

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**  
**ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

**Dubiratan Santos da Silva**

**A IMPORTÂNCIA DO AUTOCONTROLE PARA A EFICÁCIA DO  
CONTROLE EXTERNO REALIZADO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS:  
O CASO PRÁTICO NAS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS MUNICIPAIS DA  
REGIÃO METROPOLITANA DE PORTO ALEGRE**

**Porto Alegre**

**2010**

**Dubiratan Santos da Silva**

**A IMPORTÂNCIA DO AUTOCONTROLE PARA A EFICÁCIA DO  
CONTROLE EXTERNO REALIZADO PELOS TRIBUNAIS DE  
CONTAS: O CASO PRÁTICO NAS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS  
MUNICIPAIS DA REGIÃO METROPOLITANA DE PORTO ALEGRE**

Trabalho de Conclusão de Curso,  
apresentada ao Curso de Graduação em  
Administração da Universidade Federal do  
Rio Grande do sul como requisito para a  
obtenção do título de bacharel em  
Administração.

Orientador: Prof. Dr. Diogo Joel Demarco

**Porto Alegre**

**2010**

**Dubiratan Santos da Silva**

**A IMPORTÂNCIA DO AUTOCONTROLE PARA A EFICÁCIA DO  
CONTROLE EXTERNO REALIZADO PELOS TRIBUNAIS DE  
CONTAS: O CASO PRÁTICO NAS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS  
MUNICIPAIS DA REGIÃO METROPOLITANA DE PORTO ALEGRE**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentada ao  
Curso de Graduação em Administração da  
Universidade Federal do Rio Grande do sul como  
requisito para a obtenção do título de bacharel em  
Administração.

Aprovado em            de dezembro de 2010.

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Ana Mercedes Sarria Icaza

## **DEDICATÓRIA**

A minha esposa (Jozete) e aos meus filhos (Gabriel, Patricia, Bruno e Vinicius)

## **AGRADECIMENTOS**

À minha esposa Jozete e aos meus filhos Gabriel (in memorian), Patricia, Bruno e Vinicius por todos os momentos de compreensão, amor e estímulo que me dedicaram, aos colegas de curso que de um modo impar me privilegiaram com seu saber, aos Coordenadores de Pólo Profs. Ms Patrícia Rodrigues da Rosa e Ricardo Muniz M. da Silva e ao Tutor Prof. Ms. Roberto Tadeu de Souza Junior, pela sua gentil orientação.

*Epígrafe*

Para não arrefeceres, imaginardes,  
que podeis vir a saber tudo.  
Para não presumirdes, refletirdes,  
que por muito que souberes,  
mui pouco virás a saber.  
“Gitrinas”

## RESUMO

Esse trabalho visa analisar se os sistemas de controle interno da Região Metropolitana de Porto Alegre estão implementados de forma que venham efetivamente atendendo suas finalidades constitucionais no apoio as atividades de controle externo efetuadas pelos Tribunais de Contas.

Com fins de atender o questionamento foi feito um estudo de múltiplos casos, nos Municípios de Alvorada, Gravataí, Barra do Ribeiro, Nova Santa Rita e Viamão, que tem suas contas auditadas pelo Serviço de Auditoria da Sede do Tribunal de Contas de Porto Alegre, onde esse autor realiza suas tarefas funcionais.

Nesse estudo foi utilizado a bibliografia disponível e dados secundários, tais como relatórios de auditorias extraídos dos trabalhos, nos municípios em tela, realizados por auditores, lotados no Setor de Auditoria de Porto Alegre I, do TCERS.

Da análise depreendeu-se que não houve avanços significativos na implementação efetiva do controle interno, sendo que ainda tem entre seus membros servidores comissionados ou detentores de funções gratificadas, logo sem a necessária independência, ou membros sem a qualificação necessária, decorrente não apenas de muitos sequer terem qualquer preparo para a função, como pela resistência dos Gestores em lhes proporcionar condições para que se aprimorem. Aliado ao desconhecimento e desorientação, os trabalhos não têm qualquer forma planejada, além da não segregação de função.

Na grande maioria, os membros se reúnem esporadicamente, após o expediente, não tendo uma orientação adequada para qual finalidade estão exercendo a função e qual a sua responsabilidade técnica.

Levando-se a conclusão que a implementação nos moldes atuais não vem efetivamente atendendo as finalidades constitucionais de apoio às atividades de controle externo efetuadas pelos Tribunais de Contas.

**Palavras-chave:** Sistema de Controle Interno, controle interno, controle externo, autocontrole.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	09
2. MECANISMOS DE CONTROLES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	13
2.1. CONTROLE E SUA CONCEPÇÃO ORIGINAL.....	13
2.2. CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	14
2.3. O CONTROLE COMO FERRAMENTA DE GESTÃO .....	16
2.4. O CONTROLE E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA.....	20
2.4.1. O Sistema de Controle Interno.....	24
2.4.2. O Sistema de Controle Externo.....	28
2.5. O CONTROLE DUAL.....	29
2.6. CONCLUSÕES PARCIAIS.....	31
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	33
4. O CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE PORTO ALEGRE	
CONCLUSÕES FINAIS.....	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	49



## INTRODUÇÃO

O objetivo desse trabalho é analisar se a real e efetiva implementação dos Sistemas de Controle Interno dos municípios da Região Metropolitana de Porto Alegre (RMPA) vêm ou não ao encontro das tão apregoadas atribuições de cooperações constitucionais ao Controle Externo, mais especificamente aos controles exercidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS). Importante destacar-se que em conformidade com a Constituição Federal de 1988, os controles internos das municipalidades serão obrigatoriamente de responsabilidade dos Poderes Executivos locais.

Ressalta-se aqui, o fato de que a RMPA abrange em torno de 60% de todos os recursos (receitas e despesas) dos Órgãos públicos municipais no Estado do RS, motivo pelo qual se optou em delimitar o campo de análise da pesquisa a essa específica Região.

A legislação brasileira, em especial e de forma contundente a partir da Constituição Cidadã<sup>1</sup> de 1988, vem dando especial atenção às formas e instrumentos de controle na Administração Pública, tanto que dedicou, inclusive, uma seção exclusiva (Seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, do Capítulo I – Do Poder Legislativo, do Título IV – Da Organização dos Poderes), aos necessários freios e contrapesos na Administração Pública, a ser exercido de forma uma pelo sistema de controle externo, auxiliado pelo controle interno de cada Poder, como expresso no artigo 31 e do artigo 70 a 75, da Carta Constitucional.

A partir da leitura da referida Seção, percebe-se que o legislador compreendeu que a multiplicidade das operações, efetivadas pelas diversas entidades estatais, impede que o órgão de controle externo, leia-se Tribunal de Contas, exerça, isoladamente, suas competências de

---

<sup>1</sup> Batismo dado à Constituição Federal de 1988, pelo Deputado Ulisses Guimarães, em sua cerimônia de promulgação. Com a finalidade clara de indicar não só que essa era uma Lei Magna nascida dos anseios manifestados, diretos e indiretamente, pela cidadania, mas também e, acima disso, uma Constituição que assegura ao cidadão a fiscalização e a correção da atividade administrativa.

forma eficiente, fazendo-se, portanto necessário, também, a existência de um autocontrole<sup>2</sup> com fins de prestar-lhe o fundamental apoio em suas atribuições constitucionais.

Por certo que somente ao efetivamente incrementar a implementação do Sistema de Controle Interno, “stricto senso” Central/Unidade de Controle Interno, é que os Órgãos Públicos terão as necessárias condições para que se acompanhe, coordene, normatize e revise, em todas as fases de execução, os atos ali praticados em suas diferentes secretarias e/ou departamentos.

Além do que, tornou-se pacífico o entendimento de que somente com o efetivo estabelecimento de cooperação entre todos esses diversos sistemas de controles – internos e externos (TCEs, Legislativos e Sociais) é que realmente se conduzirá a uma melhoria na qualidade da fiscalização.

Se, os fatos aparentemente nos apontam que para a otimização da gestão fiscal, planejar é imperativo, como, aliás, a Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000, dispõe no § 1° do Art. 1° que “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnam riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados”, logo se evidencia a necessidade de um acompanhamento efetivo e continuado de tais ações.

Não por menos que a Lei Magna, a fim de preencher uma possível lacuna existente obrigou os Órgãos Públicos a implementar um efetivo sistema de controle que permitisse acompanhar no dia-a-dia tal planejamento.

No novo e efetivo sistema de controle, ora proposto, não caberia que fosse simplesmente feita verificação da legalidade e do formalismo dos atos, como antes realizado, mas também, com execução de instrumentos que lhes permitissem auferirem a economicidade e a legitimidade dos gastos públicos.

Esse controle deve dar plenas condições para a atuação não só do Controle Externo, feito pelo Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas, mas como também ao denominado “controle social”, onde a sociedade, ao menos em tese, poderia de uma forma transparente saber se efetivamente os atos da gestão atenderam ou não os fins pelos quais foram propostos.

Em que pese o modelo de organização dos mecanismos de controle previsto no texto constitucional ser muito bem concebido, no sentido de servir como instrumento de apoio à

---

<sup>2</sup> No tocante aos Entes Municipais, faz se importante destacar que o citado artigo 31 do Magno Texto reza que haverá um único Sistema de Controle Interno sob o encargo do Poder Executivo local.

gestão da coisa pública, vindo com isso ao encontro dos anseios da sociedade contemporânea, o que se pode observar de fato é que as instituições não estão sendo regulamentadas, nem implementadas, na devida forma ali idealizada.

O que se constata com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal é que a sociedade vem solicitar a implementação de novos elementos, ainda mais contundentes, que visem evidenciar a transparência das ações e permitir a avaliação dos resultados e dos custos, além de aprimorar os instrumentos de planejamento, ou seja, a peça orçamentária (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária anual) dos diferentes Órgãos da Administração, sendo assim os Sistemas de Controle Interno, mais do que nunca, tem que deixarem de lado sua atuação de cunho tradicional, hoje ainda vigente, onde se via basicamente a legalidade dos atos administrativos, para cada vez mais terem como máxima de finalidade em atuar como ferramenta e apoio à gestão do Administrador Público.

O provável, é que essa mudança não ocorra simplesmente por não firmeza nas decisões dos gestores, mas sim, em decorrência das conhecidas fragilidades e deficiências, ainda hoje, existentes, haja vista o modelo conter defeitos essenciais em sua concepção, ou seja, de erros cometidos na implantação e/ou na operação desses, adicionado à baixa prioridade que os centros de poder decisório sempre atribuíram a essas atividades.

Faz-se já bem entendido que o Controle, como um todo, é o somatório dos componentes do sistema de controle interno com as ações do controle externo, vez que, quanto mais efetivo for o primeiro e quanto melhor for a sua interação com o segundo, maior será a garantia de um eficiente controle sobre os atos da administração.

Entretanto, diferente de um mero sistema formal, como hoje concebido, que vem a simplesmente medir o quantitativo, os “controles” contemporâneos deveriam dimensionar também o impacto sofrido nas finanças públicas, com a implementação de parâmetros de eficiência que oferecessem condições de constatar se o planejado e o realizado atingiram ou não as metas propostas no incremento do bem estar social.

Assim sendo, o presente trabalho propõe-se a responder a seguinte pergunta de pesquisa: a implementação das unidades de controle interno nos executivos municipais da Região Metropolitana de Porto Alegre vem efetivamente atendendo suas finalidades constitucionais de apoio às atividades de controle externo efetuadas pelos Tribunais de Contas?

No intuito de responder a esse questionamento tem-se como objetivo geral analisar se a implementação dessas unidades de controle nos Executivos Municipais da RMPA vem ou não atendendo suas finalidades constitucionais de apoio aos Tribunais de Contas. Atendendo a

esse objetivo geral o trabalho estará propiciando um melhor entendimento acerca da importância do sistema de controle interno na eficácia dos controles externos, em específico os exercidos pelo Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas.

Com vistas a atender-se ao objetivo geral acima descrito, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- i) Identificar e avaliar o tipo de controle interno atualmente realizado nos municípios da RMPA;
- ii) Investigar se os controles ora identificados satisfazem às necessidades do órgão responsável pelo respectivo controle externo.

Além dessa parte introdutória, o presente trabalho apresentara 5 capítulos que deverão se subdividir da seguinte forma: a revisão da literatura sobre sistemas de controles internos acompanhada da respectiva legislação vigente; a descrição da metodologia de pesquisa utilizada; o tratamento e análise das informações pesquisadas e, por fim, a apresentação dos resultados e as respectivas conclusões realizadas:

## **2. MECANISMOS DE CONTROLES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Nesse capítulo objetiva-se abordar a ideia de controle como um todo, não apenas como instrumento de freio e contrapeso, mas, em especial, na acepção moderna e contemporânea que deve ser dada à palavra. Nesse sentido, o presente capítulo estará dividido em três respectivas seções. Na primeira seção será apresentada a conceituação de “controle”, tanto no sentido tradicional primitivo quanto no contemporâneo da palavra. Na seção seguinte serão abordadas as formas de controle existentes na Administração Pública, enfatizando-se a evolução desses mecanismos. Por fim, será exposto, mesmo que de uma forma parcial, a vital importância dos mecanismos de controle interno como ferramenta de gestão para o Administrador Público contemporâneo.

### **2.1. CONTROLE E SUA CONCEPÇÃO ORIGINAL**

O processo gerencial compõe-se das funções planejamento, execução, direção e controle, logo, toda a entidade a fim de melhor atender os objetivos a que se propõe deve estar estruturada e organizada de acordo com princípios científicos aplicáveis às suas funções básicas, pois somente dessa forma poderá realizar de maneira eficiente os seus planos e alcançar os objetivos que constituem a razão da sua existência.

No que tange ao controle, tem-se a destacar que se no sentido original, controle, do latim fiscal medieval, era entendido como “contra rotulum”, ou do francês “contro-rôle – contrôle”, isto é ou um segundo registro organizado para verificar o primeiro, ou o conjunto das ações destinadas a confrontar uma ação principal com os seus objetivos ou metas e com os princípios ou regras a que deve obedecer,

No Direito Brasileiro ele foi introduzido por Seabra Fagundes, em sua monografia em 1941, segundo o autor, em tema de Administração Pública, controle “[...] é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro” (apud MEIRELLES. 2003, p. 639).

Já na acepção moderna, como para Ferreira (1999) essa palavra possui um novo sentido, bem mais amplo, podendo ser definida como o ato ou poder de controlar, domínio, governo e, ainda, a fiscalização exercida sobre atividades de pessoas, órgãos, departamentos ou produtos.

Assim, tem-se que é função administrativa do controle no mundo contemporâneo não apenas atuar como mera ferramenta de fiscalização do cumprimento do que foi predeterminado, mas, principalmente, como forma de: comparar os resultados produzidos nas ações das organizações e avaliar esses resultados em relação ao que foi planejado, apurando os desvios e recomendando medidas corretivas (FIGUEIREDO E CAGGINO. 1993, p. 33).

Portanto, o efetivo objetivo do Controle é o de orientar e induzir a uma alteração de atitude, com a finalidade de estabelecer correções ao Administrador, para um melhor fazer do bem estar da administrada, para assim proporcionar um retorno mais efetivo e garantido dos atos de gestão.

Na administração pública, assim como na administração privada, a necessidade imperiosa de controle não se faz diferente, sendo o seu exercício tratado na seção seguinte desse capítulo.

## 2.2. CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No que tange as antigas práticas de controle na Administração Pública deve-se destacar que essas, até a segunda metade do século XIX, foram dominadas pelo regime patrimonialista, próprio das monarquias absolutas, onde o aparelho do Estado funcionava como uma extensão do poder soberano e confundia-se a “*res pública*” com a “*res principis*”, em que as decisões político-administrativas concentravam-se no monarca e beneficiavam apenas o clero e a nobreza, conseqüentemente imperando o nepotismo, o empreguismo e a corrupção (BRESSER PEREIRA, 1996).

Entretanto, com ascensão das sociedades capitalistas e democráticas o mercado e a sociedade civil passam a se distinguir do Estado e no novo cenário emerge a Administração Pública Burocrática com o propósito de combater a privatização do Estado e diferenciar as figuras do político e do administrador público (BRESSER PEREIRA, 1996). Assim, passam a se constituírem em importantes características a implantação de severos mecanismos de controle e de valores como a impessoalidade, o formalismo, a normatização, a profissionalização, a hierarquia e a meritocracia, com o objetivo de minimizar o espaço para a discricionariedade dos administradores públicos.

O que se constata com o tempo é que a Administração Pública torna-se mais complexa sendo, cada vez maior a soma dos recursos financeiros movimentadas, o que coloca o controle pertinente como preocupação constante de diversos segmentos da sociedade, especialmente dos órgãos responsáveis pela fiscalização da boa e regular aplicação do dinheiro público e da correta administração dos bens patrimoniais com eles adquiridos.

Em confronto com a necessidade de satisfação ao interesse público<sup>3</sup> que impõe ainda hoje às quase ilimitadas demandas sociais e o atendimento, sempre, com agilidade, com legalidade, com legitimidade, com economicidade, com eficácia, com eficiência e com efetividade, têm-se o Administrador Público, cada vez mais, com as suas ações delimitadas pelas “amarras legais” que o Direito Administrativo imputa, com a obrigatoriedade de previsão legal aos “atos administrativos<sup>4</sup>”, em que qualquer ação estatal sem a correspondente autorização legal ou que exceda o âmbito nela demarcado ou as exigências do bem-comum, torna-se injurídica e expõe-se à anulação.

Em decorrência, vê-se o Gestor Público na obrigatoriedade de prescrever mecanismos/sistemas de controle de suas atividades e atos, para que sejam, inclusive, utilizáveis em sua própria defesa e/ou na defesa dos direitos e garantias dos administrados; a fim de que possa assegurar-se a observância da ordem jurídica, a sua proteção e da comunidade, além das visíveis limitações e fragilidades humanas, pois tende a assegurar a coerência da atividade administrativa, sendo um fator essencial de coordenação para o bom funcionamento interno da Administração.

---

3 Interesse público é a relação entre a sociedade e o bem comum por ela perseguido, através daqueles que, na comunidade, têm autoridade - governantes, administradores públicos, magistrados, etc (MARTINS FILHO, 2000, p.13)

4 FIGUEIREDO (1998, p. 124-125) conceitua ato administrativo como “a norma concreta, emanada pelo Estado, ou por quem esteja no exercício da função administrativa, que tem por finalidade criar, modificar, extinguir ou declarar relações jurídicas entre (o Estado) e o administrado, suscetível de ser contrastada pelo Poder Judiciário”.

Concomitante venha, também, a todas as premissas legais, a realizar o atendimento, que a sociedade lhe impõe, com a necessária presteza e com a real utilidade e eficiência no atendimento ao interesse público.

### 2.3. O CONTROLE COMO FERRAMENTA DE GESTÃO

Na Administração controle é como na definição de Guerra (2003, p.23) a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme os modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática.

Para Di Pietro (2005, p.637), o controle tem a finalidade de assegurar que a Administração Pública atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade, em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa. Destes princípios decorrem os deveres do administrador, dentre eles o de prestar contas.

Aliado a isso, faz-se importante destacar o argumentado por Meirelles (1998. p.106-107) que:

...a prestação de contas do administrador público tem uma abrangência maior do que o encargo de prestar contas da gestão de bens e interesses alheios por qualquer outro administrador, por que a gestão se refere aos bens e interesses da coletividade. Defende ainda que a prestação de contas não se refere apenas ao dinheiro público, à gestão financeira, abrangendo todos os atos do governo e de administração.

Fato evidente é que a possibilidade efetiva de controle sob o “poder público” vem a incorrer não simplesmente no desempenho do Estado<sup>5</sup> desse mundo contemporâneo (democrático-moderno), mas também no desenvolvimento da cidadania, ao permitir a aferição da gestão pública e o efetivo acompanhamento do cumprimento das demandas e anseios

---

5 O vocábulo 'Estado' é utilizado assim, tanto para designar: 1) a realidade política de um povo inteiro; como, 2) a figura jurídica que personifica esse povo no âmbito do direito; 3) como o conjunto de órgãos jurídicos através dos quais atua essa figura jurídica. No primeiro temos a personalidade política; no segundo temos a personalidade jurídica do Estado; no terceiro temos o Estado na sua organização atuante." (Gordillo apud SOUZA. 1993, p. 3)



sociais, protegendo a sociedade às limitações e às fragilidades humanas, pois tende a assegurar a coerência da atividade administrativa, sendo um fator essencial de coordenação para o bom funcionamento interno da Administração.

Portanto a atribuição de vigilância, verificação, orientação e correção que um poder ou órgão ou agente público, exerce sobre ou a atuação de outro (externa) ou de sua própria atuação (interna corporis), isto é, a função administrativa que visa a verificar: como está funcionando, de que forma, em que tempo e quais os resultados das ações e às atividades exercidas pela Administração que, até por ditames constitucionais, sujeitam-se a permanente fiscalização contábil, financeira, orçamentária operacional e patrimonial, a fim de ser verificado se foram cumpridos os preceitos de legalidade, economicidade, eficiência e regular aplicação das subvenções e renúncia de receitas, devendo prestar contas toda pessoa física e entidade jurídica que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro e valores públicos (CF art. 70).

Logo, controlar certos atos e contratos administrativos exige mais do que a análise de sua legalidade e do seu formalismo exige, na verdade, uma visão mais ampla, por certo que não são os mecanismos tradicionais de controle que atendem a esta necessidade, vez que essa nova realidade que surge no Estado Contemporâneo está a exigir urgente adoção de novos enfoques de controle, que não substituam os atuais, mas se condicionaram a eles. Ao lado das questões tradicionais as novas abordagens de avaliação considerariam, por exemplo, os resultados econômicos, financeiros e administrativos da ação governamental, isto é, analisarão, ainda, a plena efetividade dos atos do gestor público.

Os diferentes tipos de execução desses mecanismos de controles podem ser classificados em heterocontrole<sup>6</sup> (controle externo ou exocontrole) e o autocontrole<sup>7</sup> (controle interno ou controle administrativo).

O Controle também pode ser definido pelos seus critérios, tais como: legalidade, mérito e técnica (critério de finalidade); prevenção, concomitância ou sucessividade (critério temporal); repressivo ou inspetivo (critério de eficácia); interno ou externo (critério orgânico, formal ou subjetivo); e sobre atos ou sobre atividades (critério objetivo ou material) (NASCIMENTO. 2005).

Seus mecanismos são acionados de forma: prévia (a priori), isto é, antes da efetiva realização do ato, visando a evitar a prática de fraudes, erros, desperdícios, abusos e desvios;

---

6 Caso efetivado por entidade estranha à controlada.

7 Fiscalização exercida pela própria autoridade, que editou o ato ou responsável pela atividade, sobre sua atuação; ocorre espontaneamente ou mediante provocação.

concomitantes, quando realizados no decorrer da execução do ato, permitindo avaliar se tal ato pendente, de um ou outro, se está ou não satisfeito, por exemplo, o cumprimento das cláusulas contratuais para que se libere o pagamento, ou posterior (a posteriori), quando a verificação se dá sobre ato já concluído como acontece nos casos de tomada contas.

Além do que, também dividido em vertentes, isto é:

- legislativa, também chamado de parlamentar ou político; desempenhado pelo Poder Legislativo em relação a determinados atos da Administração Pública.
- administrativa ou supervisonal – exercido pelo próprio executivo e por órgãos de administração do Legislativo e do Judiciário confirmam ou desfazem suas atividades, tais sejam, ou não, legítimas, convenientes, oportunas e eficientes, ou anulam, modificam e revogam seus atos, é essencialmente de âmbito interno;
- judiciária – exercido pelo Poder concernente, tendo sua função no sentido de coibir abusos das normas de condutas e das práticas dolosas contra o patrimônio público, cujo alcance seja tipificado nas esferas dos códigos civil ou penal;
- contas - em essência deveriam competir ao Parlamento, mas, devido a vários fatores, tem ele de recorrer a um órgão técnico especializado, Tribunais de Contas.
- social<sup>8</sup> – exercido através de formas de ação direta facultadas aos cidadãos e/ou às instituições que integram a sociedade, com competência para provocar o acionamento do controle externo.

Por outro lado, quanto à natureza, nessas várias formas e instâncias, o controle pode, também, ser exercido ou pela exatidão técnica-jurídica (formal ou de conformidade), verificando se os atos administrativos mantêm ou não consonância com a legislação pertinente, isto é, se a Administração não observou algum dos seus diversos ditames legais, incluindo o acompanhamento da execução orçamentária e a verificação da observância dos pactos contratuais ou no de mérito (intrínseco, ou substancial), onde ocorre a avaliação em termos quantitativos e qualitativos da eficiência, eficácia e economicidade de como estão sendo aplicados os recursos públicos, além de objetivar, assegurar, protegê-los contra o mau uso, extravio, roubo, etc.

Frisa-se que, neste (substantivo), em que pese ser de fácil assimilação pela opinião pública, é na realidade de difícil execução, com medições não tão claras e imediatas quanto no formal (que tem a referência jurídico-administrativa dando-lhe sustentação), vez que examina,

---

<sup>8</sup> CF/88 - "Art. 74... § 2.º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União."

na realidade, o mérito da despesa, preocupando-se com os três<sup>9</sup> “es”, isto é, com a eficácia, eficiência e a economicidade na gestão da “coisa pública”; fato dificultado pelo alto grau de subjetividade que essa análise possa estar revestida.

O fato é que controlar certos atos e contratos administrativos exige mais do que a análise de sua legalidade e do seu formalismo, requer, na verdade, uma visão mais ampla, por certo que não são os mecanismos tradicionais de controle que atendem a esta necessidade, haja vista que essa nova realidade que surge no Estado Contemporâneo está a exigir urgente adoção de novos enfoques de controle, que não substituam os atuais, mas se condicionaram a eles.

Ao lado das questões tradicionais as novas abordagens de avaliação considerariam, por exemplo, os resultados econômicos, financeiros e administrativos da ação governamental, isto é, analisarão, ainda, a plena efetividade dos atos do gestor público.

Aliado às demais necessidades de se utilizar sistemas de freios e contrapesos, o certo é que de uma forma crescente e, além do mais, fundamentada no anseio social por bons serviços público, com um padrão mínimo de qualidade, tem-se que a eficiência na Administração Pública vem sendo cada vez mais exigida em todas as suas instâncias, a ponto de, inclusive, vir a adquirir status de princípio constitucional, como se observa com a Emenda Constitucional 19/1998.

Sendo assim, além das atribuições tradicionais de controle, tais como: legalidade em geral e/ou a contábil-financeira, incluiu-se também a necessária verificação do mérito das ações do gestor, isto é verificar quanto à conveniência e oportunidade de medidas e decisões desse para o atendimento do interesse público. Além do que deverá ser verificado também se os aspectos relativos à eficiência, produtividade e gestão estão ou não sendo atendidas em todos os atos do Administrador Público.

---

<sup>9</sup> Para muitos autores, na realidade, são quatro “es”, pois acrescentam a efetividade, que avalia a organização não dentro de si mesma, mas sua relação com o meio, com a sociedade, isto é, melhor explicitando: realizar tarefas com eficiência e eficácia produzindo resultados perfeitamente mensuráveis e aceitos pela sociedade.

## 2.4. O CONTROLE E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

No Brasil, o trabalho controlador tem início no período republicano, quando a instituição Tribunal de Contas foi criada pelo Decreto nº 966-A, de 07 de novembro de 1890, incluída na Constituição de 1891 e instalada em 1893, sendo que, nas Constituições seguintes (1934, 1937, 1946 e 1967), a Corte de Contas manteve sua condição de responsável pelo acompanhamento dos atos governamentais de natureza orçamentária, financeira, patrimonial e administrativa do Poder Público.

Em 1936 com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP, com atribuições de racionalizar a administração mediante simplificação, padronização e aquisição racional de materiais, revisão de estruturas e aplicação de métodos na definição de procedimentos, vê-se efetivamente representada à primeira reforma administrativa do país e a sedimentação dos princípios centralizadores e hierárquicos da burocracia clássica.

A reforma da gestão Pública não subestimou os elementos patrimonialistas e clientelistas ainda existentes em um Estado como o brasileiro, mas, ao invés de continuar se preocupando exclusivamente com eles, como fazia a reforma burocrática desde que foi iniciada nos anos 1930, avançou na direção de uma administração mais autônoma e mais responsabilizada perante a sociedade. Seu pressuposto é de que a melhor forma de lutar contra o clientelismo e outras formas de captura do Estado é dar um passo adiante e tornar o estado mais eficiente e mais moderno.

Portanto, a partir da reforma empreendida no governo Vargas, a Administração Pública passa por um processo de racionalização que se traduziu no surgimento das primeiras carreiras burocráticas e na tentativa de adoção do concurso como forma de acesso ao serviço público. Entretanto os sinais de disfuncionalidade do sistema rapidamente começaram a aparecer, tanto que, pouco tempo após a introdução do mesmo, criou-se a primeira autarquia, a partir da idéia de descentralização e flexibilidade dos serviços públicos. Esse fato já correspondia, para alguns, a um primeiro indício da administração gerencial.

Na realidade, mesmo que o transcorrer dos tempos e outros diplomas legais fossem aperfeiçoando e melhorando os mecanismos de fiscalização, contudo, em função das normas constitucionais e jurídicas vigentes à época, a sistemática de controle não alcançou caráter modernizante, mantendo-se, ao longo de décadas, condicionada a regras ortodoxas e delimitadoras, dentro de um hermetismo localizado na verificação prévia dos gastos. Adotava, por conseguinte, um modelo de exame configurado na legalidade dos atos, de base

eminentemente formalística, documentária, numérica, sem descer ao aspecto subjacente das decisões governamentais. Sendo assim, exercitando o exame prévio dos atos de despesa, sem qualquer tipo de preocupação com a conveniência e oportunidade da ação dos órgãos administrativos e de suas identidades jurídicas, revelando, destarte, tangência ao crescimento, sofisticação, complexidade e avanço da máquina governamental.

Essa sistemática de controle de regularidade que conforme Dias (apud FERREIRA. [1988?], p.12) no modelo de controle administrativo vigente anteriormente à Reforma de 1967, especialmente no relacionamento com a arrecadação, aplicação e guarda de recursos públicos, era essencialmente formal, excessivamente burocrático e oneroso, assim como, deficiente quanto aos seus reais objetivos.

Por outro lado, é de se observar que, já na Constituição de 1967 (24.01.67) e sua Emenda Constitucional nº 1/69 (17.10.69), esses controles passaram a ser objeto de cuidados do constituinte federal e inseridos na Lei Maior, entretanto foi com o advento da Reforma Administrativa (Decreto – Lei 200/67) é que se começou, realmente, a exigir que, além do sistema existente à época, quer o praticado pela Administração (Poder Executivo) propriamente dita, cuja insipiência e atrofia eram notórias em razão do próprio sistema vigente – em que pouco ou nada podia ser executado em matéria orçamentária ou financeira sem que o Tribunal de Contas desse, previamente, a última palavra, quer o exercido por este último, apoiado, basicamente, no chamado “sistema de registro prévio”, onde a forma constituía a tônica do controle; fossem substituídos por dois sistemas de controle – Interno e Externo – e assim abrangendo todas as esferas de controle, ou seja: prévia, concomitante e a posterior (DIAS apud FERREIRA. [1988?], p.12).

O que se observa é que o Decreto, enfim, promoveu a racionalização administrativa, ao instituir as funções planejamento e orçamento e ao difundir, como princípios gerais de ação, a desconcentração, a coordenação e o controle, a competência a informação no processo decisório e implantação de algumas vertentes do modelo gerencial.

É de se expor, entretanto, que, como não poderia deixar de ser, conjuntamente com as melhorias, o Decreto trouxe algumas conseqüências negativas, isso porque ao permitir a possibilidade de contratação de funcionários sem prévio concurso público, acabou por estimular o patrimonialismo e o clientelismo, com a nomeação, em muitos casos, segundo critérios exclusivamente políticos.

Além do que, o fato de não instituir instrumentos de controle para os órgãos da administração indireta, findou em contribuir para o seu desvirtuamento, haja vista que tais órgãos acabaram por se curvar aos interesses privados, com o uso indevido da flexibilidade e

autonomia do sistema, em decorrência na época vê-se a proliferação dos entes indiretos, fragilizando o núcleo central de políticas públicas.

Assim, muito embora, os esforços, constata-se que a Administração Pública burocrática predominou até a década de 60 do século passado, mesmo com a implementação em 1967, do Decreto-Lei nº 200 – considerado como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil, o qual enfatizou a Administração Pública voltada para a eficiência e para descentralização administrativa (“administração pública para o desenvolvimento”).

Conseqüentemente, a Constituição de 1988 rejeitou a descentralização de 1967, por entendê-la vinculada ao autoritarismo, e reafirmou os ideais da administração pública burocrática, inclusive como reação ao clientelismo dominante no país.

Em meio a uma série crise econômica agravada em 1990 por um processo hiperinflacionário, entendeu-se necessário reformar o Estado Brasileiro. E, ainda, visto que as alterações decorrentes da Constituição de 1988 encareceram significativamente o custeio da máquina administrativa, verificando-se também aumento da ineficiência dos serviços sociais ofertados e acentuamento do clientelismo, adveio então a Emenda Constitucional nº 19/98, reforma constitucional conhecida como “Reforma Administrativa”, introduzindo a gestão gerencial ou pós-burocrática.

Dentre todas as alterações constitucionais sofridas pela atual Carta, a emenda 19/98 foi a mais profunda, pois abrangeu um vasto número de dispositivos constitucionais, além de alterar o âmago da Administração Pública Brasileira, fugindo do padrão originariamente concebido pelo constituinte originário e partindo para adoção de um modelo de administração mais moderno, liberal, com visíveis características do padrão que rege a iniciativa privada.

Dado esse diagnóstico, a partir de 1995, começou a se defender uma nova Reforma da Administração Pública Brasileira, integrada a um abrangente processo de Reforma do Estado. Em decorrência disso, transformou-se a então Secretaria da Administração Federal - SAF - no novo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado - MARE. O objetivo da Reforma da Gestão Pública de 1995 foi contribuir para a formação no Brasil de um aparelho de Estado forte e eficiente. Ela compreendeu três dimensões:

- a) uma dimensão institucional legal voltada à descentralização da estrutura organizacional do aparelho do Estado através da criação de novos formatos organizacionais, como as agências executivas, regulatórias e as organizações sociais;
- b) uma dimensão gestão, definida pela maior autonomia e a introdução de três novas formas de responsabilização dos gestores – a administração por resultados, a competição

administrada por excelência, e o controle social – em substituição parcial dos regulamentos rígidos, da supervisão e da auditoria, que caracterizam a administração burocrática; e

c) uma dimensão cultural, de mudança de mentalidade, visando passar da desconfiança generalizada que caracteriza a administração burocrática para uma confiança maior, ainda que limitada, própria da administração gerencial.

Em síntese, a nova política de organização do Estado pode ser identificada em oito princípios fundamentais:

- desburocratização (por meio de flexibilização administrativa e eliminação de procedimentos operacionais desnecessários);
- descentralização (delegação de competências dentro da estrutura do Estado e estabelecimento de parcerias com a sociedade);
- transparência (maior publicidade das ações governamentais, possibilitando o controle social);
- accountability significa o poder de prestar contas sobre a gestão;
- ética;
- profissionalismo;
- competitividade; e
- enfoque no cidadão (como principal usuário dos serviços públicos). Um dos princípios fundamentais da Reforma é de que o Estado, embora conservando e se possível ampliando sua ação na área social, só deve executar diretamente as tarefas que são exclusivas de Estado, que envolvem o emprego do poder de Estado, ou que apliquem os recursos do Estado.

As referidas propostas foram posteriormente consolidadas no Plano Diretor da Reforma do Estado - PDRE, e com base nelas iniciou-se todo o processo de Reforma do Estado que vem sendo gradativamente implantado no Brasil. Para tanto, foi editada a Lei Complementar Federal nº 101 de 04 de maio de 2000, mais conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, que instituiu uma nova cultura administrativa, pois além de conter outros instrumentos de controle, ampliou a responsabilidade do administrador na gestão dos recursos públicos.

Essa Lei veio reforçar a necessidade de planejamento das ações do administrador, o qual deve agir preventivamente e não corretivamente, com vistas alcançar o equilíbrio das contas públicas, por meio do cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e da obediência a diversos limites e condições, em especial no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, dívida consolidada, operações de crédito e inscrição em restos a pagar.

Mário Martinez também afirma que

...uma ampla reforma, que implica maior flexibilidade para a gestão, requer também, além de uma boa estruturação dos mecanismos de controle formais, que se abram perspectivas, principalmente, para uma maior participação social e conseqüentemente, para a ampliação da democracia participativa. O importante é que seja alcançada uma situação inserida e regulada, como colocado por Martins (1997). Quando se fala em participação social, tem se que considerar a condição efetiva de responsabilização dos gestores públicos pelos atos praticados e a participação social nas políticas públicas pelos atos praticados e a participação social nas políticas públicas, ou seja, ao que se chama de accountability. Isso significa um estímulo à organização social, educação para a cidadania e participação efetiva na formulação das políticas públicas do governo (1999, p.58).

#### **2.4.1. O Sistema de Controle Interno**

Antes de qualquer coisa, é necessário fazer-se a diferença entre os conceitos: Controle Interno, Auditoria Interna e Sistema de Controle Interno (TAVARES. 1997, p. 51-54):

Controle Interno – abrange todas as formas de controle - preventivo ou detectivo -, existentes em determinada organização (pública ou privada), sejam de natureza financeira, contábil, técnica, sejam mesmo operacional. Os controles internos são implantados pela própria gerência de cada área no curso de suas rotinas e atividades buscando evitar que haja erros de execução. Vão da simples exigência de que todos os documentos emitidos venham a ser regularmente assinado por pessoas autorizadas (devidamente identificadas), à segregação de funções universalmente defendida.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) registra que controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendido tanto a alta administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A alta administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização. (AUDIBRA. 1992, p. 48).

Auditoria Interna – refere-se ou à unidade ou ao departamento institucionalmente constituído, dotado de recursos humanos e materiais, para que, em nome da alta administração de um determinado órgãos ou entidade, exerça vigilância sobre os controles internos existentes e as operações corriqueiramente realizadas. Modernamente, tem a seu cargo a



tarefa de prestar orientação aos auditados e de auxiliar a alta administração no processo de tomada de decisão, dirigindo sua atividade - anteriormente apenas fiscalizatória e punitiva - para uma nova posição de unidade também consultiva.

Sistema de Controle Interno<sup>10</sup> – é especificamente do Setor Público e refere-se ao conjunto complexo e organizado de regras e normas, de unidades, de princípios, de métodos, de procedimentos e de equipamentos, coordenados entre si, que busque o fim precípua de realizar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas de governo, bem como comprovar a legalidade e de avaliar os resultados, quanto à eficácia, à eficiência e a economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional nos órgãos e entidades da administração pública.

É função precípua de todo Sistema de Controle Interno, contemplar o acompanhamento e avaliação periódica dos programas governamentais, contendo informações sobre a sua concepção lógica; a adequação e a relevância de seus objetivos; a consistência entre as ações desenvolvidas e os objetivos estabelecidos; as conseqüências globais para a sociedade; os efeitos não incluídos explicitamente nos seus objetivos; a relação de causalidade entre os efeitos observados e a política proposta; os fatores inibidores de seu desempenho; a existência de alternativas de ação, consideradas ou não pela administração, e os respectivos custos envolvidos; e o cumprimento de dispositivos legais aplicáveis aos seus objetivos.

Fácil verificar que, pela sua maior proximidade com administração e seu contato diário com as operações que são realizadas, o Sistema de Controle Interno (que, vez o tema abordar basicamente a administração pública, passaremos a denominar também de, tão somente, Controle Interno) passa a deter pormenorizado conhecimento das peculiaridades de cada unidade, órgão ou entidade.

Portanto, dos Controles, é o Interno, um plano de organização, métodos e procedimentos adotados, pela administração, com o propósito de garantir que a utilização de recursos esteja conforme as leis, regulamentos e políticas; que os recursos se encontrem resguardados contra o desperdício, a perda, o uso indevido e o roubo e que se obtenham, mantenham e apresentem, equitativamente, dados confiáveis nos relatórios (conceito formulado pelo Controlador-Geral dos Estados Unidos); assim, o mais complexo e abrangente, constituído de toda a “constelação” de controles administrativos de bens e

---

<sup>10</sup> No entendimento de Lima (1997) o controle interno é o processo pelo qual a Administração Pública se assegura, tanto quanto possível, de que a organização segue os planos e as políticas estabelecidas, envolvendo toda uma gama de atividades que vai desde o planejamento orçamentário até o efetivo alcance dos objetivos e metas programadas, e que o alcance desses objetivos, objetivos coerentes, evidentemente, é o retrato da satisfatória aplicação do Controle Interno, o que resulta na boa administração.

recursos dessa forma interpenetrando todos os setores públicos responsáveis pela manipulação do erário.

O American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), no Relatório Especial da Comissão de Procedimentos de Auditoria, o define como o plano de organização de todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

Para Attie (1988, p.198), pela análise da definição de controle interno, pode-se observar a existência de vários fatores que necessitam ser claros e objetivamente expostos, tais como:

- a) plano de organização, métodos e procedimentos - modo pelo qual se organiza um sistema, isto é, o conjunto de medidas que, de maneira planejada e integrada, são adotadas pela entidade, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, com o estabelecimento dos caminhos e os meios de comparação e julgamento pelas parcelas de trabalho exigidas para a sua consecução de modo que se possa chegar a determinado fim, mesmo que esse objetivo não tenha sido preestabelecido formalmente;
- b) utilização de recursos conforme as leis, regulamentos e políticas – é elementar que todas as operações de uma entidade pública devem ser realizadas em conformidades com as leis, regulamentos e políticas administrativas estabelecidas;
- c) os recursos devem se encontrar resguardados contra o desperdício, a perda, o uso indevido e o roubo, ou seja, proteção do patrimônio – observa-se que já na Constituição Federal vê-se estabelecida ser uma das finalidades do controle interno: comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; dessa forma visando assegurar que os recursos públicos estejam devidamente protegidos e que, quando aplicados, o sejam com a maior eficácia e eficiência, pois somente assim é que fica possibilitados o devido, eficiente e salutar meio de salvaguardar os interesses públicos;
- d) dados confiáveis nos relatórios – as informações geradas devem ser exatas e tempestivas para que sejam úteis, sendo que no relativo aos dados contábeis, por exemplo, devem, sempre, corresponder com a adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade;
- e) políticas (administrativas) - sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado.

Portanto, da definição se depreende muito mais do significado que normalmente se atribui ao termo, abrangendo todos os aspectos operacionais ou de uma empresa ou de uma

Administração, uma vez que ele inclui série de procedimentos bem definidos que, conjugados de forma adequada, asseguram a fluidez e a organização necessárias para a obtenção de algo palpável; sendo assim, fácil é compreender que todos os itens se interinfluenciam de forma acentuada e que qualquer deficiência de um deles, sem sombra de dúvida, pode e deve comprometer o funcionamento de todo o sistema de controle interno.

Do que se conclui, o Controle Interno é um método de organização, uma relação de obrigações e responsabilidades, um conjunto de contas, relatórios, medidas e métodos empregados, objetivando proteger o ativo, fornecer à contabilidade, informações fidedignas para a exatidão das demonstrações contábeis e controlar e avaliar a economia, eficiência e eficácia das operações da empresa ou organização pública, dessa forma como nos diz Figueiredo (1991, p.21) “visando verificar a legalidade dos atos praticados (homologação, invalidação ou saneamento), bem como a congruência lógica dos atos em função do interesse público prevalente a tutelar (aprovação ou revogação)”.

Sua importância fica evidente, a partir do momento em que se torna impossível conceber uma entidade que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações propostas; além disso, sob o aspecto administrativo, da também necessidade de um conjunto de órgãos atuando, interligados através de mecanismos de comunicações própria, no acompanhamento da execução de programas de trabalho previamente definidos, tendo por finalidade, indicar e verificar se os princípios e as normas adotadas estão ou não obedecidos.

Indubitável que, se o controle interno é parte integrante de cada segmento da organização e de cada procedimento correspondente a uma parte do conjunto desse controle, resta à Administração a homologação dos atos, isto é, o reconhecimento da autoridade superior como legal atividade praticada por autoridade inferior, ou então, por autoridade especialmente designada, com competência expressa para controlar a legalidade do procedimento administrativo, aprovando ao verificar e ao analisar a conveniência da integração do procedimento, já não somente a lume dos cânones da legalidade, mas também da política administrativa com ou a invalidação ou o saneamento, se oportunidade houver, dos atos desconformes com a lei e, ainda, revogando, isto é, suprimindo situação jurídica que já não mais serve ao interesse público por motivo superveniente.

De resto, uma vez que é um instrumento gerencial usado para proporcionar razoável segurança de que os objetivos da direção superior estão sendo atingidos, logo, a responsabilidade por uma estrutura eficaz e adequada de controle interno recai sobre a

administração superior, cabendo-lhe o dever de assegurar-se de que essa, não apenas seja instituída, mas revisada e atualizada, a fim de mantê-la eficaz, eficiente e efetiva.

#### 2.4.2. O Sistema de Controle Externo

O Sistema de controle externo<sup>11</sup> é formado por todos os Órgãos e atores que executem o exocontrole na Administração Pública, com fins de possibilitar a verificação, inspeção e o exame da efetiva correção na conduta gerencial do Ente, Órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme os modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática.

Podendo tanto ser exercido, em separado e/ou em conjunto na forma:

- legislativa, também chamada de parlamentar ou política; desempenhada pelo Poder Legislativo em relação a determinados atos da Administração Pública;
- judiciária – exercida pelo Poder concernente, tendo sua função no sentido de coibir abusos das normas de condutas e das práticas dolosas contra o patrimônio público, cujo alcance seja tipificado nas esferas dos códigos civil ou penal;
- contas – que em essência deveriam competir ao Parlamento, mas, devido a vários fatores, tem ele de recorrer a um órgão técnico especializado, os “Tribunais de Contas”; e
- social – exercida através de formas de ação direta facultadas aos cidadãos e/ou às instituições que integram a sociedade, com competência para provocar o acionamento do controle externo.

Entretanto no tangente a esse trabalho basicamente quando for referido o “Sistema de Controle Externo”, esse será relativo ao efetuado pelos Tribunais de Contas<sup>12</sup> em auxílio ao Poder Legislativo.

Giza-se que os órgãos em questão constam da seção que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária do capítulo sobre o Poder Legislativo tanto da Constituição Federal de 1988, como das constituições estaduais e do Distrito Federal.

11 Para Ferraz (1999, p. 98) o controle externo: “é o exercido por órgãos diverso, não pertencente à estrutura do responsável pelo ato controlado, como o controle que o Poder Judiciário pode vir a realizar sobre os atos do Poder Público, o controle direto ou indireto a cargo do Congresso Nacional e o realizado pelos Tribunais de Contas.”

12 No Brasil, há o Tribunal de Contas da União (TCU), 27 Tribunais de Contas dos Estados (TCEs), incluindo o Tribunal de Contas do Distrito Federal, e 6 Tribunais de Contas dos Municípios (TCMs), mais os tribunais de contas específicos para as cidades do Rio de Janeiro e de São Paulo.

## 2.5. O CONTROLE DUAL

A gênese do controle dual é originada dos artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988-, onde dispõem que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, efetividade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida de forma integrada pelo Poder Legislativo, mediante controle externo, e o sistema de controle interno de cada Poder.

Frisa-se que, já em 1964, quando da Lei Federal nº 4320, ocorre à instituição das normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços das esferas governamentais, é que surgiu, pela primeira vez em texto legal, a bipartição do controle da Administração Pública (artigos 75 a 82): “Controle Interno e Controle Externo” e definidas as competências para o exercício daquelas atividades, sendo que ao Poder Executivo incumbia o controle interno, enquanto o controle externo era atribuído ao Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas.

O alcance da atividade de controle era restrito, e destes, o externo reportava-se à verificação da probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos “dinheiros públicos” e ao cumprimento da Lei do Orçamento Anual (LOA), enquanto ao interno cabia, conforme seu artigo 75, a verificação da legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidedignidade funcional dos agentes da administração responsável por bens e valores públicos; o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de contas.

Com a “dita” Reforma Administrativa, estabeleceu-se às novas diretrizes para a administração financeira e orçamentária, e foram fixadas as competências para as etapas do processo fiscalizador, enquanto que no Magno Texto atual (1988) houve, efetivamente, a consolidação dessa nova atividade de fiscalização da execução orçamentária, trazendo significativa modificação na fiscalização financeira e orçamentária do País, ao estabelecer a dualidade do controle para a análise do andamento da administração, resultante de um processo interativo entre o controle interno - de responsabilidade de o próprio Poder Público - e o controle externo - de competência do Legislativo e exercido com o auxílio do Tribunal de Contas.

Para Silva, os dois sistemas – o de Controle Externo e o de Controle Interno – devem funcionar integrados:

como se fossem círculos concêntricos em torno do administrador público. O Controle Interno constitui o círculo interior, contíguo, junto ao gestor, verificando no acompanhamento cotidiano a legalidade dos atos de despesa e fornecendo ao externo todos os dados e elementos necessários para que o órgão de Controle Externo possa apurar e julgar responsabilidades do administrador e certificar a regularidade da gestão ao fim do exercício (1993, p. 57).

Sabido da existência imperiosa dos dois sistemas é importante destacar que não cabe ao controle externo, a princípio, a fiscalização inicial dos atos administrativos, por ser esta uma função do controle interno; sendo assim, faz-se necessária à implantação deste com fins específicos e razoáveis que possibilitem, atentando sempre para a relação custo/benefício do mesmo, garantir que o emprego dos bens e dos recursos atinja de forma econômica e eficiente, os objetivos para os quais foram adquiridos ou alocados.

Porém, é óbvio, inexistente qualquer impeditivo para que o controle externo, através dos Tribunais de Contas, particularize a natureza de seus exames e proceda a uma análise amostral por espécie, considerando sempre, para definição da mesma, o grau de confiabilidade dos trabalhos efetuados pelo controle interno, eliminando-se, dessa maneira, a possibilidade de realização de controle em duplicidade e mantendo integrados e independentes os sistemas de controle específicos.

Faz-se importante lembrar, sempre, da responsabilidade solidária que os responsáveis pelo Controle Interno têm, caso tomarem conhecimento ou de irregularidade ou de ilegalidade e dela não darem ciência às Cortes de Contas.

Destaca-se, ainda, que enquanto o Controle Interno atua prioritariamente, prévio e concomitantemente, pois visa, principalmente, evitar a prática de fraudes, erros, desperdícios, abusos e desvios na Administração Pública, para manter a integridade de seu objetivo último, mesmo que possa e deva, também, ser exercido em caráter posterior, quando às circunstâncias assim o exigirem. Por sua vez, o Controle Externo, via de regra, o faz “a posteriori”, mas, em algumas situações, vê-se atuando, também, de forma concomitante (ex. auditorias específicas realizadas pelos Tribunais de Contas e hoje já também com a possibilidade das Medidas Cautelares) nos casos de verificação da legalidade, legitimidade e economicidade dos editais de licitação, e concursos públicos, podendo sustar, anular ou suspender, quando se vê eminente à necessidade da observância desse instrumento para salvaguardar o interesse público.

Assim, mesmo que durante suas atuações tenha evidente, muitas vezes, alguns pontos em comum e em divergência, tais como descreve Barros (1995, p.181-233):

- possuem objetivos e objetos comuns, mesmo que realizados seus trabalhos em momentos distintos;
- a competência para aplicar sanções nas instituições é da autoridade administrativa. Se, eventualmente, algum integrante do controle interno a possuir, será porque decorrente do próprio princípio de hierarquia da Administração e não porque inerentes à atividade de controle;
- a liberdade de atuação – enquanto que o controle interno é dependente hierárquico, haja vista ser realizado por funcionários do próprio Órgão, logo com subordinação na Entidade. O controle externo atua com total independência, visto ser executado por “corpo” estranho a Administração, evidente que necessária a interação, denominada de “sistema de controle<sup>13</sup>”, entre os dois controles, vez que imprescindível de cumprir com o objetivo de assegurar a eficácia, eficiência e economicidade da administração na aplicação dos recursos públicos; evitando os desvios, perdas e desperdícios; além de garantir o cumprimento das normas técnicas, administrativas e legais; possibilitando identificar erros, fraudes e seus agentes; e a preservar a integridade patrimonial, assim como propiciar informações para a tomada de decisões.

## 2.6. CONCLUSÕES PARCIAIS

A partir das discussões promovidas ao longo desse capítulo, conclui-se da dificuldade inicial para que os Órgãos públicos, até o presente momento, adequem seus “Sistemas de Controles Internos” nos moldes que requer a Carta Republicana de 1988.

Possivelmente, o maior problema dos gestores desses Órgãos é conseguirem romper a fase de transição entre o sentido pretérito das funções controle, onde agiam como simples e tão somente agentes de contenção, isto é de freios e contrapesos, na atuação dos agentes. Para o contemporâneo onde além de tudo e talvez principalmente serem a ferramenta de gestão como instrumento imprescindível ao administrador público.

Assim no romper a barreira da condição de atuar como simples, mas nem sempre efetiva de mero agente controlador, onde tem um segundo registro organizado para verificação do primeiro, isto é um sistema baseado somente num conjunto de ações destinadas a confrontar uma ação principal com os seus objetivos ou metas e com os princípios ou regras que devem ser obedecidas, estaria transpondo para uma coisa bem mais abrangente no plano atual, proporcionando um valor de serviços imensurável a sociedade.

Na Administração Pública contemporânea é função dos órgãos de controle não apenas atuarem como meras ferramentas fiscalizatórias, para verificação do cumprimento do

---

13 Por sistema administrativo, ou sistema de controle jurisdicional da Administração, como se diz modernamente, entende-se o regime adotado pelo Estado para a correção dos atos administrativos ilegais ou ilegítimos praticados pelo Poder Público em qualquer dos seus departamentos de governo. (MEIRELLES. 1998, p.53) (NA)

predeterminado, mas, e principalmente, como forma de: comparar os resultados produzidos nas ações das organizações e avaliar esses resultados em relação ao que foi planejado, apurando os desvios e recomendando medidas corretivas, para assim, orientar e induzir a uma alteração de atitude, com a finalidade de estabelecer correções ao Gestor Público, para o melhor fazer do bem estar da comunidade.

O certo é que no tratar da fiscalização, a Carta reformulou os mecanismos de controle de forma acentuada, iniciando pelo alargamento dos estreitos limites da mera verificação do fundamento legal da despesa e da exatidão numérica das contas para tornar obrigatório o exame da eficiência, da economicidade e da eficácia dos gastos, por meio da fiscalização operacional, que deverão, de forma integrada, avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, execução dos programas de governo e dos orçamentos, comprovando a legalidade e avaliando os resultados, quanto à eficácia, eficiência e efetividade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração.

Em decorrência na Carta Republicana vigente vê-se, reafirmada, à necessidade de implementação eficientemente o autocontrole para que apóie adequadamente, o controle externo, sendo assim tudo leva a entender que se faz evidente, por certo, que essa ação conjunta somente poderá ser eficaz na medida em que se consiga uma forma una de atuação sistêmica entre eles.

Assim, inquestionável que a Administração Pública deva estar preparada e adequada, as exigências do contemporâneo, atuando com efetividade para a implementação real do “Sistema de Controle Interno” para sua atuação, não nos moldes do intuito único de caráter legalista, isto é de tão somente atender a satisfação do imperativo constitucional, mas sim cumprir com os objetivos, propugnados e perseguidos, de auxílio e apoio para a efetividade e à eficácia do Sistema de Controle Externo, em especial os, também, constitucionalmente atribuída aos Tribunais de Contas.



### **3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A realização, análise e desenvolvimento desse trabalho de conclusão de curso será através do método estudo de caso, mais especificamente o estudo de múltiplos casos (YIN, 2001).

Como diz Stake (in DENZIN e LINCOLN. 2001 apud CESAR. 2005) a escolha decorre principalmente pelo fato do autor deter certa experiência e relativo conhecimento da matéria, uma vez que é dentro da área de natureza do seu trabalho e, portanto, constituir-se numa base natural para generalização de seus resultados e, pelo conhecimento que se pretende alcançar, que vai ser de compreensão do fenômeno estudado.

A abordagem qualitativa da pesquisa decorre da investigação científica de perguntas do tipo “como? e por quê?”, dentro do contexto da vida real, enfrentando uma situação tecnicamente única com muito mais variáveis de interesse do que pontos de dados e, como resultado, baseando-se em várias fontes de evidência e beneficiando-se de um desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e análise dos dados. (YIN, 2001, p. 32-33).

Destaca-se que para a escolha da amostra tomou-se o cuidado de tentar seguir a lista de questões ofertadas por Miles e Huberman (1994, p. 34 apud CESAR. 2005), com fins de determinar se o critério escolhido para a seleção dos casos foi adequado: (i) a amostra escolhida é relevante para o quadro referencial e para as questões de pesquisa? (ii) o fenômeno no qual se está interessado pode ser identificado na amostra?; (iii) os casos escolhidos permitem comparação e algum grau de generalização? (iv) as descrições e explicações que podem ser obtidas a partir dos casos estudados guardam consonância com a vida real? (v) os casos selecionados são considerados viáveis, no sentido de acesso aos dados, custo envolvido, tempo para coleta de dados? (vi) os casos escolhidos atendem a princípios éticos?

Nesse sentido, foram escolhidos na amostra intencionalmente selecionada, os municípios da Região Metropolitana de Porto Alegre (RMPA), mais especificamente os Municípios de Alvorada, Gravataí, Barra do Ribeiro, Nova Santa Rita e Viamão, que tem suas contas auditadas pelo Serviço de Auditoria da Sede do Tribunal de Contas de Porto Alegre, onde esse autor realiza suas tarefas funcionais.

Basicamente objetiva-se analisar se os Sistemas de Controles Internos, leia-se Central de Controle Interno, dos Executivos Municipais citados estão a realizar suas atribuições mínimas de apoio ao TCE/RS em suas competências constitucionais (controle e acompanhamentos – a priori, concomitante e posterior).

A pesquisa será realizada, com a bibliografia disponível e com os dados secundários, tais como relatórios de auditorias extraídos dos trabalhos, nos municípios em tela, realizados por auditores, lotados no Setor de Auditoria de Porto Alegre I, do TCERS. Também será utilizado toda ou qualquer outra informação disponibilizada e publicizada pelos municípios pesquisados, ou, ainda, pelo próprio Tribunal de Contas do Estado do RS, para conhecimento público.

Frisa-se que em decorrência da necessidade de preservar fontes e manutenção do sigilo profissional, todo e qualquer dado aqui exposto, obrigatoriamente, serão extraídos de fontes que permitam acesso público amplo e irrestrito, ou nos casos dos relatórios que ainda não foram sujeitos a análise pela Corte de Contas, será desidentificado, excluindo-se, assim, nomes ou fontes que possam identificar a origem desses dados.

#### **4. O CONTROLE INTERNO NOS MUNICIPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE PORTO ALEGRE**

O Sistema de Controle Interno de cada Município de forma prévia, concomitante e/ou a posteriore, tem como função prescípua:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo, participando da elaboração do orçamento do Município, bem como fiscalizando sua execução;

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

III – exercer o controle das operações de crédito e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão constitucional;

V – fiscalizar o cumprimento do disposto na Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000;

VII – emitir relatório sobre as contas dos órgãos e entidades da administração municipal, que deverá ser assinado pelo coordenador, assinando igualmente as demais peças que integram os relatórios de gestão fiscal e de contas, juntamente com o Prefeito Municipal e o Secretário da Fazenda.”

Cita-se que conforme expõe o TCE/RS, em suas inúmeras palestras sobre o assunto, a implantação de *direito* dos Sistemas de Controle interno nos Municípios do Estado é fato superado, haja vista no mínimo 98% dos municípios auditados, por esse Tribunal de Contas, já

há terem formalizado, entretanto o problema está em sua implementação *de fato*, isto é estruturados no sentido de atenderem às suas funções de auxílio aos Tribunais de Contas, conforme dispõe a Constituição Federal, e a Lei Complementar n° 101/2000.

Essa real e efetiva atuação é verificada, quando em auditoria *in loco* pelas Equipes Técnicas do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, onde, com esse fito, os auditores, observam:

- I – se a efetiva fiscalização do Município (Executivo e Legislativo) vem sendo realizada pelo Sistema de Controle Interno do Poder pela Unidade de Controle Interno, ou equivalente, com competências e forma de atuação definidas em lei;
- II – se a Unidade de Controle Interno organiza e/ou audita periodicamente o funcionamento das áreas operacionais vinculadas à realização da despesa e seus processos (Setor de Compras, de Licitações, de Engenharia, etc.) quanto à observância das normas legais vigentes (em especial a Lei Federal n° 4.320-64 e a Lei Federal n° 8.666-93) e quanto aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, eficiência e publicidade, utilizando-se de mecanismos e formas de atuação padronizados;
- III – se os integrantes da Unidade de Controle Interno são servidores efetivos especificamente designados para essa finalidade (como referência nas Cortes de Contas o Parecer da Auditoria n° 03-2003 e da Informação n° 60-2002 da Consultoria Técnica do TCE-RS);
- IV – se há para os profissionais da unidade de Controle Interno salvaguardas legais que lhes assegurem independência para se desincumbir de suas atribuições funcionais;
- V – se a Unidade de Controle Interno planeja sua atuação por meio de plano de trabalho que contemple todas as áreas da administração, priorizando maior frequência de investigações nos setores mais suscetíveis a erros/desvios ou de maior complexidade, ou que consumam expressivo volume de recursos financeiros;
- VI – se as irregularidades apuradas pelo órgão de controle interno são precedidas de contraditório e ampla defesa, comunicadas à hierarquia funcional e, por último, caso não-sanadas, ao Chefe do Poder Executivo, para providências, e ao Tribunal de Contas do Estado, nos termos do art. 74, §1º, da Constituição Federal, na forma regradada pelas Cortes de Contas;
- VII – se a Unidade de Controle Interno exerce a fiscalização prévia, concomitante e posterior nas diversas áreas de atuação da Unidade, emitindo relatórios periódicos;
- VIII – se ocorre à utilização, por parte da administração superior, dos relatórios de auditoria produzidos pela Unidade de Controle Interno, como elemento hábil à tomada de decisões gerenciais e/ou corretivas, com vista a reparar e/ou evitar a ocorrência de ilegalidades, irregularidades e deficiências;
- IX – se os profissionais do controle interno recebem periodicamente treinamento e orientação – participação em cursos, seminários, palestras, etc. –, propiciando-lhes novos conhecimentos, atualização e aprimoramento, a fim de melhor executarem sua obrigação funcional;
- X – se existem controles cuja manutenção não se justifica, em face de o custo ser superior ao risco, da duplicidade de controle, da existência de outra forma mais racional e menos onerosa de controle, da irrelevância do que se pretende controlar, etc;
- XI – se a realização, por parte da Unidade de Controle Interno, de averiguações periódicas visando a avaliar se o fluxo de operações de receita, despesa, patrimônio,

estoques, dívidas, vem desenvolvendo-se em conformidade com as normas legais, e, ainda, se os procedimentos administrativos praticados pelos agentes públicos asseguram confiabilidade (CAVALHEIRO, FLORES. p.17-18. 2007).

Com fins de exemplificação apresentam-se alguns fragmentos de análises nas municipalidades: de Alvorada, Gravataí, Barra do Ribeiro, Nova Santa Rita, e Viamão, objetos desse Trabalho de Conclusão de Curso, onde os referidos técnicos, inquiriram os auditados, como se observa nos Relatório de Acompanhamento de Gestão<sup>14</sup>, a seguir:

I) Relatório de Acompanhamento de Gestão nº 01/2007, do Executivo Municipal XX, *in verbis*<sup>15</sup>:

ACOMPANHAMENTO DE GESTÃO Nº 01/2007  
 PROCESSO Nº: XXXX-0200/07-X  
 UNIDADE AUDITADA: Executivo Municipal  
 MUNICÍPIO: XX  
 EXERCÍCIO EXAMINADO: 2007

(...)

### 3. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

#### 3.1. Unidade Central de Controle Interno

##### 3.1.1. INTRODUÇÃO

A análise deste item objetivou a verificação da efetiva atuação do Sistema de Controle Interno do Município, coordenado pela Unidade Central de Controle Interno, ou equivalente, de responsabilidade do Poder Executivo, no sentido de atender às disposições contidas nos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal.

##### 3.1.2. REQUISIÇÃO DE DOCUMENTOS Nº X

Através da Requisição de Documentos nº X (fl. ), solicitou-se à Auditada, em 13-06-07, as seguintes informações:

##### “SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

- 1) Lei Municipal que instituiu o Sistema de Controle Interno e alterações posteriores;
- 2) Decreto Municipal que regulamentou o Sistema de Controle Interno;
- 3) Regimento Interno da Central do Sistema de Controle Interno;
- 4) Servidores que compõem a Central do Sistema de Controle Interno, anexando as portarias;
- 5) A Unidade Central audita periodicamente o cumprimento da legislação e os procedimentos relacionados à área de pessoal, bem como a despesa resultante?
- 6) São promovidos levantamentos periódicos do estoque existente no almoxarifado?

<sup>14</sup> Fonte: Relatórios de Auditoria do Serviço de Auditoria de Porto Alegre I do TCE/RS

<sup>15</sup> com o devido cuidado da desidentificação.

- 7) As irregularidades/ilegalidades apuradas são comunicadas ao Chefe do Poder Executivo, para providências, e ao Tribunal de Contas, nos termos do art. 74, § 1º, da Constituição Federal;
- 8) Anexar relatórios, pareceres e recomendações exaradas pela Central de Controle Interno no exercício de 2007;
- 9) Os servidores que compõem a Central recebem treinamento através de cursos, seminários, palestras, etc.? Citar os freqüentados neste exercício.”

## II) Relatório de Acompanhamento de Gestão nº 01/2009, do Executivo Municipal XY<sup>16</sup>, in verbis

b) ACOMPANHAMENTO DE GESTÃO Nº 01/2009  
 PROCESSO Nº: XXXX-0200/09-X  
 UNIDADE AUDITADA: Executivo Municipal  
 MUNICÍPIO: XY  
 EXERCÍCIO EXAMINADO: 2009

(...)

### *6.1. Precariedade da Atuação da Unidade Central de Controle Interno*

A matéria já foi objeto de aponte em Auditoria referente ao Exercício de 2007, Processo de Contas nº XXXX-0200/07-8, Decisão nº 1C-0XXX/2009, com imposição de multa e Parecer Desfavorável à aprovação das contas do atual Administrador, conforme termos já transcritos neste Relatório. Destaca-se que referido assunto também foi objeto de aponte no Relatório de Auditoria referente ao exercício de 2008, Processo de Contas nº XXXX-0200/08-X, ainda sem decisão, haja vista que a Unidade Central continuou contando com apenas um servidor, provido através de Cargo em Comissão, bem como o aludido setor esteve inoperante durante todo o exercício sob análise.

Através da Requisição de Documentos nº C04/2009, a Equipe reitera a solicitação da documentação original que demonstre a atuação do Sistema de Controle Interno, no exercício de 2009, conforme a seguir se transcreve (fl. 123):

1. disponibilizar a legislação que instituiu o Sistema de Controle Interno (atualizada);
2. disponibilizar o Regimento Interno do Sistema de Controle Interno;
3. informar a estrutura de pessoal da Central do Sistema de Controle Interno, indicando com relação a cada servidor: nome, cargo e forma de provimento (cargo em comissão, efetivo, contrato emergencial, celetista);
4. disponibilizar cópia das portarias de nomeação dos Membros do Sistema de Controle Interno e Setoriais;
5. planejamento/roteiro das atividades previstas pelo Controle Interno para 2009;
6. disponibilizar as atas, relatórios e as recomendações efetuadas no exercício de 2009;

---

<sup>16</sup> com o devido cuidado da desidentificação

7. comprovação do encaminhamento dos relatórios produzidos pela Central do Controle Interno aos responsáveis pelos setores analisados e ao Prefeito Municipal;

8. informar se o controle interno vem recebendo retorno dos apontamentos realizados, bem como se está acompanhando a efetiva implantação das recomendações corretivas que consigna em seus relatórios. Anexar a documentação comprobatória;

9. informar se existem contratos de prestação de serviços na área de controle interno.

O resultado dessa análise combinada com outras inconformidades, resultou nas decisões<sup>17</sup> como as firmadas nos vinte e cinco, últimos, pareceres (seis desfavoráveis e dezenove favoráveis, entretanto, com advertência e multa), sobre as contas dos Administradores dos Executivos Municipais, objetos desse Trabalho, conforme se observa nos seguintes processos, onde ficam caracterizados a fragilidade, inoperância, omissão e/ou inexistência do sistema de controle interno:

**- Processo nº 3385-0200/07-1 - Prefeitura Municipal de Alvorada**

(...)

Constata-se no presente processo a existência de irregularidades que desvelam transgressão a dispositivos constitucionais, falhas de caráter formal, inobservância das normas reguladoras de procedimentos licitatórios e infringência de normas de administração financeira e orçamentária causadoras de prejuízo ao erário, caracterizados pelos apontes dos itens 1.1, 2.2, 2.3, 2.4, 3.1.1, 3.1.2, 4.1, 5.1.1.1 a 5.1.2, 5.1.3, 5.2, 6.1, 8.1, 9.1 e 10.1 do Relatório de Auditoria, além do item 5.2 da Gestão Fiscal, as quais ensejam alerta, advertência ou, ainda, multa ao Administrador para que proceda ao saneamento das falhas passíveis de regularização e não reincidência em exercícios futuros.

(...)

Relativamente ao item 4.1, a falha apontada está consubstanciada no aumento real, de 2%, concedido ao Prefeito e Vice-Prefeito municipal, em desacordo com a Lei Municipal nº 1.478/2004.

A referida Lei, a qual fixou a remuneração dos agentes políticos para a atual legislatura, determinou que os relativos reajustes seguiriam os mesmos percentuais concedidos aos vencimentos dos servidores municipais em reposição geral anual. Contudo, o reajuste concedido para os servidores municipais e estendido ao Prefeito e Vice-Prefeito do município é composto de revisão geral e aumento real, sendo este no percentual de 2%, o que restou apurado e devidamente comprovado em relatório de auditoria.

Assim, conclui-se que foi contrariado o regulamento estabelecido na norma fixadora dos subsídios do Prefeito e Vice-Prefeito municipais, pois que o reajuste autorizado na Lei Municipal 1.478/2004 é relativo aos índices estabelecidos à título de revisão geral anual, motivo pelo qual sou por glosar o valor indevidamente suportado pelos cofres municipais, no montante de R\$ 4.287,48, assim como por advertir a Origem para que falha de mesma natureza não seja motivo de apontamento em futuro expediente de auditoria.

<sup>17</sup> Disponível em <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=20000:31:1921055045425537::NO>. Acesso em: Quarta, 19 de Janeiro de 2011 - 21:40

**Quanto ao item 6.1, a falha está consubstanciada na atuação superficial do Sistema de Controle Interno no âmbito municipal, pois que a Unidade Central de Controle Interno não vem executando satisfatoriamente suas atribuições, conforme preceitua a Lei Municipal nº 1.542/2005. Em inspeção de auditoria, ficou evidenciado que o Controle Interno municipal não tem cumprido, de forma eficaz, com as atribuições dispostas na Lei instituidora, além disso, constatou-se que não foram realizadas auditorias periódicas nas unidades e órgãos setoriais, assim como não restou comprovada sua atuação por meio de relatórios de auditoria, pareceres, recomendações, entre outros pronunciamentos que demonstram a efetividade do Controle e do atendimento do que consta no artigo 74 da Carta Constitucional. Com base no acima exposto, pela ausência do devido zelo no dever de controle dos atos da gestão pública, tendo como conseqüência previsível o prejuízo ao erário, permanece o aponte, aplicando-se pena pecuniária e advertência à Origem para que não ocorra em exercícios futuros falhas desta natureza.**

(...)

O item 8.1 aponta para falhas no controle sobre os recursos materiais da Administração local. Constatou-se que a legislação normativa de controles de almoxarifado está desatualizada, assim como a auditada não possui controle contábil dos bens estocados.

A situação encontrada evidencia importante deficiência no Sistema de Controle Interno no município, pois que as referidas falhas impossibilitam a averiguação dos custos e consumos das diversas atividades administrativas, além de dificultar o respectivo controle externo dos gastos, pelo que opto pela aplicação de penalidade pecuniária, assim como por advertir o Gestor para que a falha, aqui em destaque, não seja motivo de aponte em futuro expediente de auditoria, alertando, ainda, que a reincidência na irregularidade poderá vir a comprometer o julgamento das contas do próximo exercício.

Relativamente ao item 9.1, a falha apontada está fundada nas deficientes informações alcançadas ao sistema para Controle de Obras Pública (SISCOP) do TCE, referentes aos dados das obras e serviços de engenharia em vigência no exercício de 2006, descumprindo o estipulado no artigo 1º, § 1º e § 2º, bem como o artigo 2º, § 1º, todos da Resolução nº 612/2002 deste Tribunal de Contas.

Constatou-se, no decorrer da inspeção de auditoria, que serviços de engenharia, contratados pela municipalidade, não foram informados ao SISCOP, assim como obras já cadastradas no sistema não tiveram suas situações atualizadas, situação que vai de encontro às normas deste Tribunal, pois que o sistema para controle das obras públicas tem a finalidade de cadastrar e acompanhar a execução física e financeira das obras públicas, constituindo uma ferramenta de controle interno do Auditado para auxiliar o controle externo.

Nessa circunstância, o não atendimento, pelo auditado, as disposições da Resolução nº 612/2002 do TCE-RS, coloca o Executivo Municipal ao alcance de penalidade pecuniária, por infringência às normas de administração financeira e orçamentária, assim como sou por advertir o Administrador para a necessidade de promover o saneamento da falha ora destacada, a qual deverá ser verificada em futuro expediente de auditoria, alertando a Origem que a reincidência na referida irregularidade, poderá comprometer o julgamento das contas do próximo exercício.

Referentemente à Gestão Fiscal, a Segunda Câmara, na sessão nº 13, decidiu, fls. 825/826, alínea “a”, emitiu Parecer sob n.º 6.205, pelo não-atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal no exercício em análise, e na alínea “f” por cientificar os Gestores quanto ao item 2.2 – Das Audiências Públicas (fls. 811 a 827).

No que tange ao desequilíbrio financeiro, o Executivo auditado não atendeu às exigências da LC n.º 101/00. Embora o Gestor tenha alegado que a administração anterior houvera estornado o valor de R\$ 521.415,25, referente as dívidas consolidadas decorrentes de compromissos assumidos com fornecedores por fornecimento de materiais já entregues e de serviços já prestados ao município, o mesmo não restou



comprovado nos autos. Ademais, também não houve comprovação das dívidas oriundas do não repasse de convênios do Estado.

Salienta-se ainda que, consultado o SIAPC, no Balancete de Verificação evidenciou-se a inexistência de registro contábil no Ativo Circulante, em Créditos a Receber – Entidades Devedoras, assim como, quanto aos esclarecimentos trazidos pelo Gestor, os mesmos não demonstram o restabelecimento da situação de equilíbrio financeiro no exercício de 2006.

(...)

Por fim, considerando que as falhas, em sua globalidade, não são de molde a levar a rejeição das contas, por evidenciarem a prática de graves falhas violadoras de normas constitucionais de administração pública, bem como das normas infraconstitucionais de administração financeira e orçamentária, voto:

(...)

a) pela emissão de **Parecer Favorável** à aprovação das contas dos Senhores João Carlos Brum e Geovani Garcia dos Santos, Chefes do Executivo Municipal de Alvorada, exercício de 2006, com fundamento no artigo 5º da Resolução 414/92 deste Tribunal;

b) pela glosa dos seguintes valores: R\$ 19.774,17 (dezenove mil, setecentos e setenta e quatro reais e dezessete centavos) relativo aos itens 2.2, que trata do pagamento irregular de Gratificação de Dedicção Exclusiva; R\$ 4.287,48 (quatro mil, duzentos e oitenta e sete reais e quarenta e oito centavos) relativo ao item 4.1, que trata do pagamento irregular de reajuste nos vencimentos do Prefeito e Vice-Prefeito, de responsabilidade do Sr. João Carlos Brum;

c) pela aplicação de multa no valor de R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ao Senhor João Carlos Brum, Chefe do Executivo Municipal de Alvorada, no exercício de 2006, forte no artigo 67 da Lei nº 11424/00, por inobservância a normas de administração financeira e orçamentária;

(...)

g) pela advertência à Origem para que não reincida, em futuros exercícios, nas irregularidades consubstanciadas neste relatório e voto;

(...) (tem grifos não originais)

- Processo nº

**3352-02.00/07-8 - Prefeitura Municipal de Gravataí**

(...)

**PARECER DESFAVORÁVEL. GLOSA. MULTA. CIENTIFICAÇÃO PARA ADOÇÃO DE MEDIDAS CORRETIVAS.**

O descumprimento de normas de administração financeira e orçamentária e infringência as exigências da Lei Complementar nº 101/2000 que, no seu conjunto, comprometem as contas do administrador, conduzem à imposição de glosa, multa, cientificação e emissão de Parecer Desfavorável.

(...)

Quanto aos demais apontes, revelam fragilidade do Sistema de Gestão e do Controle Interno da Auditada, além de configurarem violação às normas de administração financeira, orçamentária e contábil, sujeitando o Administrador à penalidade de multa, com fundamento no artigo 67 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas, sem prejuízo da cientificação à Origem para adoção de medidas corretivas.

Quanto à emissão de Parecer, reiterando o exposto na fundamentação supra, verifica-se a ocorrência de atos administrativos de uma gestão temerária na administração da coisa pública -- administração de pessoal, administração do Instituto de Previdência, controle

de diárias, Sistema de Controle Interno, cumprimento de decisões dos TCE, controle de bens, e na execução de contratos e na Prestação de Contas da Gestão Fiscal -, com a repetição de falhas, já apontadas no exercício anterior, bem como o não-atendimento as exigências da Lei Complementar nº 101/2000, desta forma, restando comprometida às Contas do Administrador, enquadrando-se o presente feito no artigo 3º da Resolução n.º 414/92.

(...)

É importante ressaltar que dos pareceres em análise somente um, o Processo relativo as contas de 2007 do Executivo Municipal de Nova Santa Rita, não se referia (direta ou indiretamente) a deficiências na instalação e/ou atuação do autocontrole, entretanto, mesmo assim, como se depreende do texto da decisão a inconformidade era decorrente da inexistência, omissão e/ou fragilidades no sistema, *verbis* :

**- Processo nº 8030-0200/07-0 - Prefeitura Municipal de Nova Santa Rita**

**PARECER FAVORÁVEL. MULTA. CIENTIFICAÇÃO PARA ADOÇÃO DE MEDIDAS CORRETIVAS. DECLINAÇÃO AO TRIBUNAL PLENO. NEGATIVA DE EXECUTORIEDADE.**

*A nomeação de cargos em comissão deve atender aos trinômio constitucional de chefia, direção ou assessoramento, sob pena de ter sua executoriedade negada, de conformidade com a Súmula nº 347 do STF.*

(...)

Em face do exposto, **VOTA-SE:**

**a) negar executoriedade** à Lei Municipal nº 727/2005, alterada pela Lei Municipal nº 818/2006, na parte que versa sobre a criação dos cargos em comissão estranhos ao constante no art. 37, inciso V, da Constituição Federal de, em face da sua inconstitucionalidade, forte na Súmula nº 347 do STF, bem como a desconstituição dos atos de nomeação;

**b) pela cientificação** ao atual Administrador para adoção de providências corretivas, em especial ao preenchimento de cargos de provimento efetivo, e que vêm sendo desenvolvidos por servidores comissionados conforme evidenciado no item 1.1 do relatório de auditoria, e sua verificação em futura inspeção, quanto às medidas adotados no sentido de corrigir os apontes; sob pena dos mesmos repercutirem negativamente no exame de futuras contas, além de eventual fixação de débito.

(...)

Assim, na sua quase totalidade, as decisões permitem confirmar que é fato comum as seguintes fragilidades:

a) Órgãos utilizando-se de servidores ocupantes de cargos em comissão na composição do Sistema de Controle Interno, muitos inclusive, com membros nas Unidades de Controle exercendo funções concomitantemente com as funções de Secretários Municipais e/ou de funções gratificadas.

Tal situação transgredir não só o princípio da segregação de funções, mas, também, possibilita a interpretação de possível obstaculização na necessária independência ao Controle, quando na execução de suas atribuições, assim como na presteza e exatidão nas informações por esses servidores prestadas.

No que tange a nomeação de *exclusivamente servidores efetivo* como membros das Centrais de Controle, sua condição “sine qua non” esta insculpido no Parecer nº 03/2003, da Egrégia Corte de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, onde expõe que:

(...)

O exercício das atribuições inerentes ao Sistema de Controle Interno dos Poderes do Estado deve ser, enquanto atividades exclusivas de Estado, da competência dos servidores efetivos dos Quadros da Administração Pública, incluídas aquelas atividades que imprescindem do elemento confiança, as quais deverão ser realizadas por servidores efetivos mediante comissionamento ou gratificação. Decorre daí que, no âmbito do Controle Interno, aquelas funções de confiança, as quais digam com a direção, a chefia e o assessoramento não se poderão realizar mediante cargos comissionados, pena de descumprimento, face à precariedade do vínculo, das finalidades para as quais instituído pela Constituição da República aquele Sistema (veja-se Constituição, art. 74).

Adite-se que no tocante a independência subentendesse não ser aquela meramente alcançada pela estabilidade, existindo inúmeras formas de dependência (concessão de gratificações pela função, por exemplo), de subjugação e de aprisionamento; sendo assim, em decorrência da própria lotação e com a sua conseqüente maior remuneração, o que pode ser um indutor de “premiação e/ou punição”, isto é, uma variável através da qual o superior hierárquico poderá, mesmo que inconscientemente, exercer pressão, induzindo o posicionamento do funcionário.

Portanto, sua postulação no Parecer 3/2003, da Corte de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, permite ao órgão de controle interno aferir, sem restrições, os possíveis desvios de rumo das metas estabelecidas, possíveis inconformidades ocorridas ao longo de toda a gestão sob análise e exercer sem subjugação de forma eficiente e eficaz as atribuições previstas na legislação vigente.

Logo, tanto maior será o grau de confiabilidade dos trabalhos do Controle Interno, quanto for à autonomia e independência de que dispuser os funcionários que atuam nas Unidades do Sistema e, por consequência, maior será a presteza e exatidão nas informações por essas prestadas, logo, o ato de designar um servidor ocupante de cargo em comissão para exercer essa função, frustra, mesmo de forma inconsciente, uma ação efetiva do controle interno, contrariando o Parecer citado e, também, os artigos 31 e 74 da Constituição Federal;

b) Sistemas de Controle Interno sem a devida legislação que regule atuação e normatize as suas atividades e estrutura administrativa, é um fator dificultador para a efetiva avaliação e controle dos atos de gestão e correção de desvios ocorridos na consecução das políticas públicas implementadas pela Administração.

Para que se organizem ações de controle, é indispensável que a Administração tenha uma estrutura administrativa organizada, com funções, atribuições e competências claramente definidas e distribuídas, dessa forma evitar as atuações empíricas e não coordenadas, com a conseqüente redução nas atividades inerentes ao Órgão, vez que conforme Cavalheiro e Flores (2007, p.31).

Os controles internos sofrem influência da cultura da organização. Logo, as linhas de autoridades devem estar bem-definidas no organograma, cada cargo deve possuir o perfil do colaborador que é considerado adequado para a função, já facilitando a adaptação das pessoas, a manutenção do clima organizacional, a limpeza e a organização, as condições de trabalho tanto materiais (*softwares* e equipamentos) quanto humanas, e o respeito nos relacionamentos são elementos que precisam ser sentidos pelas pessoas e observados pela Unidade de Controle Interno. Estes fatores ambientais contribuem para a sedimentação da cultura de controle interno.

Adiciona-se ao fato de que, também, o Ente público ao não estruturar o Sistema com um quadro de pessoal efetivamente compatível com a sua dimensão de estrutura administrativo-orçamentária além de dificultar a efetiva avaliação e controle dos atos de gestão e a correção de desvios ocorridos na consecução das políticas públicas implementadas pela Administração, está a deixar de atuar como um facilitador da ação do controle externo, assim como requer o Texto Constitucional,

Uma Coordenadoria de Controle Interno, composta de um satisfatório quadro de servidores, e esses na sua totalidade, ocupantes de cargos efetivos e permanentes, é elemento

fundamental para que o próprio Administrador possa sentir-se mais tranqüilo no desempenho de sua tarefa, tendo a segurança de que, interna e permanentemente, haverá servidores fiscalizando a aplicação dos recursos públicos locais, pela qual o mesmo responderá.

c) A fundamental cobrança efetiva no tocante ao retorno dos diferentes apontamentos, pareceres, sugestões, solicitações, etc, encaminhadas aos chefes do poder Executivo e do Legislativo, deve ser fato comum como prova da efetividade do Órgão de Controle. Contudo, observa-se que, em muitos casos, apesar de ter sido encaminhado à autoridade competente os referidos relatórios, entretanto, não ocorre à informação das ações corretivas, que porventura foram tomadas ou até mesmo, não é dada qualquer atenção ou tomado providências no sentido de atender ou solucionar o questionado, dessa forma, os seus integrantes desconhecem as discordâncias ou divergências existentes por parte dos administradores responsáveis sobre as matérias apontadas. Em que pese o ocorrido, entretanto, não ocorre à verificação das possíveis implementações as soluções indicadas, expondo uma situação de “inanição” e/ou omissão dos membros de controle em verificar ou solicitar informações quanto aos procedimentos de ajustes relativos aos fatos elencados.

d) A necessidade de planejamento na execução dos trabalhos realizados, através de plano de trabalho que contemple todas as áreas da administração, priorizando maior frequência de investigações nos setores mais suscetíveis a erros/desvios, ou de grande complexidade, ou que consumam expressivo volume de recursos financeiros.

e) Quanto as análises nas verificações de procedimentos nos diversos Órgãos e setores da Administração, o que se observa é essas, quando ocorrem, são basicamente sobre os procedimentos básicos e, via de regra, a posteriore, ou seja, não existe o necessário aprofundamento ou a intervenção preventiva pelas Unidades/Centrais de Controle. Possivelmente o procedimento é em decorrência da necessária qualificação dos servidores membros, vez que o “leque” em análise ser extremamente amplo, isto é deve ser feito indistintamente em todas as áreas da Administração Municipal, aditivado, ainda, pela falta de experiência e/ou não qualificação dos servidores membros, já que raro os Administradores que lhes proporcionam participações em cursos seminários, palestras, etc,

f) Não é procedimento regular adotar atas formalizando o tratado nas reuniões dos membros das Centrais, diferente do que a legislação e as boas práticas de auditoria prevêm, assim como,

também não são emitidos relatórios das auditorias internas, pareceres e/ou comunicações interna, com fins de melhor orientar as diversas áreas envolvidas no melhor procedimento a ser adotado.

## CONCLUSÕES FINAIS

Na Constituição Cidadã, a abrangência do controle viu-se radicalmente ampliado com a imperativa fiscalização do Legislativo, mediante controle externo e obrigatoriedade na manutenção pelos Poderes; de forma integrada, de um sistema de controle interno que tem como finalidade de: avaliar o cumprimento de metas, comprovar a legalidade e apreciar resultados quanto à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, exercendo, ainda, o controle das operações de crédito, avais e garantias e, taxativamente, servir de apoio ao controle externo na sua missão institucional.

Assim, a grandeza e complexidade dos atos administrativos, aliados ao advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, onde se explicita que, não simplesmente, cabe e deve ser exigível o atendimento, pelo gestor público, das demandas sociais, mas esses se sujeitando a uma cotidiana e permanentes fiscalizações contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais, a fim de que sejam verificados, se cumpridos, os preceitos basilares do Texto Magno Republicano - em especial - no que tange à legalidade, à legitimidade, a economicidade e à efetividade da aplicação dos escassos recursos públicos, além do que da análise da regular aplicação das subvenções e da renúncia de receitas, vez da obrigatoriedade de prestação de contas de toda pessoa física ou entidade jurídica que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro e valores públicos.

Vê-se evidente, que todas essas inovações que fortaleceram de forma acentuada a atividade de controle substantivo da coisa pública, venham obrigatoriamente a serem adotadas por todas as esferas de governo, uma vez que elas surgiram em resposta a exigências da própria sociedade que está a exigir, uma cada vez, maior austeridade na aplicação dos recursos públicos,

concomitantemente a igual melhoria dos serviços prestados, combinados com a devida transparência da administração.

Portanto, é função dos órgãos de controle, interno e externo, atuarem de forma uma e harmônica, na verificação do cumprimento do predeterminado, comparando os resultados produzidos nas ações das organizações e avaliando esses resultados em relação ao que foi planejado, apurando os desvios e recomendando medidas corretivas, para assim, orientar e induzir a uma alteração de atitude, com a finalidade de estabelecer correções ao Gestor Público, para o melhor fazer do bem estar da comunidade.

A fim de cumprir as metas propostas deverá a Administração Pública contemporânea proporcionar, aos Controles (Interno e Externo), condições para tornarem-se efetivos, abrangentes e imediatos, para só assim terem plenas condições de atenderem os anseios da sociedade que é o de reprimirem não só a má gestão dos recursos públicos, impedindo o seu desperdício ou malversação, mas também, o de que os gestores públicos sejam enfim efetivos em suas ações.

Em que pese à necessidade não apenas legal, mas, e em especial, decorrente do clamor da sociedade, constatou-se que ainda imperam entre os Administradores Públicos a imposição de dificuldades ou barreiras, para a efetiva implementação dos seus “Sistemas de Controles Internos” nos moldes que requer a Carta Republicana de 1988, isto é como auxiliares imprescindíveis ao Sistema de Controle Externo, in casu, aos Tribunais de Contas.

O certo é que nos moldes que hoje está, como se pode constatar da análise decorrente dos relatórios de auditoria do TCERS, relativos a Municípios da RMPA, como de resto nos demais do Estado, a implementação dos Sistemas de Controle não está adequada para o atendimento efetivo de suas finalidades. O que de fato observa-se é uma implementação com fins “meros” de cumprimento formal dos ditames constitucionais (artigos 31, 70 e 74), ao invés perseguir o tão desejado e indispensável ferramental de auxílio, não somente de apoio para a efetividade e à eficácia do sistema de controle externo, ‘in casu’ o exercido via Tribunal de Contas, mas, também, e principalmente, o de aliado ao controle externo servir como instrumento eficiente de balizador de gestão, como propugnado no Texto Magno.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna. 2ª ed. São Paulo. Audibra. 1992.
- BARROS, Edson de Souza, in art. CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL. Texto Livre. Feira de Santana. 2009. Disponível em: < <http://www.textolivre.com.br/livre/14005-controle-interno-da-administracao-municipal>>. Acesso em: 24 de novembro de 2010.
- BARROS, Márcio dos Santos. Controle interno municipal. Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, n.27.1995.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Ed. do Senado Federal, 1988.
- \_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000.
- \_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Da Administração Pública Burocrática À Gerencial. In Revista do Serviço Público, 47(1) janeiro-abril 1996. Trabalho apresentado ao seminário sobre Reforma do Estado na América Latina organizado pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado e patrocinado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (Brasília, maio de 1996).
- Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/1996/95.AdmPublicaBurocraticaAGerencial.pdf>> Acesso em 03 de julho de 2010.
- CAVALHEIRO, Jader Branco, FLORES, Paulo César. A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal. 4.ed. Porto Alegre: CRCRS, 2007.
- CESAR, Ana Maria Roux Valentini Coelho. – Método do Estudo de Caso (Case Studies) ou Método do caso (Teaching Cases)? Uma análise dos dois métodos no Ensino e Pesquisa em Administração. – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2005. Disponível em: < [http://www.unemat-net.br/prof/foto\\_p\\_downloads/cesar\\_-\\_metodo\\_do\\_estudo\\_de\\_caso\\_-\\_administracao.pdf](http://www.unemat-net.br/prof/foto_p_downloads/cesar_-_metodo_do_estudo_de_caso_-_administracao.pdf)>. Acesso em: 26 de agosto de 2010.
- COSTA, Luiz Pompeu Castello (coord). Guia do Administrador Municipal: orientações e procedimentos para uma gestão eficiente. Mercado Aberto/FAMURS. Porto Alegre. 2001
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo brasileiro. 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FERREIRA, Aurélio Buarque Holanda. Dicionário Aurélio eletrônico: século XXI. Versão Eletrônica Lexicon Informática. Versão 3.0. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.
- FIGUEIREDO, Sandra. *Curso de direito administrativo*. 3ª ed. rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 1998.
- FIGUEIREDO, Sandra, CAGGINO, Paulo César. *Controladoria*. São Paulo: Atlas. 1993, p. 33.
- GUERRA, Evandro Martins. Os controles externo e interno da administração pública e os tribunais de contas. Belo Horizonte: Fórum, 2003.
- MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. O princípio ético do bem comum e a concepção jurídica do interesse público. Revista jurídica virtual, nº 13, 2000.
- Disponível em: <[http://w.w.w.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_58/index.htm](http://w.w.w.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_58/index.htm)>. Acesso em: 02 de julho 2007.
- MEDAUAR, Odete. Controle da Administração Pública. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 23 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1998.

NASCIMENTO, Márcio Gondim, in art. O controle da administração pública no Estado de Direito - Análise o controle da administração pública pela Corte de Contas, sob os aspectos de forma, momento e fundamentação. 2005. Disponível em: < <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2023/O-controle-da-administracao-publica-no-Estado-de-Direito>>. Acesso em 13/11/2010.

RIO GRANDE DO SUL Tribunal de Contas do Estado. Parecer nº 03/2003. Disponível em: <[http://www.tce.rs.gov.br/Pareceres\\_ASC/Pareceres\\_de\\_2003/03-2003.pdf](http://www.tce.rs.gov.br/Pareceres_ASC/Pareceres_de_2003/03-2003.pdf)>. Acesso em: 13 de novembro de 2010  
\_\_\_\_\_. Resolução nº 414/1992. Disponível em: <[http://www.tce.rs.gov.br/legislacao/resolucoes\\_e\\_ins/pdf/res\\_414\\_1992.pdf](http://www.tce.rs.gov.br/legislacao/resolucoes_e_ins/pdf/res_414_1992.pdf)>. Acesso em: 13 de novembro de 2010

SILVA, Carlos Átila Álvares da. A revisão constitucional e o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle do orçamento e das despesas públicas. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, n.24(55), 1993.

SOUZA, Osvaldo Rodrigues. Tribunal de Contas: o controle do governo democrático [Monografia classificada em 3º lugar no Concurso do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.]. Ago/1993. 58 p.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL. PORTARIA-SEGECEX Nº 4, DE 26 DE FEVEREIRO DE 2010. SECRETARIA-GERAL DE ADMINISTRAÇÃO. Brasília Ano XLIII. n. 423/mar. 2010. p. 7-8. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas\\_governo/tecnicas\\_anop/Manual%20de%20Auditoria%20Operacional.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_anop/Manual%20de%20Auditoria%20Operacional.pdf)>. Acesso em 03 de julho de 2010.

YIN, Robert K. Estudo de caso – planejamento e métodos. (2Ed.). Porto Alegre: Bookman. 2001.