos hábeis que comprovem as operações (BRASIL, 2007).

As suas finalidades são de:

Art. 7º A Conformidade dos Registros de Gestão tem como finalidade:

I – verificar se os registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial efetuados pela Unidade Gestora Executora foram realizados em observância às normas vigentes; e

II – a existência de documentação que suporte as operações registradas.

Parágrafo único. A Conformidade dos Registros de Gestão abrange as conformidades diária e documental.

O próprio normativo já define que o Encarregado de efetuar tal registro não pode ter a função de emitir e gerar os documentos no SIAFI, atendendo ao princípio da segregação de funções. Define também que o conformador de gestão não irá eximir a responsabilidade do Ordenador de Despesas e do Gestor Financeiro dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial efetuados em cada Unidade Gestora.

A conformidade é dada como sem restrição quando a documentação comprovar de forma fidedigna os atos e fatos de gestão realizados. A conformidade com restrição se dará nos seguintes casos, ainda conforme a IN 06:

I – quando a documentação não comprovar de forma fidedigna os atos e fatos de gestão realizados;

II – quando da inexistência da documentação que dê suporte aos registros efetuados;

III – quando o registro não espelhar os atos e fatos de gestão realizados, e não for corrigida pelo responsável; e

IV – quando ocorrerem registros não autorizados pelos responsáveis por atos e fatos de gestão.

Todo o arquivamento da UG, referente aos processos licitatórios deverá ser de responsabilidade do militar da conformidade, como assim se observa:

Art. 15. Os processos e documentos relativos a licitações, dispensa, inexigibilidade, contratos, suprimento de fundos convênios e/ou similares serão arquivados em ordem cronológica nas respectivas Unidades Gestoras Executoras, separadamente, por modalidade de licitação, conforme registro contábil.

§ 1º Os processos e documentos resultantes de aditamentos a instrumentos formalizados, quer sejam contratos, convênios e/ou similares, deverão ser apensados aos processos originais e mantidos em arquivos, nas respectivas unidades gestoras executoras, na mesma ordem cronológica.

§ 2º Os processos resultantes das liberações de recursos e das prestações de contas de convênios e/ou similares e de suprimento de fundos deverão ser anexados aos processos originais e mantidos em arquivo na mesma ordem cronológica por unidade gestora.

Art. 18. A documentação comprobatória da execução orçamentária, financeira e patrimonial das unidades da Administração Pública permanecerá na respectiva unidade à disposição dos órgãos e das unidades de controle, pelo prazo de cinco anos a contar do julgamento das contas pelo Tribunal de Contas da União, não sendo dispensada a observância dos prazos previstos em legislações específicas tais como tributária, previdenciária e outras.

O responsável pela conformidade, ao entendimento deste autor, é a personificação do sistema de controle interno dentro da UG, tendo em vista todo o amparo e orientações legais. Por determinação do CCIEx, somente oficiais podem desempenhar tal função.

Outro registro de conformidade existente na Administração Pública Federal é a conformidade contábil, também amparada pela Instrução Normativa nº06 – TCU, porém esta é de responsabilidade da Setorial Contábil do CPOR/PA, a 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército, sendo necessário ser efetuada por contabilista devidamente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade, portanto, estando fora da própria UG. Esta conformidade consiste em:

Art. 1º A Conformidade Contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial consiste na certificação dos demonstrativos contábeis gerados pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, decorrentes dos registros da execução orçamentária, financeira e patrimonial.

Art. 2º A Conformidade Contábil terá como base os Princípios e Normas Contábeis aplicáveis ao setor público, a Tabela de Eventos, o Plano de Contas da União e a Conformidade dos Registros de Gestão (BRASIL, 2007).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Depois de consultadas as mais variadas fontes de consultas sobre o assunto o pauta, com toda a sua complexidade de leis que permeia toda a esfera legislativa do Brasil, e em consequência tudo que rege a administração pública em geral, verificou-se nos fundamentos legais que há uma legislação clara sobre como proceder aos controles internos numa Unidade Gestora.

Tais métodos estão numa vasta gama de leis, decretos, portarias, dentro da hierarquia que rege o direito administrativo brasileiro. Todos esses fundamentos servem para adequar os controles internos, diminuindo a vulnerabilidade que compõe todo o processo burocrático governamental, com riscos inerentes à gestão propriamente dita.

Constatou-se que o Exército Brasileiro possui uma organização, além daquela voltada ao ‘combate’, uma estrutura administrativa capaz de dar suporte aos seus agentes da administração. Observou-se também que o tema “controle interno” vem tomando uma importância maior dentro dos estudos do Comando do Exército, fato este evidenciado pela criação do Centro de Controle Interno no ano de 2010, passando a ser um órgão diretamente ligado ao Comandante do Exército. Dentro do tema proposto, o Centro de Preparação de Oficiais da Reserva de Porto Alegre, vem cumprindo a sua missão administrativa, sem deixar a formação dos futuros aspirantes a oficial da reserva não remunerada, atividade fim desta Escola, em forma de excelência, muito graças ao desempenho dos seus controles internos, neste trabalho evidenciado. Com profissionais e sistema alinhados, compenetrados com sua função, e dignos e merecedores de pertencer à Administração Pública.

REFERÊNCIAS

BARCHET, Gustavo. **Direito Administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

BORGES, José Arthur Diniz. **Manual de direito administrativo sistematizado e sua interdependência com o direito constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 24 set. 2011.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 03 set. 2011.

_____. **Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em: 24 set. 2011b.

_____. **Decreto-Lei n.º 3.591, de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/decreto/D3591.htm>>. Acesso em 03 set. 2011.

_____. **Decreto-Lei n.º 5.450, de 31 de maio de 2005**. Regulamenta o pregão, na forma eletrônica, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5450.htm>. Acesso em: 05 out. 2011.

_____. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964**. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L4320.htm>>. Acesso em: 03 set. 2011.

_____. **Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 05 out. 2011.

_____. **Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em: 05 out. 2011.

_____. **Lei n.º 10.180, de 06 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 24 out. 2011.

_____. **Lei n.º 10.683, de 28 de maio de 2003.** Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.683.htm>. Acesso em: 24 out. 2011.

_____. **Instrução Normativa N.º 01, de 06 de abril de 2001.** Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 05 set. 2011.

_____. **Instrução Normativa N.º 06 - TCU, de 31 de outubro de 2007.** Disciplina os procedimentos relativos ao registro das Conformidades Contábil e de Registro de Gestão. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/gestao_orcamentaria/contabilidade/Conformidades.pdf>. Acesso em: 05 out. 2011.

_____. **Portaria nº 008-SEF, de 06 de maio de 2008.** Aprova as Normas para o Exame de Pagamento de Pessoal no Exército Brasileiro. Disponível em: <http://www.cpex.eb.mil.br/Legislação/PORTARIAS/Port008_SEF_06Mai08.pdf>. Acesso em: 24 out. 2011.

_____. **Portaria nº 075-EME, de 10 de junho de 2010.** Aprova a Diretriz para Implantação do Processo de Transformação do Exército Brasileiro. Disponível em: <http://www.exercito.gov.br/c/document_library/get_file?uuid=cef20686-86fe-43f4-8cd8-8ab89ffc4aee&groupId=10138>. Acesso em: 24 out. 2011.

_____. **Regulamento de Administração do Exército – RAE.** 1990. Brasília. Disponível em: <<http://www.9icfex.eb.mil.br/documentos/RAE.htm>>. Acesso em: 24 set. 2011.

_____. **Regulamento do Centro de Preparação de Oficiais da Reserva – R166.** 2001. Disponível em: <<http://www.cporpa.ensino.eb.br/images/stories/r166.doc>>. Acesso em: 05 out. 2011.

_____. **Exército Brasileiro.** Brasília. Disponível em: <<http://www.exercito.gov.br/>>. Acesso em: 05 out. 2011.

_____. **Centro de Preparação de Oficiais da Reserva de Porto Alegre.** Porto Alegre. Disponível em: <<http://www.cporpa.ensino.eb.br/>>. Acesso em: 03 set. 2011.

_____. **Centro de Controle Interno do Exército.** Brasília. Disponível em: <<http://www.cciex.eb.mil.br/>>. Acesso em: 05 out. 2011 a.

_____. **Centro de Pagamento do Exército.** Brasília. Disponível em: <<http://www.cpex.eb.mil.br/>>. Acesso em: 05 out. 2011 b.

_____. **Controladoria-Geral da União.** Brasília. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/>>. Acesso em: 24 out. 2011 c.

_____. **Escola de administração fazendária**. Brasília. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/VI_semana_AOFCP/Home_AOFCP.htm>. Acesso em: 05 out. 2011.

_____. **Portal da transparência**. Brasília. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/>>. Acesso em: 24 out. 2011.

_____. **Secretaria de Economia e Finanças-SEF**. Brasília. Disponível em: <<http://www.sef.eb.mil.br>>. Acesso em: 03 set. 2011.

_____. **Processo de Transformação do Exército**. 2ª edição. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.exercito.gov.br/c/document_library/get_file?uuid=c5e7cd57-dd14-4fa8-bc52-2a9316e61863&groupId=10138>. Acesso em: 24 out. 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.243/2005**. Recurso de Revisão. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20060117/TC-009-795-2000-3.doc>>. Acesso em: 05 out. 2011.

CARVALHO, Antonio Carlos Alencar. **Reflexos da Lei 9784/99 no processo administrativo disciplinar no âmbito da Administração Federal**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/408/reflexos-da-lei-9784-99-no-processo-administrativo-disciplinar-no-ambito-da-administracao-federal>>. Acesso em: 19 nov. 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

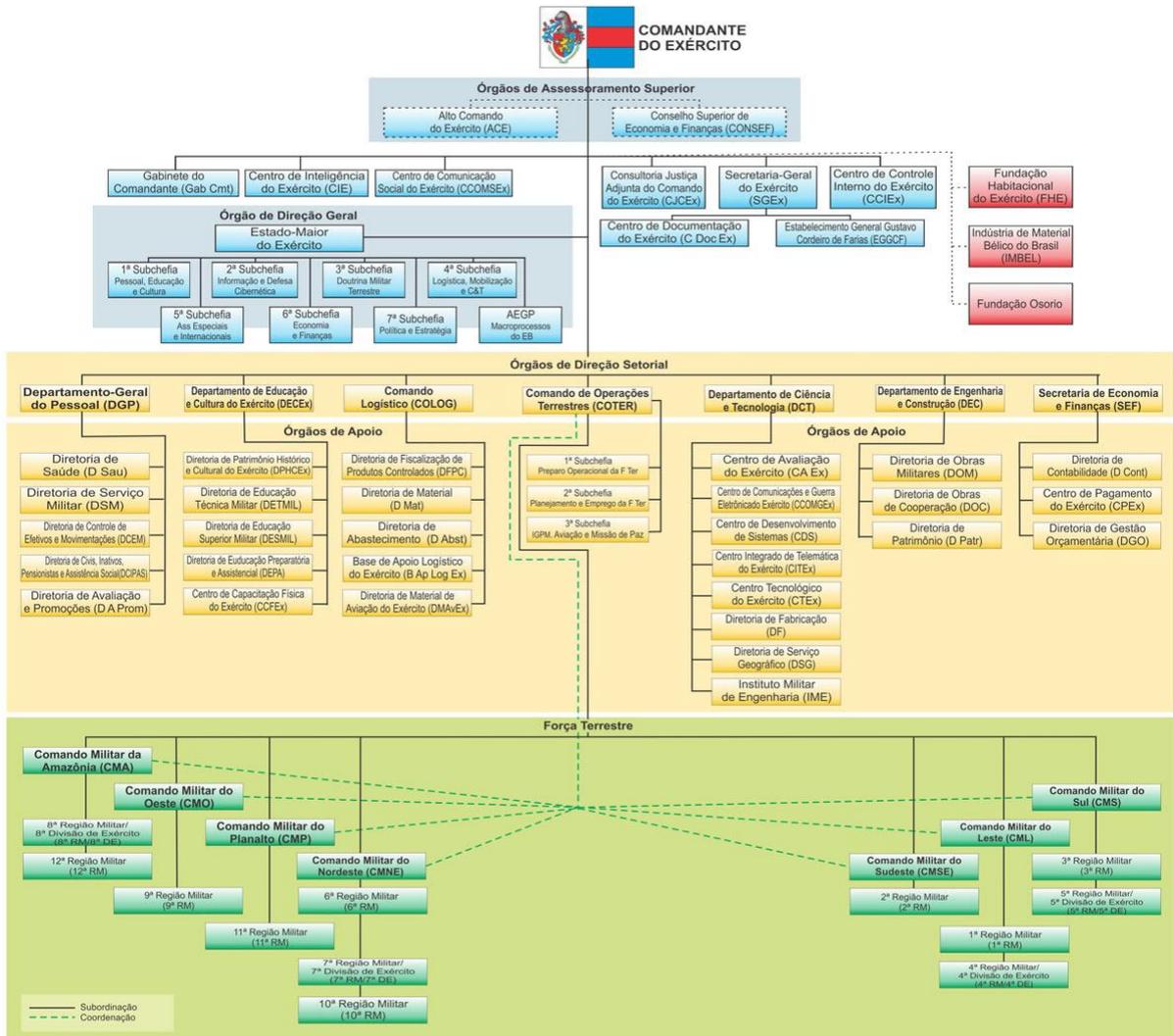
MOURA, Renilda de Almeida (Org.). **Controles da administração pública: IV Semana de Administração, Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas**. Rio de Janeiro: ESAF, 2007.

OLIVEIRA, Eduardo Marengo de. **CPOR de Porto Alegre: 80 anos de história**. 1 ed. Porto Alegre: Nicolletti, 2008.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANEXOS

ANEXO A - Organograma Exército Brasileiro



Fonte: (BRASIL, Exército Brasileiro, 2011a).

ANEXO B - Preceitos para os Agentes da Administração

1. Contabilizar no SIAFI todas as receitas arrecadadas;
2. Atender aos princípios da segregação de funções e da individualidade da senha;
3. Estimular a fiscalização, a transparência, a correção dos atos e fatos administrativos e o melhor aproveitamento dos recursos alocados à UG;
4. Incentivar o aprimoramento da capacitação técnica e o comprometimento dos agentes;
5. Acompanhar, com efetividade, a evolução dos sistemas operacionais e aperfeiçoar os processos afetos às diversas seções;
6. Observar no documento de concessão, quando da utilização dos recursos, a finalidade do crédito e a prevenção do desembolso financeiro;
7. Consultar, antes de realizar qualquer despesa, a legislação pertinente a licitações e contratos;
8. Adotar o planejamento sistemático de gastos, de modo a atender às modalidades de licitação e evitar o fracionamento da despesa;
9. Admitir a inclusão ou exclusão de dados nos formulários de pagamento, somente após a devida publicação em BI;
10. Compatibilizar os saldos das contas de movimento patrimonial no SIAFI com os constantes no relatório de movimentação de almoxarifado (RMA) e no relatório de movimentação de bens móveis (RMB);
11. Remeter para exame, certificação e arquivo na conformidade dos registros de gestão os documentos listados no roteiro para a execução dessa conformidade;
12. Observar as normas quanto a arquivamento, prazo e incineração de documentos da conformidade dos registros de gestão (Msg SIAFI 2007/1705176, de 21 Dez 07, da SEF);
13. Envidar todos os esforços para corrigir, o mais rápido possível, a ocorrência de restrição na conformidade contábil da unidade, fazendo constar o registro da providência tomada no relatório mensal do OD;
14. Instaurar processo administrativo, permitindo a ampla defesa e o contraditório, particularmente após um IPM em que tenha sido constatado débito para com a Fazenda Nacional e não tenha sido possível o ressarcimento e/ou o reconhecimento da dívida, e
15. Orgulhar-se de ser um agente da administração do Exército Brasileiro. Conscientizar-se de ser responsável por parcela significativa da credibilidade da nossa instituição perante a nação brasileira.