

Controle

Interno e Esterno

Harry Avon



Sumário

Aula 1	Introdução ao tema do Controle	5
Aula 2	Histórico da Evolução do Estado	7
Aula 3	Desenvolvimento da Administração Pública no Brasil - O Império	11
Aula 4	Desenvolvimento da Administração Pública no Brasil - A República	16
Aula 5	Finalidades do Controle no Estado	20
Aula 6	Finalidades do Controle no Estado	25
Aula 7	Controle da Administração Pública - Conceito	28
Aula 8	Controle Externo	31
Aula 9	Características dos processos nos Tribunais de Contas	35
Aula 10	Tipologia processual e recursal	38
Aula 11	Controle interno	41
Aula 12	Controle interno	43
Aula 13	Controle interno - Conceito	47
Aula 14	Controle interno	51
Aula 15	Controle interno	54
Aula 16	Controle interno	57
Aula 17	Controle interno	64
Aula 18	Orientações para uma estrutura de Controle Interno	69
Aula 19	Escola contemporânea	71
Aula 20	Integração dos controles externo e interno	75
	Referências	76
	Atividades Autoinstrutivas.....	77

Apresentação

Prezado estudante:

Este trabalho não tem a pretensão de esgotar o tema, mas de esclarecer alguns poucos aspectos sobre o assunto tão abrangente. Sinto-me honrado em poder colaborar com você.

Minha maior satisfação é de saber que este material didático terá uma dupla utilidade: a primeira, de levar até você um melhor grau de compreensão a respeito da administração pública e do corpo de pessoal que a integra – o que por certo se traduzirá em maior desempenho profissional de sua parte. A segunda, mais importante a meu ver, é a formação intelectual de indivíduos com capacidade analítica radical, fruto de todo estudo e reflexão a que você se submete, e que por certo melhorará o próprio exercício da cidadania e, conseqüentemente, o País.

Bons estudos e bom aproveitamento!

Harry Avon

Nota sobre o autor

Harry Avon

Bacharel em Direito pela PUC/PR, com especialização em Direito Constitucional e Direito Administrativo pela PUC/SP.

Atualmente é Assessor Jurídico do Tribunal de Contas do estado do Paraná, tendo ocupado as funções de Assessor da Presidência do tribunal e Assessor da Diretoria Geral e da Coordenadoria Geral.

Anteriormente, foi Assessor Jurídico da Assembléia Legislativa do estado do Paraná, onde exerceu as funções de Chefe de Gabinete da Liderança do Governo, Assessor Jurídico do Líder do Governo durante a Assembleia Constituinte Estadual de 1989, Diretor de Assistência ao Plenário e Assessor Jurídico da Presidência.

Exerceu também a função de Assessor Especial da Casa Civil da Governadoria.

Docente do curso técnico em Serviços Públicos , do Instituto Federal do Paraná, projeto e-Tec Brasil na modalidade a distância para as disciplinas de Recursos Humanos na Administração Pública e Controle Interno e Externo.



O objetivo maior desta aula é apresentar a vocês uma introdução à matéria relacionada aos controles que devem incidir sobre a administração pública. A abordagem vai mostrar o porquê da importância dos mecanismos de controle e o início do seu entendimento.

O assunto relativo a controles no Estado, mais do que importante sob o aspecto de sua utilidade, mostra-se interessante e desafiador. Interessante na medida em que traz à luz toda a tendência histórica de aperfeiçoamento institucional, indicando a evolução sociopolítica pela qual passa a Administração Pública, e cujo movimento não aponta para qualquer indicação de arrefecimento. Ao contrário, por força de um grau de consciência que se aprofunda cada vez mais, em nível internacional, demonstra a necessidade da adoção de modalidades mais sofisticadas de controles, que permitam ao Estado e à Administração formas mais equitativas de alcance do ideal no uso dos dinheiros públicos.

Desafiador por se constituir em um conjunto de conhecimentos proveniente de várias áreas das ciências, cuja contribuição acumulada importa num caldo cultural denso, cabendo ao intérprete ou aplicador do resultado lidar com os inúmeros conceitos e elementos de forma integrada, quase que holística, dispondo-os de forma apta a atingir resultados de ordem eminentemente prática.

Serão ressaltadas duas conjunturas que, embora pareçam uma única ordem de coisas, na realidade tratam de aspectos diferentes, mas conexos. A primeira diz respeito à abordagem jurídica do controle, que indica os parâmetros normativos, conferindo legalidade e legitimidade à estruturação dos sistemas, ao tempo em que também lhe estabelece limites. A segunda está relacionada com a abordagem contábil, na medida em que estabelece linhas-guia de ordem técnica, tornando o resultado mais eficiente e econômico.

Questões relacionadas com a constitucionalidade e com a legalidade se misturam as questões de ordem puramente técnica e tendem, progressiva e cumulativamente, a se ocupar com a melhoria das operações futuras, muito mais que a com crítica ao passado, a divulgação de irregularidades e a aplicação de sanções, evitando maiores declínios de desempenho e enfatizando a necessidade de introduzir ganhos de eficiência, eficácia e efetividade.

É de bom alvitre que os agentes do controle tenham crescente preocupação com a competência profissional, desempenhando suas atividades com a máxima integridade, resguardando as características de independência, objetividade e imparcialidade. Somente assim poder-se-á atingir a certeza de que o alto espírito que deve nortear a administração pública estará sendo respeitado.

A formação do Estado moderno

Nesta aula, trataremos do desenvolvimento da história do Estado, desde suas origens até os dias de hoje, para demonstrar porque chegamos aonde chegamos com tal conceito, segundo nossa compreensão moderna dessa instituição.

O Estado moderno, como ideia abstrata que é, teve sua aceitação construída através de um longo período de tempo, que se iniciou no século XVI, com a obra “O Príncipe” de Maquiavel, onde era proposta a separação entre a ética e a política, buscando o ideal de estabelecer um Estado em que o dirigente fosse legitimamente entronizado e que o povo fosse defendido a qualquer custo, donde a famosa frase - que em verdade nunca chegou a ser escrita por este autor - de que os fins justificam os meios.

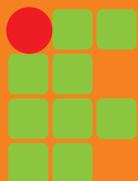
É certo que anteriormente já haviam ocorrido inúmeras iniciativas de estabelecer-se um Estado de forma mais organizada, tal como se deu na Inglaterra em 1215, onde por conta de um reinado cheio de altos baixos e, depois de fracassada invasão à França, o rei João 1º, também chamado João sem Terra (*John Lackland* em inglês) é obrigado a firmar um documento composto de sessenta e três artigos, nos quais a nobreza inglesa estipulava determinados direitos e garantias que queria fossem aplicados a si e a sua descendência.

A importância de tal documento decorre do fato de que a partir de então, ficou definida uma alteração do conceito de que o direito real era divino, passando a ser produto do entendimento entre o monarca e a nobreza, meio como que sendo limitado e consensual.

Todavia, tais iniciativas eram expressões de teoria de justificação da existência estatal que se baseavam em premissas, tais como: **1)** a do direito divino, com o Estado sendo concepção da vontade de Deus; **2)** a naturalista, em que o Estado provém da própria natureza, com os homens aglutinando-se em torno de uma vontade comum preexistente; **3)** a da força, em que o uso da violência justificava a união estatal, até que finalmente surgiram pensadores como Thomas Hobbes, John Locke e Jean-Jacques Rousseau.

Hobbes defendia o Estado Absoluto, a partir de uma concepção de que o homem, vivendo em um estado natural, deveria ter como elemento aglutinador social um Estado com poderes superiores, a lhe garantir a convivência organizada e, portanto, despida de características inerentes àquele estado natural, por exemplo: egoísmo, crueldade, ambição, etc. Daí decorreria a existência de um pacto, um contrato, em que se apoiava a existência do Estado de poder absoluto, sobre todos e em toda extensão.

Contra-pondo-se a isto, há a teoria defendida por John Locke, de que o ser humano é livre em seu estado natural, porém, por temor de que um homem tentasse submeter sempre o outro a seu poder absoluto, os homens delegaram poderes ao Estado, através de um contrato social, para que este assegurasse seus direitos naturais, assim como a sua



propriedade. Para ele, o Estado poderia ser feito e desfeito como em qualquer contrato, caso o Estado ou o governo não o respeitasse adequadamente.

Finalmente, Rousseau apresenta duas fundamentações para a existência do Estado, ainda de característica contratualista, porém com o enfoque social à teoria, justificando-a com o argumento de que a sociedade civil é decorrente de um contrato social, implicando isto no fato de que os membros dessa sociedade não podem renunciar às características de liberdade e igualdade que lhe são inerentes.

Prossegue este importante pensador determinando que somente a sociedade seja constituída através de um contrato social, sendo ao povo atribuída a soberania. Daí decorre sua conceituação de relacionamento entre liberdade e igualdade, sendo que com a inexistência da segunda, segue-se também a inexistência da primeira, e que a “propriedade”, como um fato intrínseco, viria a ser o cerne de todas as mazelas sociais.

Assim, nasce o Estado Liberal, em contraposição ideológica ao Estado Absolutista, trazendo o primeiro uma clara separação entre a coisa pública e a propriedade privada. Se o Estado Absolutista impunha uma hierarquia por parte das corporações, além de privilégios decorrentes de laços sanguíneos e de outras circunstâncias sociais de então, evidente que tais fatos acabaram por descontentar a burguesia, resultando em uma revolução que transformou a sociedade feudal na Europa medieval, trazendo aos revolucionários uma estrutura social e política que permitia estabelecer, manter e aumentar os avanços conquistados.

Cabe aqui a observação de que o lugar comum de todos esses movimentos tendentes a concretizar a existência do Estado, vem a revestir-se de fortes características econômicas. Tomando como exemplo a Revolução Francesa, constata-se que sua eclosão foi causada pelas desavenças existentes entre o Primeiro Estado, composto do Alto Clero, que representava 0,5% da população francesa e que, compreensivelmente, negava quaisquer reformas tendentes a excluir regalias da nobreza e de si próprio. Compunha também o Primeiro Estado, o Baixo Clero, mais relacionado com as camadas populares da sociedade e, portanto, identificando-se com o sofrimento destas, exigia reformas que lhes aumentassem benefícios.

A seguir havia o Segundo Estado, composto pela nobreza, distribuída em três estratos: a palaciana, a provincial e a Nobreza Togada. A primeira vivia à custa do Estado; a segunda retirava suas posses das rendas feudais; e a terceira adquiria títulos e cargos importantes, transmissíveis hereditariamente. Estes três estratos significavam 1,5% da população de então.

Finalmente havia o Terceiro Estado, composto por um grupo denominado “*sans culottes*”, que era um grupamento social de artesãos, proletários e aprendizes, e cuja denominação provinha do tipo de vestimenta simples (calças=*culottes*) que eles usavam, bem diferente da usada pelas altas camadas sociais. Também compunha o Terceiro Estado o grupo dos burgueses e o dos camponeses sem terra. Importante frisar que este terceiro Estado era o único a pagar tributos de forma impiedosa, uma vez que os outros “Estados”

se beneficiavam de isenção por serem constituídos pelo clero e pela nobreza, além de ainda usufruírem das riquezas do reino.

Ora, sendo a França uma sociedade de características feudais, com uma economia quase que totalmente baseada na agricultura, e tendo àquela época ocorrido séria complicação climática, em que o frio praticamente dizimou a possibilidade de razoáveis colheitas, restou a grande parcela da população agricultora mudar-se para as cidades, passando a constituir-se numa enorme massa de artesãos e operários, que trabalhavam em péssimas condições de existência, em termos de alimentação (a básica era pão preto), de higiene e de moradia, com absoluta ausência de saneamento básico e alta vulnerabilidade a doenças, muitas vezes epidêmicas.

Do quadro histórico exposto não é difícil inferir-se que o mote para um levante popular revestia-se basicamente de circunstâncias econômicas e de suas consequências no campo social.

O passo seguinte foi dado por Adam Smith, criador do Liberalismo Econômico, que propunha que o consumidor seria a peça-chave na relação sociedade/Estado. O ponto central de sua ideologia era o da existência de uma lógica interna na relação produção de bens/consumo, que impunha a ausência de qualquer intervenção externa, a fim de que permanecesse adequada. Desse raciocínio decorria a consequência de que uma mercadoria somente seria produzida caso existisse a necessidade do consumidor para tanto.

Frente a tais circunstâncias, era impossível a existência de um Estado intervencionista. O absentismo da atuação estatal era imperativo para que a sociedade pudesse atingir um nível de bem-estar proporcionado pela riqueza. A teoria do Estado Liberal baseava-se numa sociedade competitiva, em que todos se mantinham divididos, cada qual buscando seus meios de produtividade, porém com o Estado atuando para organizá-los minimamente e administrá-los em perfeitas condições de igualdade.

A insatisfação social causada por condições econômicas, como vimos, levou às constantes alterações na consubstanciação do Estado e, do fortalecimento das classes derivantes, a burguesia industrial e o proletariado, decorreram outras teorias, notadamente a do socialismo - em fins do século XIX - e a do socialismo científico, produto de pensadores como Marx e Engels.

Entretanto, as experiências no campo do socialismo e suas derivantes, como o comunismo, demonstraram-se ineficientes no transcurso do século XX, causando seu desaparecimento quase que total, em termos de fato social, ou ao menos uma adaptação dos poucos regimes restantes as características capitalistas. O que pode ser afirmado, acima de tudo, é que se abriram possibilidades para implantação do welfare-state, o Estado assistencial ou pluriclasse, apoiado nas ideias do economista John Maynard Keynes.

Esta aplicação prática demonstrou-se geradora de constantes crises fiscais e consequentes déficits financeiros, dando espaço para conceitos neoliberais, como

DESENVOLVIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL - O IMPÉRIO

Nesta aula, vamos apresentar o histórico da formação da Administração no Brasil, resgatando suas origens durante o Império, passando (na aula 4) pela República, para que se entenda todo o desenrolar das circunstâncias e fatos do processo e por que temos os conceitos e estruturas utilizados hoje em nossa Administração Pública.

O ponto inicial da formação do Estado brasileiro foi, por vários motivos, a transferência da corte portuguesa para o Brasil, em 1808. A instalação da monarquia, com todo o aparato que lhe era ínsito, propiciou a reorganização do Estado brasileiro em moldes mais científicos. Com isto quer se dizer que administração, propriamente, já existia em nosso País, porém com características embrionárias.

Havia no Brasil colônia uma ampla, complexa e ramificada administração. Adverte Prado Júnior (1972, p. 299-300) que para compreendê-la, é preciso se desfazer de noções contemporâneas de Estado, de esferas públicas e privadas, de níveis de governo e poderes distintos, da conceituação moderna de direito público ou privado.

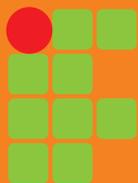
A administração colonial, extremamente complexa do ponto de vista estrutural e do alcance de suas atribuições, não passava de um confuso aglomerado de instituições (ordenamentos gerais, encargos, atribuições, intendências, etc.) que deixava de lado princípios administrativos básicos e uniformes, como a divisão do trabalho, da simetria e da hierarquia, o que era agravado pela confusão gerada pela excessiva legislação colonial que, extremamente desorganizada quanto à sua produção, aumentava as circunstâncias propiciadoras da subversão das autoridades e das competências então existentes.

Em síntese, tal sistema administrativo estava estruturado em quatro estamentos, a saber:

- 1)** as instituições metropolitanas;
- 2)** a administração central;
- 3)** a administração regional; e,
- 4)** a administração local.

Toda a vida administrativa, negocial e social da colônia tinham a supervisão do secretário de Estado dos Negócios da Marinha e Territórios Ultramarinos, em Lisboa, um dos quatro secretários de Estado do governo real, ao qual se vinculava o Conselho Ultramarino que, por sua vez, tinha ascendência sobre a estrutura acima enumerada.

Do ponto de vista da organização territorial, o Brasil estava dividido em capitânias, que eram as maiores unidades administrativas da colônia. O território delas era dividido



em comarcas que, por sua vez, eram compostas por termos sediados nas cidades ou vilas. Os termos eram constituídos de freguesias que correspondiam às paróquias da circunscrição eclesiástica. Por último, as freguesias se dividiam em bairros, cuja jurisdição era imprecisa (Prado Junior, 1972, p. 306).

O Brasil colônia assistiu à criação do governo-geral, em 1549, situado inicialmente na Bahia e bem depois no Rio de Janeiro, aqui já como vice-reino, tudo no sentido de ultrapassar a deficiência ocasionada pelo fracasso da iniciativa privada em administrar as capitanias, bem como para melhor lidar com tribos muito belicosas e com as tentativas constantes de invasão estrangeira (franceses, holandeses, etc.).

Do ponto de vista da hierarquia formal, o vice-rei tinha prevalência sobre os governadores das capitanias hereditárias, mas na prática tal hierarquia era inexistente pelo fato do seu poder ser limitado, ao norte até a Bahia e, ao sul, até São Paulo; além desses limites não exercia qualquer autoridade e, seu poder era igualado aos demais governadores.

A estrutura político-administrativa, então distribuída em capitanias, tinha no comando das capitanias secundárias (ou subordinadas) o capitão-mor, e nas principais o capitão-general ou, em certos casos, o governador, sempre com competência de forma preponderante nos aspectos militares.

Mas este comando aplicava-se, além do setor militar, também aos setores fazendário e administrativo, ainda que limitado por normas restritivas impostas pelo Conselho Ultramarino e também por circunstâncias criadas por organismos coletivos encarregados de assuntos judiciais e administrativos, dos quais os governadores participavam, além de outros organismos setoriais, como a Mesa de Inspeção ou as Intendências encarregadas da exploração do ouro e diamantes.

Importa saber que, apesar de tais limitações, o poder dos governadores ainda era grande, pois representavam simbolicamente o próprio Rei.

Do ponto de vista da administração militar, exclusivamente, havia a divisão em: **a)** tropas de linha; **b)** milícias; e, **c)** corpos de ordenanças, sendo a primeira, com seus regimentos permanentemente armados, considerada como tropa regular e profissional. De outra parte, as milícias podiam ser consideradas tropas auxiliares não remuneradas, formadas através de recrutamento obrigatório entre os cidadãos; as milícias também eram organizadas em regimentos. Já os corpos de ordenanças equivaleriam ao que hoje seriam considerados os reservistas das atuais Forças Armadas, ou seja, todos os cidadãos do sexo masculino (com idade entre 18 e 60 anos) não alistados em quaisquer das instituições anteriores.

Havia uma condensação entre a esfera administrativa e a judicial, no corpo da administração geral, permeada da confusão causada pela complexa distribuição de encargos, o que gerava a superposição de competências. Esta circunstância, da condensação, era devida ao fato de os juízes exercerem funções jurisdicionais e administrativas.

Na esteira dessa confusão de atribuições, havia também uma outra que era devida ao fato de a administração geral por vezes confundir-se com a administração local, com as câmaras atuando ora como produtoras de leis, ora como executoras das mesmas e ora na função de julgadoras. Como um sistema bicameral, tinha um Senado, presidido por um juiz togado (também conhecido por juiz de direito) ou por um juiz ordinário (conhecido também como juiz leigo), que juntamente com três vereadores e mais um procurador, reunia-se semanalmente em sessões denominadas “vereança”, sempre a título não oneroso.

Por sua vez, o governador presidia também a “Junta da Fazenda”, cuja competência era a de arrecadar os tributos, gerir o Erário Real e realizar as despesas, nas respectivas capitanias. Tanto o principal tributo, o “dízimo”, quanto os demais: direitos de passagens, direitos de alfândega, donativos, emolumentos e imposições especiais, podiam ter sua cobrança como que terceirizada, atribuindo-se contratualmente e por prazo determinado a particulares.

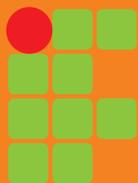
Outras instituições paralelas também atuavam no campo fazendário, sendo as mais relevantes, as seguintes:

- 1) Juntas de Arrecadação do Subsídio Voluntário à Alfândega (estritamente fazendário);
- 2) Tribunal de Provedoria da Fazenda (estritamente fazendário);
- 3) Juízo da Conservatória (fazendário, administrativo e jurisdicional);
- 4) Juízo da Coroa (fazendário, administrativo e jurisdicional);
- 5) Juízo do Fisco (fazendário, administrativo e jurisdicional);
- 6) Juízo das Despesas (fazendário, administrativo e jurisdicional), além de outros.

Com menor relevância, porém com atuação constante e, em certos casos absolutamente autônomos, havia os seguintes órgãos especiais:

- 1) Intendência da Marinha;
- 2) Administração dos Índios;
- 3) Intendência do Ouro e Diamantes;
- 4) Mesa de Inspeção (já mencionada);
- 5) Conservatórias de Cortes de Madeira;
- 6) Administração Eclesiástica (também com atribuições laicas).

A instalação da corte ensejou a criação de uma série de organismos que existiam na antiga sede do Reino, alguns deles não tão necessários quanto outros. O governo arranjado



de acordo com o Almanaque de Lisboa dava oportunidade de criar cargos e honrarias para tantos que haviam feito o sacrifício de acompanhar o rei. Assim, criaram-se o Desembargo do Paço, o Conselho de Fazenda e a Junta de Comércio, quando a realidade demonstrava que o país precisava, segundo Hipólito da Costa, de “um conselho de minas, de uma inspeção para abertura de estradas, uma redação de mapas, um exame da navegação dos rios.” (Apud VINHOSA, Francisco Luiz Teixeira. Brasil, sede da monarquia, Brasil reino -2ª parte. Brasília: Funcep, Fundação Centro de Formação do Servidor Público, 1984 (Coleção Administrativa do Brasil).

Como descreve Frederico Lustosa da Costa, em seu artigo “Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas”:

[...] também foram criadas instituições e organismos úteis e necessários, como a Academia de Marinha, a de Artilharia e Fortificações, o Arquivo Militar, a Tipografia Régia, a Fábrica de Pólvora, o Jardim Botânico, a Biblioteca Nacional, a Academia de Belas Artes, o Banco do Brasil e os estabelecimentos ferríferos de Ipanema.

Relata o autor que foram inúmeras as criações e inovações institucionais, jurídicas e administrativas que revolucionaram a vida econômica, social, política e cultural do Brasil, tanto no plano nacional, quanto na esfera regional. Foram leis, cidades, indústrias, estradas, edificações, impostos, cadeias, festas e costumes introduzidos no cotidiano da antiga colônia.

Prosegue Costa em sua excelente análise:

[...] O fato é que a transferência da corte e mais tarde a elevação do Brasil a parte integrante do Reino Unido de Portugal constituíram as bases do Estado nacional, com todo o aparato necessário à afirmação da soberania e ao funcionamento do autogoverno. A elevação à condição de corte de um império transcontinental fez da nova administração brasileira, agora devidamente aparelhada, a expressão do poder de um Estado nacional que jamais poderia voltar a constituir-se em mera subsidiária de uma metrópole de além-mar.

Com a derrocada de Napoleão I, a reorganização geopolítica da Europa e as agitações dos liberais no Porto, em 1821, D. João VI teve que retornar a Portugal e reassumir o controle político da metrópole. No Brasil, ficaram o príncipe herdeiro (na condição de regente dessa parte do Reino) e todo o aparato administrativo instalado pelo rei. D. Pedro I que nomeou seu próprio ministério. Transferiu a pasta dos Negócios Estrangeiros da Secretaria da Guerra, para o Ministério do Reino, dando ainda mais relevância a esse ministro. Mas era o próprio príncipe a maior autoridade do Brasil, que a exercia com vigor, impetuosidade e, por vezes, intemperança, colocando-se no centro das disputas políticas locais e no contraponto dos interesses da metrópole.

Prosegue a organização estatal brasileira através do período de regência de D. Pedro I, com a instituição de quatro poderes políticos - Legislativo, Moderador, Executivo e Judicial - e com a divisão do Brasil em províncias, em substituição às capitanias, sendo aquelas governadas por um presidente nomeado pelo Imperador. Após dez anos de comando, D. Pedro I passou a enfrentar graves problemas de governo, com questões de ordem financeira, revoltas regionais, identificação com os interesses portugueses e divergências com o Poder Legislativo, ocasião em que abdicou do trono em favor de seu filho, D. Pedro II, que à época contava com apenas cinco anos de idade, passando o Brasil a ser governado por uma junta denominada Regência Trina que, por força de reforma legislativa transmutou-se em Regência Una.

Foi então abolido, segundo Costa:

[...] o Conselho de Estado e criadas as assembleias legislativas provinciais, em substituição aos conselhos gerais. Tratava-se de pequeno passo no sentido da descentralização, uma vez que instituía o Poder Legislativo provincial e a divisão de rendas entre o governo central e os governos provinciais. Exercendo o Poder Moderador, o monarca concentrava-se em dirimir conflitos surgidos entre facções das classes dominantes e a sustentar a ordem monárquica, apoiada na grande propriedade rural, na economia primário-exportadora e no trabalho escravo em declínio.

Tais conflitos foram tomados de um constante crescendo, em razão dos interesses dos grandes senhores de terra, adeptos da manutenção do trabalho escravo de um lado, tendo de outro os setores urbanos, adeptos do abolicionismo. A libertação dos escravos acabou por suprimir um dos suportes da ordem imperial, o que foi agravado pela questão da autonomia das províncias, que opunha os partidários da centralização e da descentralização, além da deflagração da Guerra do Paraguai e a questão inerente dos soldados-escravos, cuja decorrência foi o fortalecimento do Exército, e a maior desestabilização do governo imperial. Por fim, o débil estado de saúde do Imperador, acrescido da problemática de poder o País vir a ser co-governado por um estrangeiro (o Conde d'Eu), acarretou o crescimento do movimento que levou à proclamação da República.

Resumo

Com isto, nesta aula vimos quais as transformações que propiciaram o estabelecimento de uma administração pública mais estruturada no Brasil, durante o transcurso de um curto período de tempo.



PARA SABER MAIS

Analise melhor a importância de D. João VI consultando

<http://www.historianet.com.br/conteudo/default.aspx?codigo=620>.

» Anotações

DESENVOLVIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL - A REPÚBLICA

Nesta aula, veremos como se deu o desenvolvimento da administração pública após o período imperial, atravessando a República até nossos dias.

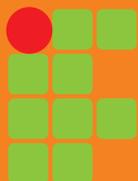
Os episódios do final do período imperial tiveram o condão de tornar a separação de Poderes ainda mais nítida. O Poder Legislativo continuava bicameral, sendo agora formado pela Câmara dos Deputados e pelo Senado, com membros eleitos para mandato de duração certa. Ampliou-se a autonomia do Judiciário. Ocorreu a criação do Tribunal de Contas para fiscalizar a realização da despesa pública. As províncias, transformadas em estados, cujos presidentes (ou governadores) passaram a ser eleitos, ganharam grande autonomia e substantiva arrecadação própria. Suas assembleias podiam legislar sobre grande número de matérias. Esse sistema caracterizou o federalismo competitivo.

Novamente fica ressaltado o caráter econômico a permear as relações de poder político, uma vez que o aspecto preponderante nas mais diversas questões de então versava sobre a atividade financeira e suas decorrências orçamentárias. Denominada República Velha, cujo período de existência foi de 1889 a 1930, foi um sistema de governo que cristalizou as principais características do Estado brasileiro, sem que fosse omitida a criação de novas instituições, que apontavam para a modernização das relações sociais, constituindo enfim as bases do Brasil contemporâneo.

Durante este período, constata-se que o desenvolvimento administrativo passa a assumir características de racionalização, com a constante atualização de um corpo burocrático, logo após a proclamação da República de modo ainda pouco acelerado, assumindo maior consistência durante a Revolução de 30, que veio a ser o movimento político que sepultou a chamada República Velha.

Historiadores defendem que o fim da República Velha foi mais que uma ruptura de poder, significando também a passagem de um país agrário para um industrial, com a reacomodação de determinadas oligarquias e as consequências econômicas daí advindas. Porém tal transformação não se deu de forma tranquila, como todos sabem, mas através de inúmeras intervenções de caráter revolucionário, decorrentes da mencionada reacomodação. Sendo na época um país basicamente agrícola, onde prevalecia a cultura do café e sua exportação, e com as oscilações do mercado mundial, foi o governo obrigado a praticar a política de aquisição dos excedentes de produção, formando estoques reguladores que eram paulatinamente queimados para dar lugar à aquisição de novos estoques, tudo com o objetivo de transferir renda à classe produtora, evitando a recessão econômica e o desemprego no campo.

Porém a destinação de recursos para esta finalidade implicava na diminuição dos mesmos para a importação de bens e insumos destinados ao consumo interno. Surgiram políticas de substituição de determinados bens importados por similares de fabricação



nacional, e o Estado brasileiro colocou-se na condição de, intuitivamente, praticar uma política keynesiana, onde o Estado exercia um papel fundamental na manutenção da demanda agregada, pela transferência de rendas para os trabalhadores-consumidores, além de estimular a substituição de importações.

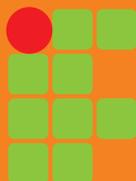
Tal condição veio propiciar uma reflexão sobre o desenvolvimento econômico na América Latina. De um lado era defendida uma política de crescimento, que abandonava a prioridade concedida à exportação de bens e insumos de base e a importação de manufaturados, voltando-se mais para os problemas da industrialização do país. Por outro lado, havia a influência do New Deal norte-americano que apresentava uma política intervencionista, com o claro objetivo de recuperação do crescimento, e que fazia com que economias periféricas aos EUA tentassem copiar aquele modelo, aplicando-o como remédio universal para diferentes problemas de ordem macroeconômica.

Pensava-se, então, que o processo de desenvolvimento nacional, com uma adequada intervenção estatal, atingiria o grau de infraestrutura e de poupança interna suficientes a promover o crescimento nacional, o que viria a ocorrer, porém sob uma ótica estatizante e intervencionista.

O início da nova forma de governo que apresentava forte característica de concentração de poderes, também se demonstrou coerente na implantação de novas linhas de desenvolvimento nacional. A grande crise econômica que eclodiu em 1929 diminuiu a capacidade de aquisição de bens em termos internacionais, fazendo com que a economia brasileira, extremamente dependente da exportação agrária, sofresse os efeitos. Estavam criadas as condições para a implantação de alterações propícias a uma forma de desenvolvimento que, a princípio, requeria o estabelecimento de infraestrutura básica mais coerente, tal como: construção de estradas, melhor fornecimento de energia, produção de aço, etc.

Sob o comando de Getúlio Vargas, que ficou 15 anos no poder, sendo quatro de governo provisório, três de governo constitucional e oito de ditadura, foi mantida a política de proteção à exportação de matérias primas, também foram iniciadas mudanças que, segundo Lima Júnior (1998, p. 5), havia duas vertentes principais: a primeira com o estabelecimento de mecanismos de controle da crise econômica, resultante dos efeitos da Grande Depressão (1929), e subsidiariamente a promoção de uma alavancagem industrial. A segunda, promovendo a racionalização burocrática do serviço público, por meio da padronização, normatização e implantação de mecanismos de controle, notadamente nas áreas de pessoal, material e finanças.

A adoção de tais políticas teve, em termos de administração pública, seu ponto relevante com a criação do DASP - Departamento Administrativo do Serviço Público. Efetivamente organizado em 1938, tinha como principais objetivos a reestruturação das políticas relacionadas aos servidores públicos civis, assim considerada a admissão de pessoal e sua ulterior capacitação, além de outras questões de caráter técnico, tais como a montagem do orçamento da União e normas de padronização do serviço público e, bem de conformidade com as diretrizes intervencionistas de então, aplicava sua produção intelectual aos Estados sob intervenção federal, através de agências locais.



Assim, a implantação do DASP produziu resultados satisfatórios na implementação de mudanças racionais e normativas trazendo ordem para o setor administrativo público, inclusive com a admissão de pessoal por meio de concursos públicos, dando mais atenção ao princípio da igualdade; porém, o modelo econômico implantado previa também a instituição de empresas públicas, regidas por estatutos próprios em razão de sua natureza, e quando da redemocratização do país, após o fim da 2ª Guerra Mundial (1945), ocorreram nessas empresas inúmeras nomeações sem a prévia aprovação em concurso, desvirtuando os princípios organizacionais até então implantados.

Seguiram-se vários governos, cada qual implementando suas iniciativas para racionalização da máquina administrativa, através de reformas constantes baseadas em modelos extremamente diversos, porém integrados à experiência de então. Após o golpe revolucionário de 1964, o governo militar retirou do Congresso Nacional um anteprojeto de lei criado pela Comissão Amaral Peixoto - instituída durante o governo de João Goulart com o objetivo de promover, segundo Marcelino (1987, p. 41) “uma ampla descentralização administrativa até o nível do guichê, além de ampla delegação de competência”- que propunha linhas de ação precursoras do Decreto-lei nº. 200 e, dando-lhe novas feições, acabou por editar este diploma legal em 1967.

O Decreto-lei nº. 200 estabeleceu nova organização à administração pública, determinando uma uniformidade de conceituação, de princípios aplicáveis, de estruturas e de funcionamento.

Segundo Costa (op. cit.), tal dispositivo legal continha as seguintes linhas principais em sua estrutura:

Primeiramente, prescrevia que a administração pública deveria se guiar pelos princípios do planejamento, da coordenação, da descentralização, da delegação de competência e do controle. Em segundo, estabelecia a distinção entre a administração direta - os ministérios e demais órgãos diretamente subordinados ao presidente da República - e a indireta, constituída pelos órgãos descentralizados - autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista. Em terceiro, fixava a estrutura do Poder Executivo federal, indicando os órgãos de assistência imediata do presidente da República e distribuindo os ministérios entre os setores político, econômico, social, militar e de planejamento, além de apontar os órgãos essenciais comuns aos diversos ministérios. Em quarto, desenhava os sistemas de atividades auxiliares - pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e auditoria e serviços gerais. Em quinto, definia as bases do controle externo e interno. Em sexto, indicava diretrizes gerais para um novo plano de classificação de cargos. E finalmente, estatuiu normas de aquisição e contratação de bens e serviços.

Novas tentativas de aprimoramento da máquina administrativa foram encetadas durante o governo Sarney, por volta de 1985, movimento este interrompido pela Assembleia Nacional Constituinte de 1987 que, dentro do entendimento de que havia necessidade de maior controle e dissipação da disparidade existente entre órgãos da administração direta e da indireta, acabou por estruturar a administração pública, ao menos em termos de controle, como uma. Críticos referem-se a tal iniciativa como tendo sido um retrocesso, pelo fato de terem sido retirados da administração indireta os mecanismos de autonomia que lhe conferiam a vantagem de agente de desenvolvimento econômico.

Independentemente destes acontecimentos, e talvez em razão da recente história política do país, deve ser creditado à Constituição de 1988 avanços quanto à democratização da estrutura pública, com maior participação popular, principalmente no que diz respeito ao controle social, tendo sido dada ênfase à descentralização e ao planejamento das ações político-administrativas, com evidentes benefícios daí decorrentes.

As iniciativas tomadas pelo governo Collor, tido como promissor em razão de ter sido o primeiro governo eleito democraticamente após 30 anos de regime de exceção - nos 100 anos de história republicana - acabaram por se demonstrarem altamente negativas, por inúmeros fatores que não cabe aqui, em curtos termos, discutir. O fato é que, somente por volta de 1995 é que foi retomado o processo de modernização da administração pública, com a instituição do MARE, o Ministério da Administração e Reforma do Estado, através da edição do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado - PDRAE.

A discussão ocasionada pelos conceitos contidos no PDRAE acabou por causar a edição, em 1998, da Emenda Constitucional nº. 19, que traduzia as cinco diretrizes básicas derivadas daquele estudo conceitual que, com a promulgação da Emenda foram reduzidas a três: avaliação estrutural (racionalização), agências executivas (flexibilização) e organizações sociais (publicização). Disto tudo, redundou que a avaliação estrutural nunca chegou a ser realizada, que em termos de agências executivas houve a criação de somente uma (INMETRO), e que somente cinco organizações sociais foram instituídas. Ainda que não relacionado diretamente à atuação do MARE, ocorreram inúmeras privatizações de empresas estatais, nos setores de telefonia, mineração e financeiro.

Delineamos, portanto, os modelos clássicos da administração pública que foram se sucedendo: o patrimonialista, típico dos regimes autoritários, em que a vontade suserana prevalecia no trato da coisa pública, confundindo-se o patrimônio desta com o patrimônio particular do soberano; o burocrático, que desvinculava a atividade pública da privada, buscando dotar a ação do agente público de regras e instrumentos fiscalizadores, com o fito de agir sempre da forma mais adequada; finalmente, o gerencial, que busca incondicionalmente a realização da eficiência administrativa, dotando-a de qualidade, eficácia e eficiência.

Resumo

Esta aula pretendeu, sinteticamente, demonstrar a forma de implantação e os processos históricos de modernização da administração pública dentro do Estado brasileiro, levando-nos ao ponto em que nos situamos hoje em dia. É inegável que com o avanço social, acelerado pelo transcurso do tempo, também houve o avanço da administração, que deverá manter-se relacionado permanentemente àquele, num mesmo ritmo.



PARA SABER MAIS

Pesquise as circunstâncias da reforma administrativa no Brasil, em <http://www.mp.gov.br/noticia.asp?p=not&cod=522&cat=238&sec=25>.

Finanças públicas

Nesta aula, faremos à explanação de como o Estado exerce sua soberania, aplicando esta na obtenção de recursos com os quais custeará os próprios objetivos.

Entendido o Estado como pessoa jurídica de direito público interno, segundo a conceituação do art. 41 do Código Civil, passa-se ao conceito de que este tem por finalidade precípua a promoção do bem comum de sua coletividade, visando sempre o interesse público. No dizer de Meirelles (2007, p. 88), interesse público deve ser compreendido como “aquelas aspirações ou vantagens lícitamente almejadas por toda a comunidade administrada, ou por uma parte expressiva de seus membros”.

No atendimento deste interesse é que o Estado cria, organiza e mantém seus serviços e os desenvolve através do exercício da função pública, que pode ser descrita como a atividade exercida para o cumprimento dos deveres, mediante o exercício dos poderes constitucionalmente atribuídos. Uma vez considerado uma abstração, deve o Estado corporificar-se de forma a manifestar sua vontade, e o faz mediante seus órgãos, entidades e agentes públicos.

Os órgãos do Estado são elementos administrativos com ausência de personalidade jurídica, cuja missão é exercida por distribuição interna de competência, já que são integrantes do mesmo corpo estatal e, em seu conjunto, compõem a Administração Pública Direta. Por outro lado, as entidades estatais compõem a Administração Pública Indireta, com personalidade jurídica distinta da do Estado que lhes dá origem, em razão do princípio da descentralização administrativa.

Finalmente, a Administração Pública funciona como elo intermediário entre as decisões de governo expressadas em lei, e a satisfação do interesse público, coletivo, para o convívio social.

Mais do que regular as ações sociais como um todo na área de polícia, na qual a Administração Pública condiciona o exercício dos direitos de todos os cidadãos a formas que não agridam o próprio interesse coletivo, ou não ofendam outros direitos individuais, a atividade administrativa cuida da prestação de serviços públicos, todos definidos segundo o momento histórico e as necessidades não supridas pelo esforço individual.

Para tanto, é através dos recursos humanos que se dará realidade à ação prevista em lei como necessária ao interesse da coletividade organizada. Estes agentes públicos devem ser profissionais em suas atividades específicas, e permanentes, como o são os serviços a serem prestados rotineira e continuamente à população.

Dotado dos elementos destinados a cumprir suas funções, e de molde a suportá-las, resta claro que o Estado necessita de dinheiro - entendido este em sentido mais



abrangente, ou seja, valores e patrimônio - e sempre em grandes quantidades, que possam suprir suas atividades finalísticas e de manutenção, enfim, todas aquelas que constituem o orçamento público. No exercício destas atividades financeiras, age o Estado elegendo as necessidades públicas e as necessidades coletivas.

Estas podem ser definidas como demandas da sociedade e relacionam-se a transportes, comunicação, energia, água e esgoto, saúde, previdência, educação e cultura, etc. A manutenção ou construção de edifícios públicos, abertura e conservação de estradas, avenidas, ruas, viadutos, etc., também são consideradas demandas sociais, assim como serviços decorrentes da seguridade social, da prestação jurisdicional e outros tantos.

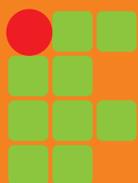
Já as necessidades públicas, em sentido estrito, são descritas doutrinariamente como aquelas a que incumbe o Estado prestar em decorrência de decisões políticas, introduzidas em norma jurídica, ou seja, são necessidades coletivas escolhidas pelos exercentes do poder político, posteriormente elencadas em leis orçamentárias devidamente aprovadas pelo Poder competente. Em sua forma mais básica pode ser entendida como prestação de serviços públicos, exercício do poder de polícia e intervenção no domínio econômico.

Assim é que, no exercício de atividades financeiras, suportadas pela soberania que lhe é inerente, o Estado edita normas cogentes, imperativas, dotadas da característica de poder-dever, com o que se tornam compulsórias quanto a seu atendimento. Deve gerar recursos suficientes para cobrir todas as despesas decorrentes dos gastos com os serviços públicos e com o suporte da estrutura administrativa; a tais recursos denominam-se receitas públicas, ao passo que os gastos descritos são denominados de despesas públicas.

As atividades financeiras do Estado brasileiro são regidas pelo Direito Financeiro, conforme se depreende do art. 24, I, da Constituição Federal de 1988, sendo aplicáveis ao ordenamento e regulação da atividade financeira estatal, qual seja: o orçamento público, a receita pública, a despesa pública, o crédito público e o controle da execução orçamentária. Não se confunde com o Direito Tributário, vez que este se refere tão somente à arrecadação dos recursos públicos, enquanto que aquele trata de espectro muito mais amplo.

Sabidamente, é a Constituição Federal a fonte suprema das atividades financeiras do Estado, no Título VI - Da Tributação e do Orçamento, Capítulo II - Das Finanças Públicas, arts. 163 a 169, além de outras normas lá existentes. Fontes principais são a Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que estabelece normas gerais para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios e a Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas referidas à responsabilidade na gestão fiscal.

Cabe a ressalva de que no Capítulo II - Das Finanças Públicas, mais exatamente no art. 165, I, a Constituição determina que “o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual”, são matérias de disposição de lei complementar. Todavia, ainda não



foi editado tal diploma legal, restando à Lei nº. 4.320/64, em tratando de matérias análogas àquelas mencionadas no texto constitucional, o status material de lei complementar.

Outras fontes, denominadas secundárias por complementarem as principais, são os decretos, regulamentos, resoluções e portarias, notadamente as expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional, quando regulamentem matéria financeira. Por fim, temos os costumes e a jurisprudência, que apesar da menor importância, também são consideradas fontes.

No que refere à competência para a edição de normas de Direito Financeiro, a Constituição confere à União o campo relativo às normas gerais; e à União, Estados e Distrito Federal competência concorrente para a normatização específica¹.

Orçamento público

Conceitualmente, o orçamento público é o instrumento de que se serve o Estado para, em um dado espaço de tempo, prever suas receitas e fixar suas despesas, também sendo denominado “lei de meios”, em razão de tratar dos meios através dos quais a Administração Pública levará a efeito suas atividades, dentro de critérios de organização e equilíbrio. Há quem o defina como o instrumento de junção entre o planejamento estatal e sua quantificação física e monetarização, de forma a permitir a mensuração e fiscalização das ações estatais.

Por determinação constitucional, a atividade financeira do Estado é conformada por três instrumentos de planejamento da ação estatal. A saber, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), devidamente elaborados e votados harmoniosa e integradamente, sendo a última referida à anterior e, ambas ao PPA. A inspiração para tal modelo de planejamento financeiro veio da Alemanha e França.

O Plano Plurianual é um instrumento de planejamento de longo prazo, com vigência por período correspondente a um mandato de governo, ainda que não coincidente com este, que objetiva estabelecer três aspectos prioritários: diretrizes, objetivos e metas. As diretrizes propõem orientações de caráter geral para alcance dos objetivos, estes discriminam as metas a serem alcançadas, ao passo que as metas apresentam a quantificação física e financeira dos objetivos.

A parte financeira é dividida em despesas de capital, despesas correntes e programas de duração continuada. Despesas de capital tratam dos gastos com investimentos, inversões financeiras e transferências de capital. Despesas correntes são relacionadas com o custeio geral da estrutura administrativa. Programas de duração continuada são ações

¹ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
II - orçamento;

...

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

de governo de caráter específico, cuja duração seja superior a um exercício financeiro, como exemplo, o programa “Bolsa Família”.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é um instrumento de planejamento de curto prazo, que delimita as metas e prioridades da Administração Pública, orientando a elaboração do orçamento para o ano seguinte. Importante discussão surgiu a respeito da condição vinculatória da LDO quando da elaboração orçamentária pelo Legislativo, considerando alguns que por ser este Poder detentor originário da capacidade estatal de elaborar leis, não poderia submeter sua vontade quando da edição das mesmas.

Entretanto, cremos não assistir razão a tal raciocínio, pelo fato de tratar-se de determinação constitucional formando um conjunto uniforme. Não haveria sentido na existência de normas orçamentárias se estas não fossem adequadamente seguidas. Há ainda o sistema de freios e contrapesos a permear a atividade do Estado; assim sendo, fica claro que o Legislativo não poderá alterar as previsões de receita ou fixação de despesas realizadas em desacordo com planos e orientações previamente elaborados pelo Executivo e votadas pelo Legislativo.

A Lei Orçamentária Anual é considerada lei de natureza formal, por não criar direitos subjetivos ou modificar leis tributárias e financeiras. Objetiva, tão somente, a previsão de receitas e a fixação de despesas. É composta de três partes, que poderiam ser denominadas de suborçamentos. A primeira parte é o orçamento fiscal, que abrange todas as receitas e despesas referentes aos três Poderes, bem como aos fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta. A segunda parte é o orçamento de investimentos, que contém receitas e despesas das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto. A terceira parte é o orçamento da seguridade social, compreendendo receitas e despesas voltadas à garantia dos direitos à saúde, à previdência social e à assistência social.

Em termos de funções, o orçamento pode ser dividido entre a política, a econômica e a jurídica. A função política é observada sob diversos vetores, quando são levadas a efeito grandes discussões e decisões políticas, demonstrando uma interdependência de Poderes; a apreciação do orçamento pelo Legislativo é um processo lento uma vez que se relaciona à distribuição da totalidade da receita pública por todo um exercício financeiro, com o consequente interesse de toda sociedade, demonstrado pelo envolvimento de lideranças político-partidárias.

A função econômica é observada pela busca de equilíbrio e otimização no uso dos recursos financeiros, denotando intrinsecamente, através de estímulos à produção, ao consumo e ao desenvolvimento, a busca de melhor distribuição de renda, de diminuição de desigualdades regionais e sociais. Em termos de balanço, pode ser permitida a realização de déficits orçamentários como instrumento de suplantação de situações conjunturais, ainda que a regra do equilíbrio venha a ser retomada posteriormente.

A função jurídica apresenta-se no cumprimento das normas constitucionais de planejamento e se relaciona com a noção de Estado Democrático de Direito, postulado

FINALIDADES DO CONTROLE NO ESTADO

Esta aula tratará dos princípios aplicáveis ao orçamento público, demonstrando quais os elementos que devem balizar sua realização, bem como apontará seu ciclo de existência, desde a elaboração até o controle durante a execução de suas normas.

Princípios orçamentários

No entendimento de Mello (2008, p. 53), princípios são os mandamentos nucleares de um sistema, seus alicerces, disposições fundamentais que se irradiam sobre diferentes normas, compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua correta compreensão. Ainda segundo o autor, por serem os princípios um conjunto de valores superiores adotados em uma sociedade, a violação a um princípio é ação mais grave do que violar uma regra, pois significa ofensa a todo um sistema de comandos.

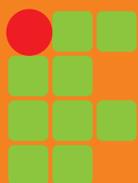
Os princípios formam, então, a base de todo o ordenamento jurídico, por refletirem os valores fundamentais de uma sociedade juridicamente organizada, nem sempre estando positivados para sua validade, mas havendo a possibilidade de o serem, situação em que são denominados normas principiológicas. A Constituição de 88 traz aqueles relativos à matéria orçamentária nos citados arts. 165 a 169, além dos contidos na legislação infraconstitucional, sabidamente a Lei nº. 4.320/64 e a Lei Complementar nº. 101/2000.

O primeiro e mais importante princípio aplicável é o da legalidade, positivado na Constituição Federal, art. 5º, inciso II; art. 37, caput, e art. 167, I e II, corolário da ideia de Estado de Direito, onde a vontade da Administração decorre exclusivamente da lei. Segundo tal princípio, a Administração só pode fazer o que a lei determina, diferentemente do particular que pode fazer tudo desde que a lei não proíba.

O princípio da indisponibilidade da receita pública decorre dos princípios da legalidade e da indisponibilidade, significando que os bens e o patrimônio público pertencem à sociedade, não podendo ser-lhes dada livre utilização. Com isto quer se dizer que as receitas somente poderão ser utilizadas se instituídas em lei e as despesas somente poderão se efetivar com a devida autorização orçamentária, em razão dos interesses coletivos envolvidos.

Princípio da universalidade é o expresso no art. 165, § 5º, da Constituição Federal, que determina a contenção, pela peça orçamentária, de todas as receitas e despesas administrativas. Segue-se o princípio da exclusividade, expresso no mesmo artigo, porém em seu § 8º, a dispor que o orçamento não poderá conter matéria que não diga respeito à previsão das receitas e à fixação das despesas.

Verifica-se o princípio da não-afetação da receita no art. 167, IV e § 4º, da Constituição Federal, também conhecido como não-vinculação da receita, determinando ser vedada à vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, com ressalva a transferências relativas à repartição tributária, a ações e serviços públicos de saúde, e a



manutenção e desenvolvimento do ensino, além de outras previstas constitucionalmente. Por força dos incisos VI e VII, incide o princípio da proibição do estorno de verbas, a vedar a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria econômica ou de órgão para outro, sem a devida autorização legislativa.

O princípio da programação contido nos arts. 48, IV e 165, § 4º determinam à relação de programas de trabalho e metas, em conteúdo e forma. Seguem-se os princípios infraconstitucionais, como o do orçamento bruto, previsto no art. 6º da Lei nº. 4.320/64, que determina que todas as receitas e despesas deverão constar do orçamento pelos seus totais; o da unidade, previsto pelo art. 2º da mesma Lei, afirmando a existência de um único orçamento no Estado.

Outros princípios seriam o da anualidade, da precedência, da especificação e da transparência, entre outros mais. O da anualidade, também constante do art. 2º da Lei nº. 4.320/64, informa a necessidade de nova peça orçamentária a cada doze meses, sendo este período, por força do disposto no art. 34 do mesmo diploma legal, coincidente com o ano-calendário, significando que o orçamento deverá coincidir com o exercício financeiro, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

O da precedência tem caráter constitucional, vez que previsto no art. 35, § 2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estatuiendo que o orçamento deverá ser aprovado antes do exercício financeiro a que se referir. O princípio da especificação, tratado no art. 5º da Lei nº. 4.320/64, também conhecido como princípio da especialização, determina que no orçamento não constarão dotações globais e, conseqüentemente, a discriminação das despesas dar-se-á por categoria econômica, especificando os elementos, fontes, funções e programas.

Já o princípio da transparência é tratado no art. 165, § 3º, da Constituição Federal, bem como nos arts. 48 e 49 da Lei Complementar nº. 101/00. Por sua aplicação, tem-se que o povo - verdadeiro dono dos recursos orçamentários - deve tomar conhecimento de todas as etapas que precedem a aplicação dos recursos públicos, implicando em orçamento participativo, relatório resumido da execução orçamentária e relatório de gestão fiscal, permitindo o controle social da Administração.

Ciclo orçamentário

As normas que definem o processo legislativo aplicável aos projetos de lei do PPA, da LDO e da LOA, estão expressas no art. 59 e seguintes, da Constituição Federal de 88, com as exceções previstas no art. 166, § 7º da mesma Carta. Assim, o ciclo orçamentário pode ser definido como o conjunto das etapas de elaboração, apreciação e votação, execução e controle.

Tais normas determinam uma primeira fase compreendendo estudos que objetivam o estabelecimento de metas, prioridades, programas, obras e estimativa da receita, tudo entremeadado de discussões com o povo e as entidades representativas.

Estas duas ações representam a gestão orçamentária participativa, estabelecida pela Lei nº. 10.257, de 10 de julho de 2001, denominada de Estatuto da Cidade, cujo art. 43 obriga à realização de debates, consultas e audiências públicas, condicionantes da aprovação dos projetos de leis orçamentárias. A gestão orçamentária participativa restou reforçada pelas disposições da Lei Complementar nº. 101/00, notadamente no art. 48 e 48-A, com as alterações que lhes foram dadas pela Lei Complementar nº. 131/09.

Cabe ressaltar que os Poderes Legislativo e Judiciário, além do Tribunal de Contas e do Ministério Público, dispõem de autonomia para elaboração de seus orçamentos parciais, dentro dos parâmetros preexistentes, encaminhando-os ao Poder Executivo que, após promover a consolidação, envia a proposta ao Legislativo para apreciação e votação.

A apreciação inicial se dá por trabalhos de comissão mista da Câmara de Deputados e do Senado Federal, especialmente criada para tal fim, que poderá apresentar emendas ou, em situação especial, rejeitá-la. Depois de apreciado no âmbito da Comissão, segue o Projeto para votação pelo Congresso Nacional, por força do disposto no art. 48, II, da Carta de 88.

A execução se dará com a publicação da Lei Orçamentária Anual, a partir do que o Executivo disporá de 30 dias para publicar decreto estabelecendo a programação financeira e cronograma de execução mensal do desembolso. Por fim, executada a despesa, cabe aos órgãos de controle, Poder Legislativo e Tribunal de Contas, apreciar e julgar a aplicação dos recursos públicos, de forma concomitante ou posterior, quanto aos aspectos constitucionalmente definidos. Com isto encerra-se o ciclo orçamentário.



Resumo

Nesta aula, foi visto como o orçamento é produzido, desde um planejamento que obedece a certos princípios até a fase final de execução, devidamente controlada de diversas formas.



PARA SABER MAIS

Sobre princípios e seu papel no direito constitucional, consultando [http://www.mundojuridico.adv.br/cgi-bin/upload/texto1400\(2\).rtf](http://www.mundojuridico.adv.br/cgi-bin/upload/texto1400(2).rtf).

» Anotações

CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - CONCEITO

Na aula 7, veremos a conceituação do controle e sua classificação, para aprimorarmos a compreensão sobre a sua natureza, antes de entrarmos no estudo de suas particularidades.

Segundo Houaiss (2001), trata-se de termo derivado do francês *contrerole*, ou *contralista* do universo de contribuintes, com a utilidade de se verificar a ação dos cobradores de tributos. Esta denominação galicista evoluiu, a partir de meados do século XV, para acepção mais próxima da contemporânea, passando a ser entendida como domínio, fiscalização, verificação, etc.

Controle, portanto, como entendemos hoje em dia, é a fiscalização de atos praticados, emitindo-se juízo de valor a respeito. A fiscalização pode compreender a inspeção, o exame, a verificação, o acompanhamento pela própria Administração, dos atos praticados por ela mesma, de forma a determinar a correção de conduta gerencial, a atuação conforme as determinações legais e aos modelos anteriormente estipulados, de forma sistemática. Cumpre ressaltar que a ideia de controle relaciona-se, de forma imediata, ao conceito patrimonial de ativos financeiros.

Assim posto, o Controle é considerado um dever-poder, já que determinado em lei, não podendo ser postergado ou renunciado, sob pena de responsabilidade solidária por omissão, por parte de qualquer agente público.

Classificação

Considerado o Controle como gênero, vemos que pode ser classificado quanto ao órgão aplicador, quanto à localização do controle, quanto ao momento de aplicação e quanto à sua extensão.

No que toca ao órgão aplicador, são elencados o controle administrativo, realizado pela própria Administração Pública sobre seus atos, em decorrência dos princípios da hierarquia e autotutela, o que vem a ser corroborado pela Súmula nº. 473, do Supremo Tribunal Federal². Trata-se de ação realizada *sponte propria*, ou seja, deve ser adotada nos atos praticados pelo agente ou por seu subordinado, no sentido de correção, ou pode ser provocada por petição, recurso administrativo ou denúncia.

Na mesma esfera situa-se o controle parlamentar, diretamente realizado pelos membros do Poder Legislativo através de seus órgãos (Congresso Nacional, Senado Federal e Câmara dos Deputados, bem como pelos órgãos análogos nos Estados, Distrito Federal e Municípios), ou por comissões parlamentares permanentes ou especiais, sendo

² A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 03/12/1969.

denominado controle político. Aqui também se situa o controle indireto, realizado pelos Tribunais de Contas, com o amplo objetivo de exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial de todos os órgãos e entidades do Estado.

Por fim, há o controle judicial, exercido pelo Poder respectivo, aplicável circunscritamente à legalidade e moralidade dos atos administrativos discricionários ou vinculados. É um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, previsto no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal³. Exclui-se deste controle o aspecto do mérito dos atos administrativos. As diversas formas de provocação do controle judicial, em nosso ordenamento jurídico, são, entre outras: o *habeas corpus*, o *habeas data*, o mandado de injunção, o mandado de segurança, a ação popular e a ação civil pública.

Quanto à localização do controle, temos que este se situa internamente, quando suas funções ocorrem em órgão integrante da própria estrutura na qual se compreende o órgão fiscalizado. Conhecido também por controle administrativo, é instituto inerente a cada um dos órgãos e entidades dos Poderes do Estado, através de um sistema integrado de controle interno, derivado do princípio da autotutela, como dito. Por contraposição, temos o controle externo quando exercido por um poder ou órgão separado da estrutura do órgão controlado. Entendido em sentido amplo, é o exercido pelo judiciário sobre os demais poderes, bem como o exercido pela Administração Direta sobre os atos da Administração Indireta. Entendido em sentido estrito, é o conjunto do controle político e do controle financeiro, exercidos, respectivamente, pelo Poder Legislativo e pelo Tribunal de Contas.

Não pode ser deixada de lado a classificação do controle social, exercido pelos legítimos detentores do erário, qual seja, a população. Assim é que, desde a Constituição Federal, que prescreve grande conjunto de instrumentos para esta forma de controle, passando pelos diplomas infraconstitucionais (LC nº 101/00 e Lei 10.257/01), há à disposição da população um grande número de possibilidades legais para o exercício de um efetivo controle do sistema financeiro nacional.

No que diz respeito ao momento de aplicação do controle, este será prévio quando praticado anteriormente ao ato, seja objetivando a prevenção de ato ilegal, seja prevenindo a lesão. Exemplos seriam, por parte da população ou de um só de seus componentes, da impetração de ação civil pública ou de mandado de segurança, e da parte do poder público, o exame prévio realizado pelos Tribunais de Contas sobre editais de procedimentos licitatórios.

Já o controle concomitante, de outro lado, implica no acompanhamento do ato administrativo simultaneamente à sua prática, permitindo rápida correção de ilegalidade ou irregularidade. O controle posterior, por sua vez, é aplicado após a prática do ato administrativo, tendo objetivo de confirmar a legalidade ou determinar sua correção, se ilegal ou defeituoso. Normalmente, esta é a forma de controle exercida pelos Tribunais

³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
...
XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

A aula 8 irá tratar do Controle Externo, em seu sentido estrito, demonstrando resumidamente como é aplicado do ponto de vista institucional e normativo.

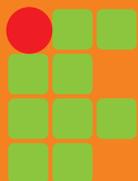
Neste assunto, a abordagem estará mais ligada ao sentido estrito do termo exposto, tratando do controle exercido pelo Poder Legislativo e pelo Tribunal de Contas e atendo-se a estes, prioritariamente, por se tratarem de órgãos especializados e dotados de competências constitucionais exclusivas. Assim é que a Constituição Federal dispõe que o controle externo será efetivado pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Tal norma é aplicável, por extensão, a Estados e Distrito Federal.

Cabe ressaltar que a técnica empregada na sistematização constitucional tem propiciado interpretações errôneas a respeito da natureza jurídica do Tribunal de Contas. Sua inserção no mesmo segmento dedicado ao Poder Legislativo, além do emprego do termo “auxílio”, tem levado inúmeros intérpretes, isentos ou não, a considerar os Tribunais de Contas como órgãos auxiliares do Legislativo e, conseqüentemente, com subordinação hierárquica.

A dificuldade da natureza do Tribunal de Conta já é antiga na história jurídica brasileira. Posto junto ao capítulo do Ministério Público na Constituição de 1934 sendo inserido no Poder Judiciário em 1937, e em 1946 deslocado para a atual situação, junto ao Legislativo. Isto é agravado pela conceituação de Poderes do Estado, criada a partir das ideias de Montesquieu, que no afã de estabelecer um sistema em que o poder concentrado se tornasse menos perigoso, criou a teoria da tripartição, estabelecendo assim limitações de um poder pelo outro. Esta tripartição torna mais difícil justificar a existência de órgãos autônomos dentro do Estado, ainda que com respeito ao Ministério Público não restem tantas dúvidas.

Porém, para dirimir as dúvidas porventura existentes quanto ao papel dos Tribunais de Contas e sua relação com o Poder Legislativo, basta ter em consideração que a função de auxílio contida no texto constitucional deve ser entendida como condição imprescindível, vez que não poderia o Legislativo exercer o controle externo, em certas circunstâncias, sem a participação daqueles. Comprova-se tal assertiva com o resultado da análise das competências atribuídas pela Carta Magna aos Tribunais, indicando que a missão destes inicia-se e esvai-se em seu âmbito interno. Assim, fica patente sua condição jurídica de órgão constitucional autônomo, com capacidade jurisdicional própria, de cujas atividades poderá valer-se o Legislativo para exercer o controle externo.

Ficam definitivamente sepultadas as dúvidas pelo fato de que, ao arrolar as competências atribuídas pela Constituição Federal em seção própria, o legislador constituinte juntou-as em 11 incisos no art. 71, das quais se verifica que somente duas, em sentido estrito, podem ser relacionadas a uma atividade de auxílio à ação fiscalizadora do Poder Legislativo, contidas nos incisos I e IV, sendo as demais relacionadas ao exercício de competências privativas, que não poderiam ser exercidas por qualquer outro órgão.



Constitucionalmente, podem ser verificadas diversas e variadas espécies de funções atribuídas ao Tribunal de Contas, relacionadas na forma que segue:

a) função técnico-opinativa (art. 71, I): dá-se quando o TC emite o parecer prévio acerca das contas prestadas por agentes políticos, para fins de julgamento pelo Legislativo;

b) função jurisdicional administrativa (art. 71, II): ocorre quando julga as contas de servidores burocráticos responsáveis por dinheiros públicos;

c) função jurisdicional disciplinar (art. 71, VIII): quando na hipótese anterior cumulativamente se lhes aplica sanções;

d) função pericial (art. 71, IV): quando realiza auditorias sobre exame de atos e fatos administrativos;

e) função informativa (art. 71, V, VI e VII): quando fiscaliza as contas nacionais das empresas supranacionais, quando fiscaliza a aplicação dos recursos repassados pela União mediante convênio e quando dá ciência ao Congresso Nacional sobre suas auditorias e inspeções;

f) função fiscalizadora (art. 71, IX e X): quando fixa prazo para as entidades corrigirem irregularidades e susta a execução de ato;

g) função investigativa (art. 74, parágrafo único): por último, ao apurar denúncias de irregularidades e ilegalidades.

O termo competência, do ponto de vista jurídico, pode ser entendido como um conjunto de atribuições reservadas a um órgão, entidade ou servidor, permitindo a titularização do poder de Estado e a derivada capacidade de exercer as funções. No exercício de suas competências, os Tribunais de Contas atuam através do que poderíamos denominar dois grandes grupos: o de auxílio ao Legislativo e o das exclusivas. Quando apreciam as contas anuais dos respectivos chefes do Executivo, em obediência ao comando contido no inciso I do art. 71, os Tribunais estão exercendo função informativa de auxílio ao Legislativo, que necessitará do parecer prévio elaborado e aprovado internamente pelo colegiado daqueles Tribunais.

Trata-se realmente de auxílio ao Legislativo, considerando-se que o julgamento efetuado por este tem caráter político, mas não pode prescindir de embasamento técnico-opinativo, que somente poderia ser fornecido por órgão dotado da devida especialização nas matérias que estão envolvidas na prestação de contas de um exercício financeiro, revestida de alta complexidade. Sob este aspecto, o parecer prévio aborda a totalidade da prestação de contas, sob os aspectos orçamentário, financeiro, patrimonial, programático, econômico e operacional. Opina, em sua conclusão, ou pela aprovação, ou aprovação com ressalvas ou pela reprovação das contas. O Legislativo só aprecia e vota o parecer prévio, e não as contas propriamente. Ele simplesmente aprova ou rejeita o parecer.

Na Constituição de 1988, em auxílio ao Legislativo, além da citada, o Tribunal de Contas tem outras atribuições neste sentido, descritas no art. 71, destacando-se:

- realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas do Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades da administração indireta.
- prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas casas, ou por qualquer das respectivas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

As inspeções são instrumentos de fiscalização e controle de que os Tribunais de Contas se servem, no esclarecimento de fatos, no suprimento de omissões, ou na apuração de denúncias, relativamente a atos praticados no espectro de suas atribuições. Auditorias são exames periciais e analíticos realizados nas operações de governo, verificando e avaliando os sistemas de forma a corrigir erros ou desvios eventualmente cometidos. Nesta condição, são dotadas de caráter instrutório, subsidiando o objetivo de controle exercido no âmbito do Legislativo, mediante a emissão de relatório ou de informação técnica.

Os Tribunais de Contas também podem ser considerados órgãos auxiliares da sociedade em geral. É a saída a que pode recorrer qualquer cidadão ao se deparar com ilegalidades na gestão dos recursos públicos. Constitui hoje as Cortes de Contas uma ferramenta contra a malversação do dinheiro público. Nesse rumo dispõe o art. 74, § 2º, da CF: “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”.

Como competências exclusivas, e aqui deve ser entendido que se trata de um campo de atribuições privativas, irrenunciáveis, não podendo ser exercidas por outro órgão qualquer do Estado, o Tribunal de Contas exerce todas aquelas constantes dos demais incisos do art. 71, relativas ao julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público (inciso II); à apreciação, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e

CARACTERÍSTICAS DOS PROCESSOS NOS TRIBUNAIS DE CONTAS

A aula 9 fornecerá breve desenvolvimento das características de que se revestem os processos de controle externo, do ponto de vista principiológico, de suas fases e de suas formas de divisão.

Não nos ateremos, neste campo, às complexas discussões doutrinárias tendentes a distinguir os significados dos termos “procedimento” e “processo”, limitando-nos a estabelecer as linhas gerais adotadas no processo administrativo empregado pelo TCU, adotado com alguma similaridade pelos Tribunais de Contas estaduais, em face do permissivo constitucional para que estas esferas da Federação legislem concorrentemente em matéria processual.

Princípios processuais

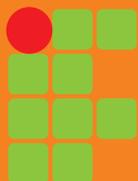
Os aspectos a serem ressaltados de início são aqueles relativos ao campo principiológico da área processual. Por força da disposição contida no art. 5º, LV, da Constituição Federal, que expressa: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, fica estabelecido o primeiro princípio aplicável, qual seja o do devido processo legal, construção ideológica decorrente do direito anglo-saxão.

O princípio do contraditório implica na igualdade entre as partes, de manifestação diante dos atos processuais, devendo ser ouvidas às partes antes das decisões relacionadas ao processo, sob pena de nulidade do mesmo. Já o princípio da ampla defesa importa na utilização de quaisquer dos meios legalmente admitidos para que seja ouvida no curso do processo, incluindo-se a obtenção de vistas do processo ou de cópias deste, de solicitar a produção de provas ou apresentação de documentos, etc.

O princípio da oficialidade permite a instauração de processo por iniciativa própria da Administração, ainda que sem a provocação que incide sobre as ações judiciais, vez que o processo administrativo protege o interesse público, de caráter indisponível. Trata-se de um poder-dever, ao qual não pode furtar-se a Administração, na pessoa de qualquer de seus agentes, sob pena de prática de crime.

Princípio da verdade material é o que propõe a busca permanente da fidelidade dos fatos ocorridos, proporcionando a maior conformidade ou exatidão possíveis, seja na consecução dos atos processuais, seja na produção ou aceitação de provas, excluindo-se aqui a presunção de veracidade dos atos não contestados, como ocorre em determinados processos judiciais.

Conjuntamente ao princípio anterior, ocorre o do formalismo moderado, que favorece aquele no sentido de aumentar as possibilidades de alcance da verdade material, na medida em que diminui a rigidez das formalidades processuais, favorecendo



o atendimento do objetivo de resolução de um litígio. Por fim, há o princípio da economia processual, derivado do conceito de instrumentalização do processo, que implica em tornar as exigências processuais adequadas e proporcionais à sua finalidade. Exemplo mais prático de tal princípio é o aproveitamento de determinados atos processuais, por exemplo, um parecer existente em outro processo análogo, com o fito de facilitar o andamento processual.

Fases processuais e formas de decisão

Quanto às etapas processuais e formas de decisão, temos a fase inicial, a de instrução e a de decisão, levando-se em consideração as disposições da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. A fase inicial é feita, usualmente, através de requerimento, podendo ser oral em situações específicas, pelos interessados legitimados, conforme as disposições legais.

A fase instrutiva é, basicamente, destinada a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizando-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias. Durante a fase instrutória ocorre a análise técnica e a manifestação do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas.

Quanto à fase decisória, é compulsória para a Administração, sendo-lhe assinalado prazo regimental para tanto, ocasião em que é anexado o relatório e voto do relator, para posterior decisão da Câmara ou do Pleno do Tribunal.

A fase decisória, no caso do controle externo, também compreende três resultados possíveis: o da decisão preliminar, o da definitiva e o da terminativa. Preliminares são decisões relacionadas à instrução ou saneamento do processo, não dizendo respeito ao julgamento do mérito.

Definitivas são aquelas que definem uma posição colegiada ou cameral encerrando o julgamento das contas. **Terminativas** são as atinentes ao trancamento das contas iliquidáveis, que são as que não podem, por motivo de caso fortuito ou de força maior, terem julgamento de mérito. Nos dois últimos casos fazem coisa julgada administrativa, após o devido trânsito temporal.

Quanto às decisões definitivas, podem dividir-se em regulares, regulares com ressalva ou irregulares. **Regulares** são as contas que demonstram atendimento aos preceitos legais, à legitimidade e economicidade dos atos praticados, bem como contabilmente demonstram exatidão de seus lançamentos, dando-se ao interessado plena quitação.

Regulares com ressalva são as que contêm impropriedade ou falha formal que não implique dano ao erário. **Irregulares** são aquelas nas quais incide prática de ato ilícito, ilegítimo, antieconômico ou contrariando normas de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial e, principalmente, legal.

Nesta aula, abordaremos os diferentes tipos de processos de controle externo, as particularidades de cada um, bem como os Possíveis recursos que atendem ao devido processo legal e ao contraditório.

Quanto ao tipo, os processos podem ser de prestação ou de tomada de contas, de fiscalização, de admissão de pessoal, de concessão de aposentadoria, de tomada de contas especial, de denúncia e de consulta, além dos de cunho recursal, como: pedido de reconsideração, de reexame, embargos de declaração, recurso de revisão ou de agravo.

Os processos de prestação ou tomada de contas decorrem, além de disposições constitucionais, de dispositivos da Lei Orgânica do Tribunal de Contas e de seu Regimento Interno. Tal conjunto normativo arrola os responsáveis e as circunstâncias em que deve ser feita a prestação de contas, sob pena de instauração de processo de tomada de contas.

Deve prestar contas qualquer pessoa física, órgão ou entidade que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta assumas obrigações de natureza pecuniária, aí incluídos os administradores e demais responsáveis nas unidades dos poderes da União e nas entidades da administração indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal.

Tal dever se aplica também aos dirigentes ou liquidantes das empresas encampadas, ou sob intervenção ou que de qualquer modo venha a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio da União ou de outra entidade pública federal; aos responsáveis pelas contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo; aos responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social; a todos aqueles que devam prestar contas ou cujos atos estejam sujeitos à sua fiscalização por expressa disposição de lei; aos responsáveis pela aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; aos sucessores dos administradores e responsáveis, até o limite do valor do patrimônio transferido, nos termos do inciso XLV do art. 5º da Constituição Federal; aos representantes da União ou do Poder Público na assembleia geral das empresas estatais e sociedades anônimas de cujo capital a União ou o Poder Público participem, solidariamente, com os membros dos conselhos fiscal e de administração, pela prática de atos de gestão ruinosa ou liberalidade à custa das respectivas sociedades.

A fiscalização é procedimento através do qual o Tribunal de Contas atua sobre atos e contratos efetivados pelo poder público, utilizando-se também de inspeções e auditorias, com o fim de verificar a regularidade daqueles. Caso sejam detectadas eventuais falhas,



é fixado prazo para que o responsável as corrija. Relembre que são aplicados, nos casos de irregularidades, todos os princípios processuais, já que o processo é transformado de contencioso em litigioso, sendo obrigatória a abertura do contraditório.

A apreciação, para fins de registro, dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadoria tem caráter de homologação. A ocorrência de dúvidas ou irregularidades enseja diligências junto à área competente, para esclarecimento ou regularização dos fatos.

Os processos de tomada de contas especial são instaurados a partir da omissão no dever de prestar contas, da ausência de comprovação de aplicação de recursos repassados pela União, do desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos ou da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário. Interessante verificar que a instauração do processo é da competência da autoridade administrativa sob cuja responsabilidade a conduta foi praticada, cabendo-lhe responsabilidade solidária em caso de omissão na instauração e instrução processual, cabendo ao Tribunal de Contas aprovar ou rejeitar o relatório final contido nos autos. Se ao final for imputado débito ou multa ao agente, tal decisão terá caráter de título executivo.

A denúncia é um procedimento instaurado em razão de inicial apresentada por cidadão, partido político, associação ou sindicato, versando irregularidades ou ilegalidades que, enquadradas no âmbito investigativo do Tribunal de Contas, sejam cometidas no exercício de função pública por quaisquer agentes. Importante ressaltar que a participação do denunciante encerra-se com a apresentação da inicial, a partir do que não mais é integrante da lide, sendo que a tramitação desta matéria dá-se sob sigilo, até decisão definitiva.

A consulta, por fim, deve versar quanto à dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência, que lhe forem formuladas pelas seguintes autoridades: Presidentes da República, do Supremo Tribunal Federal, do Senado Federal, da Câmara dos Deputados, de Comissão técnica ou de inquérito de qualquer das Casas do Congresso Nacional, de Tribunal Superior, de Partido Político, Ministro de Estado ou autoridade de nível hierárquico equivalente, Procurador-Geral da República, Advogado-Geral da União. Os Governadores dos Estados, do Distrito Federal e os Prefeitos Municipais são autoridades competentes para formular consultas a respeito de dúvidas suscitadas na aplicação dos recursos provenientes da compensação financeira pela exploração do petróleo, do xisto betuminoso e do gás natural.

Deve conter a indicação precisa do seu objeto, ser formulada articuladamente e instruída, sempre que possível, com parecer do órgão de assistência técnica ou jurídica da autoridade consulente. A resposta à consulta tem caráter normativo e constitui prejulgamento da tese, mas não do fato ou caso concreto, e o Relator ou o Tribunal não conhecerá de consulta que não atenda aos requisitos apontados anteriormente ou que verse sobre caso concreto, devendo o processo ser arquivado após comunicação ao consulente.



Nos de cunho recursal, isto é pedido de reconsideração, pedido de reexame, embargos de declaração, recurso de revisão e de agravo (Art. 277 - do Regimento Interno do TCU), é aplicável o princípio da fungibilidade recursal, valendo dizer que em sendo apresentado recurso incorreto, cabe ao relator processá-lo no rito adequado, salvo evidência de má-fé ou protelação.

Abordando cada um dos exemplos, o pedido de reconsideração pode ser interposto pelo interessado ou pelo Ministério Público de Contas, dentro do prazo de quinze dias, contra decisão em processo de tomada ou prestação de contas, ainda que especial, tendo efeito suspensivo. Cabe a ressalva de que não cabe recurso de decisão que converter processo em tomada de contas especial, ou determinar a sua instauração, ou ainda que determinar a realização de citação, audiência, diligência, inspeção ou auditoria.

Pedido de reexame é o recurso cabível contra apreciação de registro e de fiscalização de ato ou contrato, em decisão de mérito. Embargos de declaração aplicam-se a omissão, contradição ou obscuridade em acórdãos, com prazo de dez dias.

De decisão definitiva em processo de prestação ou tomada de contas, mesmo especial, cabe recurso de revisão ao Plenário, de natureza similar à da ação rescisória, sem efeito suspensivo, interposto uma só vez e por escrito pela parte, seus sucessores, ou pelo Ministério Público junto ao Tribunal, dentro do prazo de cinco anos, contados na forma prevista no inciso IV do art. 183 do Regimento Interno, e fundar-se-á: em erro de cálculo nas contas; em falsidade ou insuficiência de documentos em que se tenha fundamentado o acórdão recorrido ou na superveniência de documentos novos com eficácia sobre a prova produzida.

De decisão mediante despacho do Presidente do Tribunal, do presidente de câmara ou do relator, desfavorável à parte, ou em medida cautelar adotada em caso de urgência, de fundado receio de grave lesão ao erário ou a direito alheio ou de risco de ineficácia da decisão de mérito, cabe agravo, no prazo de cinco dias, contados da citação, da notificação ou da comunicação, ou não sendo encontrada a parte, da publicação em Diário Oficial.



Resumo

Nesta aula, buscou-se demonstrar os tipos processuais de controle externo, relacionando-os aos atos administrativos que pode lhes dar causa, com suas eventuais consequências, bem como as formas recursais cabíveis.

» Anotações

Aspectos gerais

A aula 11 fornece introdução genérica à matéria do Controle Interno, apresentando os aspectos principais e os motivos que o levam a ser, cada vez mais, aceito e implementado.

A evolução do modelo de administração pública, desde o patrimonial até o gerencial, perseguido hoje em dia, trouxe consigo outra evolução, esta de caráter extremamente importante: a que incide na noção da necessidade de controle dos atos e ativos do Estado.

Não se quer dizer com isto que a busca pelo controle é algo valioso de per se, ou seja, não se busca o aprimoramento do controle pelo simples fato de buscarem-se erros ou irregularidades, com vistas à punição do responsável. Isto seria admitir a vitória do modelo burocrático sobre o gerencial.

Na verdade, mais do que a busca pela punição, é pretendida a possibilidade de verificação, inspeção ou exame, pela própria Administração, da existência de garantias de atuação em conformidade ao planejado. Somente com controles voltados para a concretização da ética e da justiça social é que se poderá assegurar o modelo de Estado almejado pela sociedade. Importa evitar-se o exercício de controle meramente simbólico, que na verdade acaba por causar mais percalços do que apresentar soluções aos desvios existentes.

A importância do controle interno é medida pelo tratamento que lhe é dado pelos organismos internacionais de controle, como a INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), a OLACEFS (*Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions*), a EUROSAI (*European Organization of Supreme Audit Institutions*), o GAO (*Government Accountability Office*), além da atenção que lhe é conferida pelos organismos nacionais de controle externo, bem como pelos Poderes do Estado em nosso país.

O GAO fornece uma adequada explicação da importância do controle interno, já no prefácio de seu *Green Book*, que vem a ser o manual de padrões para o controle interno, ao expressar: “Os planejadores e gerentes de programas federais estão buscando continuamente formas de melhor execução das missões das agências e de resultados dos programas, em outras palavras, eles estão buscando formas de melhorar a *accountability*. Um fator chave no auxílio para alcançar tais resultados e para minimizar problemas operacionais é a implementação de apropriado controle interno. Controle interno efetivo também permite lidar com o gerenciamento de mudanças ambientais e com o desenvolvimento de demandas e prioridades. À medida que os programas se alteram, as agências esforçam-se por aprimorar os processos operacionais e por implementar os desenvolvimentos tecnológicos, a gerência deve estimar e avaliar seu controle interno

Aspectos legais

Na aula 12 serão abordados os aspectos legais que tornam o Controle Interno uma realidade constitucional e legal, transformando-o em um instituto concreto e real na administração pública de nosso país.

Entre nós, a Lei nº 4.320/64, a princípio, trazia disposições sobre controle interno, estabelecendo que este fosse aplicado, pelo Poder Executivo, ao controle da execução orçamentária, em termos de examinar a legalidade dos atos de que resultassem a arrecadação da receita ou a realização da despesa; o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; e, o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e de realização de obras e prestação de serviços.

Posteriormente, a Constituição Federal de 1967 tratou de elevar o fundamento do instituto do controle interno, determinando no art. 71, que: “A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.”, ficando assim patente a obrigatoriedade de concretização formal do controle.

Estatuía ainda no art. 72, que o sistema de controle interno pela primeira vez assim conceituado se daria nos seguintes termos:

O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, visando a:

I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;

II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;

III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

Por força da própria natureza científica da matéria, verifica-se que os estudos para a Reforma Administrativa de 1967 preconizavam fossem observadas determinadas ações objetivando melhorias reais, dentre as quais ressaltam: **a)** a supressão dos controles meramente formais ou cujo custo seja superior ao risco, assim como quaisquer centralizações de caráter normativo que correspondam à mera formalidade burocrática ou a estéreis preocupações de padronização ou uniformidade; e, **b)** a criação de um sistema de efetivo controle dos dispêndios públicos e de responsabilidade de seus agentes, compreendendo, entre outras medidas, a organização da Contabilidade, a disciplina dos Relatórios Financeiros, a Auditoria e a Inspeção Administrativa.



O governo militar, aproveitando os trabalhos da Comissão Amaral Peixoto, instituída pelo governo de João Goulart para proceder a estudos de modernização administrativa, cujo resultado ainda tramitava no Congresso Nacional, solicitou que este material fosse enviado ao Executivo para nova avaliação, o que se deu através da COMESTRA - Comissão Especial de Estudos da Reforma Administrativa, sob a presidência do ministro do Planejamento, Roberto Campos, com a participação de Hélio Beltrão, entre outros. O resultado destes trabalhos foi a apresentação de Anteprojeto de Lei de Reforma Administrativa, que afinal foi transformado no Decreto-lei nº 200.

Este diploma legal estabelecia, no art. 6º, cinco linhas fundamentais da reforma: planejamento; descentralização; delegação de competência; coordenação e controle. Tais linhas de ação foram acumuladas no Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, mais tarde transformado na Secretaria de Planejamento da Presidência da República - SEPLAN.

Tratava no art. 13, também, do estabelecimento do controle, propriamente, nos seguintes termos:

O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a. O controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b. O controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c. O controle da aplicação do dinheiro público e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Porém, no art. 14, ficava evidenciada a preocupação de que os esforços não fossem desperdiçados, atendendo ao princípio da economicidade na ação estatal: “O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco”.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o tema do controle interno continuou merecendo aperfeiçoamentos, sendo tratado, em termos normativos, pelos arts. 70 e 74 da Constituição, disciplinado pela Lei nº 10.180/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 3.591/2000. Com efeito, o art. 70 determina a existência de um sistema de controle interno, destinado à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

O âmbito e alcance destas atividades são dados pelo art. 74, ao determinar que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: avaliar o cumprimento das metas previstas no plano

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

Relevante questão se coloca quando da interpretação a ser dada à característica de integração definida no texto constitucional, ao sistema de controle interno dos três Poderes. Dado o entendimento de alguns doutrinadores do direito, existem estruturas de controle interno em certos Estados da União que aplicam a centralização horizontal aos organismos de controle interno, significando a criação de um único órgão que reúne os diferentes sistemas existentes.

Entretanto, cabe ressaltar que esta forma de interpretação se demonstra equivocada, já em razão do preceito constitucional existente no art. 2º da Carta de 88. Ao estabelecer este a independência e harmonia dos Poderes, exclui, por conclusão lógica, a possibilidade de interferência de um nos negócios do outro, criando assim um vínculo subordinativo incompatível com o sistema proposto.

Além do mais, a instituição de um órgão central desvinculado de cada um dos Poderes significaria, na prática, a criação de um órgão de controle externo, evidentemente inconstitucional.

A interpretação correta de tal disposição implica na junção de sistemas apenas entre os órgãos e unidades de cada um dos Poderes, num vínculo de integração vertical, na qual os atos administrativos sejam centralizados somente nos seus respectivos âmbitos de competência, ainda que devam permanecer harmônicos quanto à sua finalidade.

Outro aspecto decorrente da normatização constitucional do controle interno é o de fazer desaparecer as dúvidas sobre a obrigatoriedade de instituição de sistema de controle interno nos Poderes e órgãos autônomos do Estado. Tais dúvidas eram criadas a partir da interpretação dos dispositivos da Lei nº 4.320/64, ainda mais com respeito à sua aplicabilidade fora do Executivo, mesmo se tratando de uma lei federal que estatui normas gerais.

Finalmente, temos os dispositivos constantes da Lei Complementar nº 101/00 que, mesmo estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, trouxe importante apoio às atividades do controle interno, na medida em que tornou obrigatória a assinatura da autoridade responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal, em conjunto com os chefes de cada Poder ou órgão autônomo do Estado.

O art. 59 do referido diploma legal impõe que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizem o cumprimento das normas desta Lei Complementar,

A aula 13 irá apresentar a conceituação do CI, seus princípios de ordem geral e especial, além da enumeração destes últimos.

O controle interno é um sistema estruturado com objetivo definido. Genericamente, o termo “sistema” pode ser definido como um conjunto de elementos diferentes com atributos e funções especiais, que podem interagir entre si e com o ambiente externo, de forma organizada.

O importante nesta conceituação é lembrar que o sistema é um conjunto de elementos interconectados, de modo a formar um todo organizado; e que, no caso específico do controle interno, objetiva permitir o atingimento dos objetivos da organização, prevenindo fraudes, erros, desperdícios, abusos, além de proteger o ativo, assegurar a obediência às diretrizes, planos, normas e procedimentos, assegurar a validade e integridade dos dados para tomada de decisão e propiciar informações sobre os resultados.

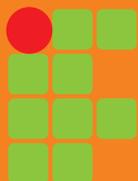
Portanto, podemos conceituar o controle interno como conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público, conforme Instrução Normativa nº 16/91, da Secretaria do Tesouro Nacional.

Para isso, um sistema de controle eficaz deve conter: o estabelecimento de normas, metas e objetivos, uma boa análise do andamento das operações e a avaliação dos resultados, formas de implementação de ações corretivas, considerando-se que o desconhecimento dos resultados torna impossível a definição de medidas para avaliar o grau de desempenho ideal.

Princípios gerais e especiais

Princípios de ordem normativa são aplicáveis aos sistemas de controle interno, e são: o da legalidade, da legitimidade e da economicidade. O primeiro já foi explicitado na parte dos princípios orçamentários; o segundo tem conceito mais tênue por se tratar de denominação oriunda da Ciência Política; muitas vezes, chega a ser confundido com o princípio da legalidade. Porém, basta saber que este tem significado mais estrito, relacionado com a obediência à lei em sentido formal, ao passo que o da legalidade decorre de um consenso social, da percepção da validade da lei. Vejamos o que diz Bobbio (2002, p. 674):

“Na linguagem política, entende-se por legalidade um atributo e um requisito do poder, daí dizer-se que um poder é legal ou age legalmente ou tem o timbre da legalidade quando é exercido no âmbito ou de conformidade com leis estabelecidas ou pelo menos aceitas. Embora nem sempre se faça distinção, no uso comum e muitas vezes até no uso



técnico, entre legalidade e legitimidade, costuma-se falar em legalidade quando se trata do exercício do poder e em legitimidade quando se trata de sua qualidade legal: o poder legítimo é um poder cuja titulação se encontra alicerçada juridicamente; o poder legal é um poder que está sendo exercido de conformidade com as leis. O contrário de um poder legítimo é um poder de fato; o contrário de um poder legal é um poder arbitrário”.

Quanto ao princípio da economicidade, pode-se dizer que tem fundamento em saber se foi obtida a melhor proposta para a efetuação da despesa pública, isto é, se o caminho perseguido foi o melhor e mais amplo, para chegar-se à despesa e se ela fez com modicidade, dentro da equação custo-benefício. Avançando um pouco mais no conceito, pode-se dizer, também, que o princípio da economicidade decorre da eficiência na gestão financeira e na execução orçamentária, sob o aspecto da minimização de custos e gastos públicos e da maximização da receita e da arrecadação, denotando ao máximo a adequação e equilíbrio entre estas duas vertentes das finanças públicas.

Após esta breve visão dos princípios contidos no art. 70, da Constituição Federal de 88, temos os expressos no inciso II, do art. 74, a saber: eficácia e eficiência. Como eficácia, podemos descrever tratar-se da relação entre o planejado nas ações governamentais e alcançado na realidade, durante sua execução, estabelecendo-se a constatação de sua mais perfeita adequação. Melhor descrição é dada por José Affonso da Silva (2000, p. 655-656), ao esclarecer este princípio como sendo: “o melhor emprego dos recursos e meios (humanos, materiais e institucionais), para melhor satisfazer às necessidades coletivas num regime de igualdade dos usuários”.

A melhor definição de eficiência foi dada por Modesto (2000), ilustre jurista da mais recente geração, ao conceituá-la como:

[...] “a exigência jurídica, imposta aos exercentes de função administrativa, ou simplesmente aos que manipulam recursos públicos vinculados de subvenção ou fomento, de atuação idônea, econômica e satisfatória na realização de finalidades públicas assinaladas por lei, ato ou contrato de direito público”.

Assim, complementando essas ideias, podemos dizer que, do ponto de vista administrativo, **eficiência** é o meio de fazer certo um processo correto de boa qualidade, em curto prazo, com o menor número de erros. Já a eficácia seria ligada ao objetivo em si, seria a relação entre os resultados almejados e os previstos, e também ao processo de atingimento das metas propostas, otimizando as oportunidades oferecidas, ou seja, a **eficiência** refere-se aos meios, enquanto a eficácia está relacionada aos resultados.

Num sentido mais particularizado, um sistema de controle interno adequado deve ter por regra a observância dos seguintes princípios básicos:

Responsabilidades delimitadas

A responsabilidade pela realização de cada tarefa estará circunscrita às atribuições do cargo que o funcionário exerce na organização, ficando prejudicada a qualidade do Controle se não houver esta restrição.

Não deve ser realizada nenhuma transação sem a aprovação de uma pessoa especificamente autorizada. A autoridade deve ser determinada de acordo com a

orientação da administração. O controle é ineficiente quando não existe uma clara delegação de autoridade.

Separação de funções

As funções contábeis e financeiras deverão estar em posição de poder controlar os registros e, ao mesmo tempo, as operações que originaram os lançamentos. As funções de solicitação, autorização e contabilização devem ser separadas dentro do Plano de Organização da entidade.

Divisão de processamento de cada transação

Nenhuma pessoa deve ter responsabilidade total por um ciclo completo de processo, pois todos estão sujeitos a erros. A probabilidade de descobri-los aumenta consideravelmente quando várias pessoas participam do ciclo, por exemplo, no pagamento de funcionários, pessoas distintas devem controlar o cartão ponto, preparar a relação de empregados, revisá-la e efetuar o pagamento.

Além disso, devem-se buscar fórmulas para que o trabalho de um seja a prova do trabalho de outro, pois a segregação aumenta a eficiência das operações e indica rapidamente erros causais ou intencionais.

Seleção de servidores

A seleção e a capacitação de servidores conduzem a um trabalho mais eficiente e econômico. Todos os servidores, em especial os envolvidos com as atividades de controle, devem ser cuidadosamente selecionados e treinados. É importante a verificação da vida pregressa e das referências apresentadas pelos candidatos à função.

O treinamento familiariza os colaboradores com as novas tarefas e os situa dentro do contexto e normas da unidade. Ao compreender o que dele se espera, o funcionário contribui para o aumento da eficiência operacional e a redução de custos.

Aplicação de provas continuadas de exatidão

As provas de exatidão são utilizadas com o objetivo de assegurar a correção das operações, isto é, a comparação do total pago ao funcionário que recebeu o salário com o depositado no banco; as transações registradas na contabilidade devem ser as mesmas existentes nos sistemas operacionais das áreas da empresa, e devem estar documentadas.

Rodízio de funções

O rodízio de funcionários nos cargos que ocupam deve ser estimulado ao máximo possível, pois permite descobrir erros e fraudes, caso tenham sido cometidas. Além de reduzir as oportunidades de ocorrência de fraudes, essa atitude resulta em estímulo para inovações, aumenta a qualificação técnica e profissional dos empregados, elimina a dependência dos “especialistas” e resulta em novas ideias sobre sistemas, métodos e processos.

Instruções por escrito

As instruções devem ser dadas por escrito, pois as ordens verbais podem ser esquecidas ou mal interpretadas. O órgão deve ter manuais de normas, procedimentos, instrução operacional (ou outros) que incentivem a normatização, coibindo erros de execução e garantindo a qualidade dos processos, devendo priorizar seu conhecimento através da distribuição dos mesmos.

Contabilidade por partidas dobradas

A utilização de um sistema de contabilidade por Partidas Dobradas deve ser observada. Contudo, tal sistema não se constitui num substituto para o controle interno, tendo a utilidade de representar melhor a condição financeira e os resultados das operações de uma organização.

De preferência, devem ser usados meios eletrônicos para o registro automático das transações. A tecnologia e o baixo custo dos recursos de informática propiciam o desenvolvimento de sistemas que aprimoram consideravelmente a eficiência do controle, permitindo realizar e registrar simultaneamente as transações.

Formulários numerados

A utilização de formulários numerados permite a manutenção de controles físicos sobre a sua utilização e existência, sendo aconselhável à guarda de cópias legíveis em ordem numérica.

Número mínimo de contas bancárias

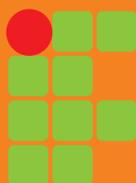
Com a finalidade de proporcionar um controle mais eficiente, as contas bancárias devem ser reduzidas ao mínimo possível.



Resumo

Nesta aula, estudamos o conceito de controle interno sob a condição de um sistema estruturado, bem como os princípios normativos - ditos princípios gerais - além dos particulares, com uma breve descrição de cada um destes.

» Anotações



Formas de controle interno

A aula 14 apresentará as formas, a definição e os objetivos do controle interno.

Como formas de controle interno são utilizadas as auditorias internas ou externas, que podem ser conceituadas como o meio funcional pelo qual os dirigentes de uma entidade certificam-se, com base em fontes internas, de que as atividades estão sendo executadas de forma a minimizar a probabilidade de ocorrência de fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconômicas.

A auditoria interna possui várias características da auditoria externa, entretanto pode perfeitamente seguir as orientações emanadas do órgão ao qual deve apresentar seus relatórios.

É realizada por profissionais empregados ou contratados pelo próprio auditado, portanto, parcialmente independente, e que, além das informações contábeis e financeiras, se preocupa também com os aspectos operacionais. Normalmente, a auditoria interna se reporta à presidência da organização, funcionando como um órgão de assessoramento.

Entendida a auditoria como o processo de confrontação entre uma situação encontrada e um determinado critério, esta se constitui na comparação entre o fato ocorrido e o que deveria ocorrer. Significa um conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente sobre uma relação que envolve a obrigação de responder por uma responsabilidade.

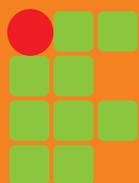
Pode ser assim representada:



No setor público são realizadas, basicamente, três formas de auditoria interna. Neste caso foram assim denominadas para distingui-las das auditorias externas independentes, cuja função é diferenciada.

Auditoria de Conformidade compreende a avaliação de:

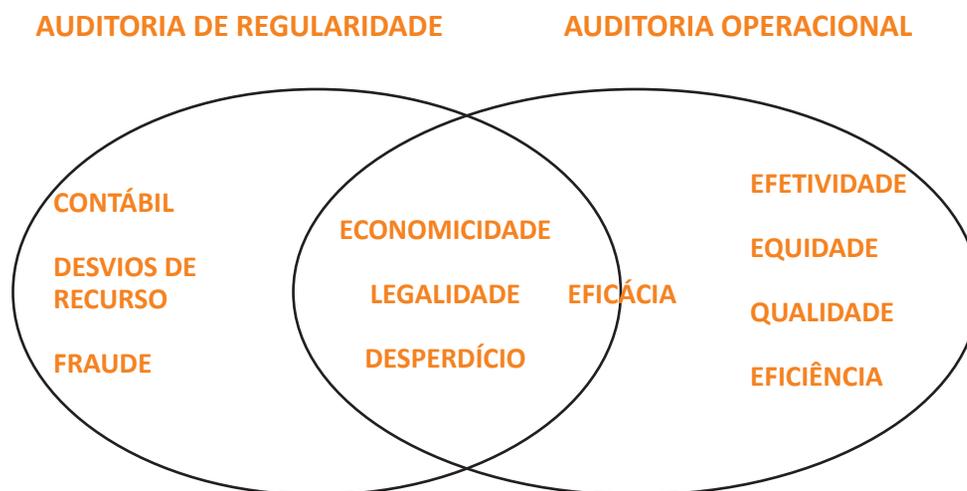
- situações contábeis e financeiras (auditoria contábil-financeira);
- responsabilidade financeira da administração governamental como um todo;
- cumprimento de leis, normas e regulamentos (auditoria de legalidade);



- controles internos;
- probidade e correção das decisões administrativas.

A auditoria contábil financeira procede ao exame das demonstrações contábeis, dos registros e dos documentos que os suportam, com o objetivo de garantir que a contabilidade reflita a realidade, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica. A auditoria de legalidade examina atos e contratos quanto ao exato cumprimento da lei e à observância do interesse público, com o objetivo de garantir que os atos e contratos atendam aos princípios da legalidade e da legitimidade.

Auditoria de Desempenho ou Operacional examina este fator na atuação dos órgãos, sistemas, programas e atividades quanto à eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. O objetivo de garantir que os recursos públicos estejam produzindo benefícios para a sociedade.



Uma terceira forma existente é a Auditoria Integrada, na qual são combinadas as duas formas anteriores, tornando esta mais interessante sob a avaliação do custo-benefício.

Objetivos

Os objetivos primordiais do controle interno estão dispostos na redação do art. 74 da Constituição Federal. O caput do artigo determina que os três Poderes da União mantenham sistema de controle interno, de forma integrada, com vistas a:

Avaliar o cumprimento das metas do PPA, determinando a conformidade de sua execução.

Avaliar a execução dos programas de governo, determinando o nível de execução das metas, objetivos e correção de gerenciamento.

Avaliar a execução orçamentária, determinando sua conformidade com os limites e destinações dados pela LOA.

A aula 15 traz um exame da estrutura do Controle Interno com a apreciação dos componentes básicos e respectivas etapas de sua execução.

Estrutura

Os controles internos implementados em uma organização devem, prioritariamente:

- a) ter caráter preventivo;
- b) estar permanentemente voltados para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos;
- c) prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão.

A existência de um processo de controle pressupõe a existência de objetivos, metas, normas ou critérios, e o desconhecimento dos resultados a serem alcançados torna praticamente impossível à definição de medidas para avaliar o grau de desempenho.

Os componentes estruturais básicos, necessários a um funcionamento eficaz, são os seguintes:

- Disposição, autoridade e capacidade para a execução.
- Entendimento dos propósitos e resultados esperados, com os objetivos e metas.
- Plano da Organização.
- Plano de Ação.
- Unidades Organizacionais com autoridade delegada e delimitada.
- Identificação dos objetivos, funções e atividades das diversas unidades que compõem a organização.
- Estabelecimento de políticas que orientem as operações, incluindo as pertinentes ao Controle Interno, a informação gerencial e a auditoria interna.
- Desenvolvimento de normas de desempenho factíveis de serem cumpridas.
- Revisões contínuas, pelos níveis superiores, do fluxo de operações e do desempenho efetivo, por meio de observações diretas e de relatórios internos, seguidas por deliberações orientadas pelo processo de tomada de decisões, no tocante às propostas de alterações, alcances e procedimentos.
- Exames profissionais independentes, objetivos e periódicos, das finalidades da organização, da apresentação de sua situação financeira, das mudanças e

resultados das operações demonstrados nos estados financeiros.

A natureza do Controle Interno pode ser explicada como sendo um processo vinculado diretamente ao conjunto de atividades gerenciais.

O Processo do Controle Interno assenta-se no desenvolvimento e cumprimento das seguintes etapas e condições:

Formulação de objetivos: Tem por finalidade determinar o que se pretende atingir, expresso em termos de objetivos e metas fixadas pela alta direção, sendo imprescindível a existência de parâmetros discriminados e quantificados.

A Avaliação de Validade inclui o cuidado, ao considerar os objetivos, da correta e adequada suficiência em sua discriminação, da aplicação factível dos mesmos e da aferição do grau de desempenho. Convém ressaltar que a efetividade do processo está vinculada com a dos objetivos, metas e normas estabelecidas.

Verificação dos resultados: Quando o objetivo for expresso em termos através dos quais possa ser aferido, o segundo passo é comprovar o desempenho atual. Isto é feito através da determinação dos resultados alcançados no processo de execução, devendo esta informação ser apresentada, oportunamente, aos agentes responsáveis pela tomada de decisão.

Comparação do desempenho com os objetivos fixados: Envolve o confronto dos dados obtidos a respeito do desempenho real com os objetivos previamente estabelecidos, tornando possível a identificação de diferenças ou variações que auxiliarão a gerência da organização na tomada de decisões, com base na análise dos resultados das informações. Este tipo de comparação pode ser efetuado periodicamente por solicitações da gerência ou do organismo superior de Controle. Na prática, frequentemente é combinada com os relatórios de supervisão, sendo aconselhável à utilização de recursos gráficos em seus informes.

Análise das causas de deficiências: A determinação das causas de ocorrência das deficiências constitui etapa posterior à da comparação do desempenho com os objetivos fixados, e inclui a verificação dos vários fatores que podem influenciar os resultados. No entanto, a sua busca deve ser efetuada com critério e precisão, cingindo-se àquelas que de fato detenham um grau de relevância no processo, e que compensem o tempo despendido pelo auditor.

Determinação da ação gerencial apropriada: A análise das causas das deficiências antecede a implementação das ações gerenciais, ficando a efetivação das medidas decorrentes do processo de tomada de decisão, a cargo do funcionário que detém a responsabilidade sobre as atividades operacionais envolvidas. A este nível as alternativas disponíveis têm que ser avaliadas, sendo necessário formar um juízo sobre a ação a ser tomada.

Tomada de ação: Trata-se da implementação da atitude gerencial. É necessário emitir as instruções de maneira que incluam a consideração do grau de oportunidade, o nível do pessoal e a complexidade das ações. A ação a ser efetivada tem que ser viável no que diz respeito à correção das deficiências encontradas, bem como é importante determinar se foi totalmente absorvida na prática e se os resultados foram os desejados.

Avaliação contínua: O último passo no Processo de Controle refere-se à avaliação dos resultados depois de implantadas as ações gerenciais. Esta é uma verificação, posterior, sobre a solidez dos juízos em que se baseou a ação e a maneira pela qual foram tomadas.



Não Esqueça!

Componentes Básicos

- plano da organização;
- unidades organizacionais com autoridade delegada e delimitada;
- identificação dos objetivos, funções e atividades das diversas unidades da organização;
- disposição, autoridade e capacidade para execução;
- definição de normas, metas e objetivos a serem atingidos;
- plano de ação;
- acompanhamento contínuo das atividades;
- exames profissionais independentes;
- formulação de objetivos: determinação do que se pretende atingir (objetivos e metas);
- verificação dos resultados: determinação dos resultados alcançados no processo de execução;
- comparação do desempenho com os objetivos fixados: confronto de dados, possibilitando a identificação de diferenças que auxiliarão a gerência no processo de tomada de decisão;
- análise das causas das deficiências: verificação dos fatores que podem influenciar os resultados;
- determinação da ação gerencial apropriada: avaliação das alternativas disponíveis;
- tomada de ação: implementação da ação gerencial;
- avaliação contínua: avaliação permanente dos resultados.



Resumo

Nesta aula, examinamos os componentes do Controle Interno, bem como enumeramos as condições e etapas existentes na sua execução.

Elementos básicos

A aula 16 irá apresentar os elementos básicos essenciais do Controle Interno.

Os elementos básicos que integram o Sistema de Controle Interno são:

- Plano da organização que preveja a separação apropriada das responsabilidades.
- Sistema de autorização e procedimentos de registros adequados a prover o controle sobre os recursos.
- Procedimentos saneadores a serem seguidos na execução dos deveres e funções de cada unidade, pelos servidores da organização.
- Grau de idoneidade do pessoal proporcional a sua responsabilidade.
- Função efetiva da Auditoria Interna.

Plano da Organização

Um plano adequado está baseado fundamentalmente na independência entre as unidades da organização, bem como no estabelecimento de linhas de responsabilidade e definição de autoridade.

O Plano de Organização das entidades públicas estabelece as responsabilidades funcionais das unidades de operação, das divisões dentro destas unidades, e dos empregados.

Junto com a responsabilidade deve ser estabelecida a delegação de autoridade, com as competências definidas com clareza e apresentadas em Manuais Organizacionais, acompanhados de quadros descritivos e de organogramas apropriados, procurando-se evitar ao máximo a interferência e a duplicidade de responsabilidades. Entretanto, quando o trabalho de dois ou mais funcionários for complementar, pode-se distribuí-la segundo as fases das tarefas a serem desenvolvidas.

Fator de relevância consiste no estabelecimento dos deveres individuais dos empregados. Muitas entidades dedicam grande esforço à organização por meio de unidades operativas, mas não incluem o mais importante, que é justamente a definição de deveres de cada empregado.

Um organograma bem apresentado não assegura a existência de um bom Controle Interno. É necessário que o Plano da Organização abranja desde as funções até os deveres dos empregados, sem restringir-se somente à organização das unidades operacionais.

Sistema de Autorização e Procedimentos de Registro

Para assegurar a documentação adequada das operações e transações, devem ser implantados registros em formulários adequados aos dados a serem registrados, devendo estes:

1. Cumprirem uma função proveitosa dentro dos procedimentos definidos, para alcançar os objetivos fixados pela Administração.
2. Serem suficientemente simples e claro para quem os utilize, além de permitir (em) o registro dos dados, pronta e corretamente.
3. Serem projetado, considerando todos os usos possíveis, de forma que o número de formulários distintos seja o mínimo possível.
4. Permitirem a adequada utilização, cumprindo com os procedimentos de controle estabelecidos.

A autorização e os processos de registro são partes integrantes do controle interno, exercido através da inscrição das operações e transações; constitui-se em ponto relevante do processo de controle a limitação do número de pessoas que dele participam. Um controle interno “inadequado” é identificado quando se tem um grande número de formulários e registros, e em geral quando existe complexidade nas operações, tornando difícil determinar as responsabilidades Administrativas e Financeiras.

Procedimentos Saneadores

Consistem na adoção de um conjunto de medidas que visam garantir a eficiência do Sistema, ou seja, prevenir, através da implementação de Pontos de Controle o aparecimento de deficiências que possam comprometer o Sistema.

A seguir, são apresentados alguns exemplos que servirão para esclarecer o significado dos Procedimentos Saneadores:

- O estabelecimento de lista de fornecedores autorizados.
- A solicitação de pesquisa de preços a vários fornecedores para realizar as aquisições.
- A contagem das mercadorias recebidas.
- A verificação, por parte da unidade contábil, das faturas e das documentações sustentatórias, como base para o pagamento.
- A realização de reuniões periódicas dos chefes de unidades com o seu pessoal, para manter sempre aberto um canal de comunicação.

Pessoal Adequado e Competente

A realização das atividades em observância aos procedimentos de controle interno não depende exclusivamente do planejamento efetivo da organização e dos métodos e práticas definidas. A complementá-los, no nível de execução, o recrutamento e seleção de pessoal têm um papel fundamental na implantação, pois é da experiência e capacidade para executar as tarefas definidas pela Administração, de forma eficiente e econômica, buscando a satisfação do usuário final, que se pode verificar a efetividade dos procedimentos adotados.

A capacitação e a reciclagem de funcionários são fatores que contribuem para que eles desempenhem com diligência e eficiência suas tarefas, sendo importante conscientizá-los da necessidade da aderência estrita aos procedimentos de controles definidos, além do que, como parte do processo de capacitação, devem aprender o motivo pelo qual cada procedimento é executado, pois se não puderem entendê-los, podem julgar não serem importantes.

As práticas convenientes relacionadas com a promoção de um Controle satisfatório são as seguintes:

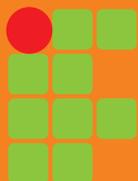
- Realizar cursos de capacitação e de atualização, a fim de proporcionar a oportunidade de aperfeiçoamento profissional;
- Proporcionar informações sobre as obrigações e responsabilidades de outras unidades ou partes da organização para que os funcionários possam compreender da melhor maneira o lugar onde encaixa o seu cargo dentro da organização;
- Revisar o desempenho de todos os empregados para determinar se eles estão cumprindo com os procedimentos; deve-se reconhecer o desempenho superior e comentar as negligências, para que os empregados possam estar informados acerca das melhorias que são necessárias para aumentar a eficiência.

Auditoria Interna

Uma unidade de Auditoria Interna eficaz e profissional é o quinto elemento básico do controle interno.

Política Organizacional

Pode ser entendida como qualquer conjunto de normas que defina as ações da organização. Ela é a linha de conduta predeterminada que se aplica nas organizações para levar a cabo suas atividades.



Os seguintes requisitos são aplicáveis às políticas organizacionais:

- Devem ser estabelecidas por escrito e dispostas de forma sistemática em manuais ou outros tipos de publicações. A falta de clareza pode ocasionar interpretações equivocadas.
- Devem ser comunicadas a todos os funcionários, cujas obrigações contribuem para o atingimento dos objetivos da entidade.
- Devem possuir conformidade com as leis e disposições legais pertinentes, com as interpretações das mesmas nas decisões dos Tribunais, e com as políticas fixadas nos níveis mais altos da organização.
- Devem ser ordenadas para permitir a realização das atividades autorizadas, de forma efetiva, eficiente e econômica; proporcionar um grau satisfatório de segurança de que os recursos que estão sob controle da entidade, e se encontram devidamente salvaguardados.
- Devem ser revisadas periodicamente, devido às mudanças circunstanciais, sempre que for considerado necessário.

Procedimentos

São os métodos empregados para efetuar as atividades de conformidade com as políticas estabelecidas.

Os mesmos requisitos empregados na política organizacional da entidade, mencionados anteriormente, são aplicáveis aos Procedimentos, aduzindo-se os seguintes:

- Realizar um programa de revisão e melhoria contínua ou periódica.
- Reduzir a possibilidade de erros ou fraudes, a revisão automática e independente do trabalho de um funcionário por outro se revela uma boa medida.
- Promover ao máximo a eficiência e economia; os procedimentos devem ser o mais simples e de menor custo possível.
- Não devem entrar em conflitos nem serem duplicados.

Planejamento

Trata-se de elemento necessário em qualquer atividade, com a finalidade de determinar as necessidades da organização em termos logísticos e estratégicos, traduzindo-os nas solicitações de recursos humanos, materiais e econômicos.

O Planejamento deve considerar as obrigações e responsabilidades impostas por lei a uma entidade e os meios necessários para o seu cumprimento, bem como o estabelecimento de objetivos alcançáveis.

Logo, é necessário efetuar o Planejamento para definir os planos e projetos de trabalho nos quais se empregarão os fundos, pessoal e outros recursos proporcionados à entidade.

Ao fazer o Planejamento deve-se levar em consideração:

Os requisitos e limitações impostas.

A necessidade de executar todos os programas e operações de forma eficiente e econômica.

A necessidade de verificar que todos os recursos sejam utilizados de forma eficiente, efetiva e econômica.

Orçamento

O orçamento constitui-se em importante peça de que dispõe o administrador para implementar as ações gerenciais previstas em seu Plano de Ação, servindo de instrumento de controle e de trabalho do administrador público, permitindo a avaliação da eficiência e efetividade dos programas governamentais.

Possui as seguintes características:

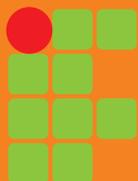
- Serve como elemento de ligação entre o processo de planejamento e as funções executivas da organização.
- A definição de recursos objetiva o atingimento de objetivos e metas.
- Deve conter decisões orçamentárias tomadas com base em avaliações e análises técnicas das alternativas possíveis.
- Deve ter sua estrutura voltada para os aspectos Administrativos e de Planejamento.

Contabilidade

É um importante método de controle interno sobre as atividades e recursos, na medida em que:

- a. Proporciona o marco de referência para a concessão de responsabilidades por áreas específicas de atividades;
- b. É a base para a apresentação de relatórios, um dos instrumentos através dos quais podem ser julgadas as operações da organização.

Devem ser utilizadas classificações comuns para os processos orçamentários, os sistemas contábeis e a emissão dos respectivos relatórios financeiros. Todas estas funções devem estar plenamente sincronizadas com os programas ou outras subdivisões de operações da entidade, para que possa derivar delas o benefício total, sob a ótica do Controle Administrativo.



Os resultados históricos proporcionados pela Contabilidade, quando são comparados com o plano financeiro apresentado no orçamento, permitem ao controle interno orçamentário o ajuste do ritmo das despesas ao cumprimento do plano. Se os ajustes ou ações corretivas são aplicados ao orçamento em lugar das despesas, através de constantes modificações orçamentárias (ajustando o plano à execução, e não a execução ao plano) a utilidade do Orçamento e da Contabilidade - como elementos de controle - fica diminuída e prejudicada.

Relatórios Internos

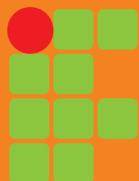
A apresentação de Relatórios Internos de qualquer magnitude permite aos funcionários responsáveis o oportuno conhecimento sobre o que está acontecendo, o progresso relativo ao desempenho de suas operações e, também, razoável certeza sobre a necessidade de medidas administrativas, tornando estas informações a base para um controle interno apropriado.

Ao estabelecer um sistema satisfatório de apresentação de Relatórios Internos, os seguintes princípios são importantes:

- Devem ser preparados segundo as responsabilidades definidas.
- As pessoas ou unidades devem informar somente sobre assuntos que estão sob seu controle.
- Devem ser os mais concisos possíveis e estarem relacionados com a natureza do tema, não devendo incluir informações que não tenham utilidade para o funcionário ou para a instituição que o recebe como base para medidas administrativas;
- Quando possível, os relatórios sobre o andamento das atividades devem mostrar comparações com normas predeterminadas sobre custos, qualidade e quantidade da produção e ganhos ou rendimentos, definições orçamentárias, ou desempenho anterior. Tais comparações servem de base para avaliar a efetividade do desempenho e para as ações corretivas no caso de desvios importantes;

Os relatórios atualizados são mais valiosos para a administração; igualmente, os emitidos com avaliações parciais, porém oportunas, são mais úteis que aqueles que chegam completos, mas atrasados, ainda que precisos.

O sistema de apresentação deve ser reavaliado periodicamente, para determinar se está servindo de forma satisfatória aos propósitos, isto é, se estão sendo preparados relatórios úteis, se alguns dos dados não são desnecessários ou se estão sendo apresentadas informações insuficientes.



A aula 17 examinará as fases de controle, seus métodos de avaliação e exemplificará algumas das possíveis deficiências encontráveis.

Fases

As fases que compõem a implementação do controle interno podem ser assim sintetizadas:

Formulação de objetivos: determinar o que se pretende atingir (objetivos e metas).

Verificação dos resultados: determinar os resultados alcançados no processo de execução.

Comparação do desempenho com os objetivos fixados: confronto de dados, possibilitando a identificação de diferenças que auxiliarão a gerência no processo de tomada de decisão.

Análise das causas das deficiências: verificação dos fatores que podem influenciar os resultados.

Determinação da ação gerencial apropriada: avaliação das alternativas disponíveis.

Tomada de ação: implementação da ação gerencial.

Avaliação contínua: avaliação sistemática dos resultados.

Métodos de avaliação

Questionário: neste método, as perguntas deverão ser respondidas pelos servidores das áreas sob exame, podendo ser atribuída, a título de exemplo, a cada resposta afirmativa - um ponto positivo; a cada resposta negativa - um ponto de deficiência, e um ponto neutro às perguntas não aplicáveis.

É importante ressaltar que o exame não se encerra com as respostas. O auditor deve obter documentos que comprovem as afirmações e, o objetivo final é a determinação das áreas críticas dentro da organização. Ao formular as questões e, quando necessário, as subquestões de auditoria, a equipe está, ao mesmo tempo, estabelecendo com clareza o foco de sua investigação e os limites e dimensões que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

Nesse sentido, a adequada formulação das questões de auditoria é fundamental para o sucesso da auditoria de desempenho operacional ou de avaliação de programa, uma vez que terá implicações nas decisões quanto aos tipos de dados que serão coletados, à forma de coleta que será empregada, às análises que serão efetuadas e às conclusões que serão obtidas.

Na elaboração das questões de auditoria devem-se levar em conta os seguintes aspectos:

- clareza e especificidade;
- uso de termos que possam ser definidos e mensurados;
- viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida);
- articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de esclarecer o problema de auditoria previamente identificado).

O tipo de questão a ser formulada terá uma relação direta com a natureza da resposta e o tipo de informação que constará do relatório. Nesse sentido, o GAO classifica as questões de auditoria em três tipos:

Questões descritivas:

São questões do tipo “Quem?”, “Onde?”, “Quando?”, “O quê?”. São formuladas de maneira a fornecer informações relevantes sobre o objeto da auditoria e, em grande parte, devem ser respondidas durante a fase de levantamento de auditoria. Exemplo de questão descritiva: “Como funciona o programa?”

Questões normativas:

São aquelas que tratam de comparações entre o desempenho atual e aquele estabelecido em norma, padrão ou meta, tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo. Abordam o que deveria ser e usualmente são perguntas do tipo: “O programa tem alcançado as metas previstas?”. A abordagem metodológica empregada nesses casos é a comparação com critérios previamente identificados e as técnicas de mensuração de desempenho.

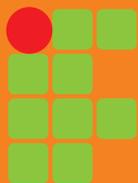
Questões avaliativas (ou de impacto, ou de causa e efeito):

Geralmente as questões avaliativas referem-se à efetividade de um programa e vão além das questões descritivas e normativas - “As metas foram atingidas?” “Quantas pessoas foram atendidas pelo programa?” - para enfatizar o que teria ocorrido caso o programa ou a atividade não tivesse sido executado.

Em outras palavras, uma questão avaliativa quer saber que diferença, caso tenha havido alguma, fez a intervenção governamental para a solução do problema identificado. O escopo da pergunta abrange também os efeitos não esperados, positivos ou negativos, provocados pelo programa. Exemplo de questão de causa e efeito ou de impacto: “Os efeitos observados podem ser atribuídos ao programa?”

Narrativo: relaciona-se com descrição detalhada dos procedimentos mais importantes para as diferentes áreas da organização, sendo realizado mediante entrevistas e observações de cada um dos principais documentos e registros que intervêm no processo.

Gráfico: descreve de forma objetiva a estrutura das áreas relacionadas com a auditoria, assim como os procedimentos através de seus diferentes departamentos e



atividades. É composto pela utilização de símbolos e explicações, sendo um complemento útil para a representação básica dos ciclos administrativos. Tem a utilidade de identificar os desvios de procedimentos ou rotinas de trabalho, bem como a existência ou ausência de controle.

Fluxograma: facilita o desenvolvimento dos trabalhos, propiciando o levantamento da informação básica, a obtenção de elementos para a avaliação do sistema de controle interno, auxiliando na compreensão dos procedimentos básicos da organização. Permite também efetuar, através da diagramação, o registro da informação através de seus fluxos, além de evidenciar as provas de cumprimento, a verificação do real funcionamento da informação levantada, e a preparação do programa de auditoria.

Observação direta: apesar de ser um método bastante empregado em investigação científica, principalmente em estudos antropológicos, demonstra-se uma fonte valiosa de informações tanto em auditoria de desempenho operacional, como em avaliação de programa. Esse método requer treinamento e preparação específica em, por exemplo, técnicas de anotação de campo, bem como capacidade de concentração e percepção seletiva. O observador treinado deve ser capaz de conferir exatidão, validade e confiabilidade às informações coletadas.

A observação direta é muito empregada, tanto em avaliações de programa do tipo qualitativo, como estudos de caso. As vantagens desse método podem ser assim resumidas:

- permite ao observador compreender o contexto no qual se desenvolvem as atividades do programa;
- permite que o observador use a abordagem indutiva (ao testemunhar os fatos, as impressões e opiniões do observador dependerão menos de percepções prévias sobre o programa);
- permite que um observador treinado perceba aspectos que escapam aos participantes, rotineiramente envolvidos com o programa;
- pode captar aspectos do programa sobre os quais os participantes não desejam falar numa entrevista, por ser um tema delicado ou embaraçoso;
- traz para a análise as percepções do próprio observador que, ao serem confrontadas com as percepções dos entrevistados, fornecem uma visão mais completa do programa estudado;
- permite que o observador forme impressões que extrapolem o que é possível registrar, mesmo nas mais detalhadas anotações de campo, e que podem auxiliar na compreensão do programa e dos seus participantes.

Deficiências

Segundo os ditames do GAO⁵, os auditores devem incluir em seus relatórios as deficiências dos controles internos que considerarem “que devam ser informadas”, conforme definido nas Normas do AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados).

Os exemplos de assuntos que podem ser considerados relevantes para serem relatados são os seguintes:

- Ausência de uma apropriada “segregação de funções” de forma consistente com os objetivos de controle pertinentes.
- Falta de revisão e autorização apropriada de “transações” “partidas contábeis” ou “sistemas de saída”.
- Disposições inadequadas para “salvaguardar os ativos”.
- Evidência de que o sistema falha em “salvaguardar os ativos” de perdas, danos ou apropriações indébitas.
- Evidência de que um sistema não proporciona informação exata e completa, consistente com os “objetivos de controle” da organização auditada, devido à aplicação indevida dos procedimentos de controle.
- Evidência de que aqueles que têm responsabilidade descaram intencionalmente dos controles internos em detrimento dos “objetivos globais” do Sistema.
- Evidência de que deixaram de executar as tarefas que são parte dos controles internos, tais como a realização de conciliações não preparadas ou preparadas intempestivamente.
- Falta de um “grau suficiente” de conhecimento sobre o controle no interior da organização.
- Deficiências significativas no “projeto” e “funcionamento” dos controles internos, que poderiam resultar na violação de alguma lei ou regulamento e que tenham um efeito “direto e relevante” nas Demonstrações Financeiras.
- Incapacidade para efetuar um acompanhamento e corrigir as deficiências previamente identificadas dos controles internos.

⁵ GAO - *Government Accountability Office, Yellow Book*. Disponível na Internet: <<http://www.gao.gov/govaud/govaudhtml/index.html>>. Acesso em: 25 de outubro de 2009.

ORIENTAÇÕES PARA UMA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO

A aula 18 nos traz algumas orientações sobre a estruturação do Controle Interno, principalmente sob a ótica da administração, demonstrando o que deve e o que não deve ser feito sobre o assunto.

Uma autoridade específica deve ser designada para desenvolver e promulgar a definição legal da estrutura de Controle Interno, os objetivos a serem alcançados pela estrutura e as normas a serem seguidas quando da criação da estrutura de Controle Interno. Esta atribuição pode ser dada, através da constituição ou outro ato, a órgãos centrais com autoridade sobre várias unidades governamentais.

Em alguns países, os legisladores estabeleceram os objetivos maiores que uma estrutura de Controle Interno pode alcançar; deixando as normas de Controle Interno serem estabelecidas por um órgão central. Em outros, os legisladores agruparam Controles específicos para determinadas operações, dentro de lei.

Onde quer que a autoridade seja designada, a Instituição Máxima de Auditoria tem um papel vital no desenvolvimento da Estrutura de Controle Interno. Este papel será desenvolvido direta ou individualmente, dependendo basicamente do seu mandato legal e do sistema administrativo adotado em cada país. Sua atribuição recai sobre uma autoridade outra, que não, a Instituição Máxima de Auditoria. Os comentários e conselhos dessa Instituição devem ser considerados.

Onde a Instituição Máxima de Auditoria é responsável por promulgar as normas, uma distribuição clara deve ser feita destas e dos procedimentos específicos de Controle instituídos por cada organização. A Instituição Máxima de Auditoria tem interesse em assegurar que existem Controles Internos satisfatórios nas organizações que audita. Entretanto, é importante e necessário que seja mantida a independência.

A Instituição Máxima de Auditoria não deve, porém, tomar a atribuição de implementar procedimentos específicos de Controle Interno nas organizações auditadas. Isto é trabalho da Administração. Todavia seria apropriado, e em alguns países é regra, que a Instituição Máxima de Auditoria analise a eficácia dos controles existentes e faça recomendações para melhoria dos mesmos. Isto pode ser feito sem atribuições de decidir sobre a implementação. Os controles recaem sobre a Administração da organização auditada.

Seria apropriado que vários órgãos centrais fossem envolvidos, até certo ponto, na tarefa de agrupamento dos Controles Internos a serem seguidos por todas as unidades. Em algumas instâncias, os controles podem ser bastante específicos (por exemplo, em assuntos relacionados a recolhimento de receita, contratos, especificações para sistemas informatizados e administração de recursos humanos). Em outras áreas, especialmente

A aula 19 vai abordar - de forma resumida - as influências atuais sobre o tema do controle interno, demonstrando quais os aspectos mais importantes dessa questão.

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway) foi assim denominada em homenagem a seu primeiro presidente, James C. Treadway. Trata-se de uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.

É originada de iniciativa e criada para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiro-contábeis (1985).

Segundo a concepção do COSO, Controle Interno refere-se ao processo que visa fornecer segurança razoável no alcance de objetivos quanto aos aspectos de:

a. Efetividade e eficiência das operações: relaciona-se com as finalidades básicas da entidade, inclusive com os objetivos e metas de desempenho e rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos (desempenho).

b. Confiabilidade de relatórios financeiros: todas as transações devem ser registradas, todos os registros devem refletir transações reais, consignadas pelos valores e enquadramentos corretos (informação).

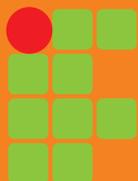
c. Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis: deve ser mantida a adequada observância dos normativos legais às quais a entidade está sujeita (legalidade).

Os controles são eficientes quando a gerência tem razoável certeza:

- do grau de alcance dos objetivos operacionais propostos;
- de que as informações fornecidas pelos relatórios e sistemas corporativos são confiáveis; e
- de que leis, regulamentos e normas pertinentes estão sendo cumpridos.

O controle interno proporciona uma garantia razoável, nunca uma garantia absoluta. Quando exercido de forma efetiva, auxilia a entidade na consecução dos objetivos, mas não garante que sejam alcançados. Alguns motivos:

- custo/benefício das atividades de controle interno;
- conluio entre empregados;
- erros na interpretação de normativos, descuido, distrações;



- eventos externos.

A metodologia desenvolvida pelo COSO define que o processo de controles internos deve ser composto por cinco elementos, a saber:

- Ambiente de controle;
- Avaliação e gerenciamento de riscos;
- Atividades de controle;
- Informação e comunicação; e
- Monitoramento.

Ambiente de Controle

Estrutura as demais dimensões dos controles internos. O ambiente está ligado a diversos fatores: integridade, valores éticos e competência dos funcionários da entidade; filosofia e estilo gerenciais; modo como a gerência atribui autoridade e responsabilidade, organiza e desenvolve seu pessoal, e o comprometimento da direção da entidade.

Avaliação de riscos

Trata da identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade. Como pré-condição, estes objetivos devem estar claramente estabelecidos, preferencialmente associados a metas de cumprimento. Por sua vez, a gerência da entidade deve definir os níveis de risco nas dimensões operacional, de informação e de conformidade que considera aceitável.

Atividade de Controle

Trata das ações que permitem a redução ou administração dos riscos identificados, desde que executadas tempestivamente e de maneira adequada. As atividades de controle podem ser classificadas como de prevenção ou de detecção.

Atividade de Controle:

Esfera de competência: estabelecimento de limites para os funcionários agirem em nome da entidade.

Autorizações: determinação dada pela gerência de quais atividades e transações necessitam de aprovação superior para sua efetivação.

Conciliação: confrontação da mesma informação com dados vindos de origens diferentes.

Revisões de desempenho: acompanhamento de atividades ou processos para avaliação de sua adequação e/ou desempenho em relação às metas, objetivos traçados e benchmarks.

Segurança física: proteção dos valores da entidade contra uso, compra ou venda não autorizada (controle de acessos, controle da entrada e saída de funcionários e equipamentos, senhas para sistemas de informação, criptografia de informações e inventário dos itens mais valiosos para a entidade).

Segregação de funções: divisão de atribuições entre diferentes funcionários (contabilidade e conciliação; informação e autorização; custódia e inventário; contratação e pagamento; administração de recursos próprios e de terceiros; normatização e fiscalização devem estar segregadas entre os funcionários).

Sistemas Informatizados: Dois tipos. O primeiro abrange o controle nos centros de processamentos de dados e na aquisição, desenvolvimento e manutenção de programas e sistemas. O segundo trata do controle existente nos aplicativos corporativos, os quais têm a finalidade de garantir a integridade e a veracidade dos dados e transações.

Normatização Interna: é a definição formal das regras internas necessárias ao funcionamento da entidade. As regras devem ser de fácil acesso para os funcionários da organização e devem definir responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos.

Informação e Comunicação

A comunicação efetiva deve acontecer em todos os sentidos na entidade, fluindo de baixo para cima, de cima para baixo e horizontalmente. Todas as pessoas devem receber uma mensagem clara da alta direção da entidade, no sentido de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério. Elas devem entender seu próprio papel no sistema de controle interno e como suas atividades individuais se relacionam com o trabalho dos outros. Também é necessário que haja comunicação efetiva com pessoas externas à entidade, como clientes, fornecedores, sociedade civil e autoridades (stakeholders).

Monitoramento

Avalia o bom funcionamento dos controles internos ao longo do tempo. Isto é feito por meio do acompanhamento contínuo das atividades, de inspeções periódicas in loco numa frequência adequada à importância da atividade e por avaliações específicas, internas e externas.

Avaliação dos Controles Internos

Roteiro de Verificação

É composto de perguntas que ajudam a estimar a eficácia dos controles internos do órgão/unidade. As informações são obtidas a partir de entrevistas com gestores, análise documental e de dados secundários, coleta e análise de dados primários e verificações in loco.

INTEGRAÇÃO DOS CONTROLES EXTERNO E INTERNO

A aula 20 irá apresentar algumas questões que dizem respeito à integração das duas formas de controle, e os resultados esperados na esfera administrativa.

Apesar de a evolução normativa dar concretude à ideia de controle interno no Brasil, é possível constatar que este não possui, propriamente, uma estrutura jurídica definida; o que pode ser verificado é que existe uma relação de atribuições de controle interno normatizada, sem que tenha sido estruturada uma forma exata de organização.

O controle interno pode ser, então, relacionado com o controle externo, sob um prisma de cooperação, com a conclusão de que é uma extensão do controle externo existente dentro da Administração Pública, o que é referendado pelas disposições do art. 74 da Constituição Federal.

O papel do controle interno diz respeito à verificação - em sentido mais ampliado - dos atos da gestão administrativa, tanto no sentido de correção de rumos, quanto no de auxílio do controle externo, agora no desempenho de função fiscalizadora.

É interessante lembrar que, sendo ambos os controles, externo e interno, elementos de um sistema constitucional, e que a boa relação entre os componentes estabelece sinergias, cumpre aproveitá-las da melhor maneira possível, tendo em consideração que o objetivo destes elementos é a maior garantia de boa utilização dos recursos públicos.

Sendo assim, fica ressaltada a importância do controle interno, na medida em que suas ações antecipam-se às do controle externo, contribuindo para a menor demanda de atuação deste, além de depurar as ações dos agentes públicos e de preservar a orientação da Administração. Fica também demonstrada a positiva evolução do controle estatal, como um todo, de vez que a atuação de ambas as formas de controle tendem a direcionar os atos administrativos a uma condição de legitimidade no atendimento ao interesse público.

Com esta análise sobre a integração dos controles externo e interno no sistema legal brasileiro, chegamos ao final do nosso curso, esperando ter esclarecido um pouco mais este assunto que merece, tanto por parte dos dirigentes da Administração Pública, quanto de seus participantes, o máximo de atenção e de empenho na sua aplicação.

Referências

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. O princípio da eficiência no direito administrativo. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 14, junho-agosto, 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br/>>. Acesso em: 18 fev. 2009.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BOBBIO, Norberto et al. Dicionário de Política. v. 2, ed. 12, Brasília: Ed. UNB, 2002.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Brasília, 1988. Diário Oficial da União, 5.10.1988.

BRASIL. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. (Lei Orgânica do TCU) Brasília, 1988. Diário Oficial da União, 17.7.1992.

BRASIL. Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, Boletim do Tribunal de Contas da União - v. 25, n. 37 (1992) - Brasília: TCU, 1992.

COSTA, Frederico Lustosa da. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 42, n. 5, Oct. 2008 Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122008000500003&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 12 fev. 2009.

DIAS, José Nazaré Teixeira. A reforma administrativa de 1967. Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro: 1968.

HOUAISS, Antônio. Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

LIMA JÚNIOR, Olavo Brasil. As reformas administrativas no Brasil: modelos, sucessos e fracassos. Revista do Serviço Público, v. 49, n. 2, 1998. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2723>. Acesso em 30 jan. 2009.

MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio da eficiência. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 48, dez. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=343>>. Acesso em 13 jan. 2009.

MARCELINO, Gileno Fernandes. Evolução do Estado e reforma administrativa. Brasília: Sedap, 1987.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. ed. 18. São Paulo: Malheiros, 2000.

PRADO JÚNIOR, Caio. Formação do Brasil contemporâneo. 12 ed. São Paulo: Braziliense, 1972.

VINHOSA, Francisco Luiz Teixeira. Brasil, sede da monarquia, Brasil reino -w 2ª parte. Brasília: Funcep, Fundação Centro de Formação do Servidor Público, 1984: (Coleção Administrativa do Brasil).

"Standards for Internal Control in the Federal Government".GAO/AIMD-00-21.3.1 November 1, 1999.

Atividades Autoinstrutivas

1. Assinale a alternativa correta que completa a lacuna da seguinte frase:

A adoção de mecanismos de controle busca _____

- a) encontrar meios de punição por abusos administrativos.
- b) encontrar formas mais equitativas do ideal no uso de recursos públicos.
- c) desenvolver técnicas de administração.
- d) afastar os procedimentos burocráticos nos órgãos públicos.
- e) apontar as utilidades do modelo gerencial de administração.

2. Marque a alternativa correta que indica o precursor do conceito moderno de Estado:

- a) Charles Darwin.
- b) Aristóteles.
- c) Nicolau Maquiavel.
- d) John Maynard Keynes.
- e) Adam Smith.

3. Assinale a alternativa que apresenta a primeira iniciativa de instituição do Estado moderno organizado:

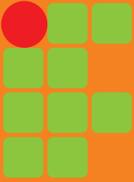
- a) Invasões bárbaras ao Império Romano;
- b) Implantação do sistema feudal de impostos na Idade Média;
- c) A assinatura do Tratado de Paz da Vestfália em 1648;
- d) A assinatura da Magna Carta em 1215, pelo rei João - Sem - Terra, da Inglaterra;
- e) A assinatura da Carta das Liberdades em 1100, pelo rei Henrique I, da Inglaterra.

4. Assinale a alternativa correta que define a sociedade francesa anteriormente à Revolução de 1789:

- a) Estado feudal monárquico, de base econômica agrícola;
- b) Estado absolutista, sem regalias às classes dominantes;
- c) Estado democrático, de base econômica industrial;
- d) Estado totalitário, garantidos de direitos sociais;
- e) Estado contratualista, de economia marxista.

5. Assinale a alternativa que contenha as características que apontem para um Estado liberal:

- a) Isenção tributária dos governantes, concessão de pensões e distribuição de cargos públicos;
- b) Estabelecimento do artesanato como questão econômica, distribuição de alimentos subsidiados e implantação de saneamento básico;
- c) Imposição de direitos sociais, sistema de monarquia eletiva e favorecimento de estratificação social profunda;
- d) Ordenamento natural das atividades econômicas, não intervencionismo estatal e competitividade natural nos homens;
- e) Incremento da burguesia, fortalecimento das classes derivantes e redistribuição da riqueza nacional.



6) Assinale a alternativa que contém as características básicas do Estado assistencial:

- a) Intervenção econômica estatal;
- b) Economia equilibrada a pleno emprego (demanda e oferta de mão de obra iguais);
- c) Pré-concepção de ideias socialistas;
- d) Idealismo do *laissez-faire*;
- e) Ausência de crises fiscais e déficits orçamentários.

7) Assinale os princípios ausentes na administração do Brasil colônia:

- a) Hierarquia, subordinação e comando unificado;
- b) Divisão de trabalho, simetria e hierarquia;
- c) Administração central, administração regional e administração local;
- d) Administração privada, organização militar autônoma e governo geral;
- e) Exploração econômica, mercantilismo e integração administrativa estrutural.

8) Assinale a alternativa que aponte o governante que transformou a divisão político-geográfica de capitanias em províncias:

- a) Tomé de Souza;
- b) D. Jorge de Mascarenhas;
- c) Vasco Fernandes Cesar de Menezes;
- d) D. João VI;
- e) D. Pedro I.

9) Marque a alternativa que contenha as características político-econômicas da chamada República Velha:

- a) Autonomia dos Poderes;
- b) Federalismo competitivo;
- c) Sistema escravagista;
- d) Industrialização massiva;
- e) Estabilização da moeda.

10) Assinale a alternativa que demonstre o ato que deu fim a República Velha:

- a) Revolução de Canudos;
- b) Revolução Gloriosa;
- c) Revolução Oriental;
- d) Revolução de 1924;
- e) Revolução de 1930.

11) Assinale a alternativa que apresenta corretamente o tempo de exercício de poder por Getúlio Vargas:

- a) 8 anos,
- b) 15 anos,
- c) 12 anos,
- d) 16 anos,
- e) 7 anos.

12) Assinale a alternativa que identifica o nome do órgão criado para definir e executar as políticas de pessoal civil na administração pública:

- a) CASP
- b) VASP
- c) DASP
- d) SEAP
- e) SESI

13) Em que ano foi instituído o Decreto-lei nº 200:

- a) 1930
- b) 1964
- c) 1922
- d) 1967
- e) 1945

14) Assinale a alternativa que identifica os princípios fundamentais das atividades administrativas prescritos pelo Decreto-lei nº 200:

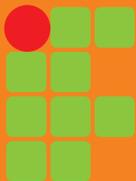
- a) programação geral, programação setorial, programação regional, programação financeira e programação de desembolso;
- b) planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle;
- c) níveis de direção, níveis de execução, serviços de natureza local, celebração de convênios e estrutura central de decisão;
- d) estabelecimento de normas, critérios, programas e princípios para desempenho de atribuições;
- e) orientação, coordenação, subordinação, vinculação e coerência.

15. Assinale a alternativa que define corretamente o termo “interesse público”:

- a) reunião das demandas sociais quanto a bens e serviços locais;
- b) prestação de serviços públicos, exercício de poder de polícia e intervenção no domínio econômico;
- c) aspiração coletiva à obtenção de bens, atividades ou serviços de fruição geral;
- d) modelo gerencial de governo destinado a promover o avanço econômico;
- e) reunião de órgãos de Estado destinados à satisfação do interesse coletivo.

16) Assinale a alternativa que demonstre qual a norma complementar ao art. 165, inciso I, da Constituição Federal:

- a) Lei Complementar nº 101/2000
- b) Lei nº 4.898/65
- c) Lei nº 4.737/65
- d) Lei nº 6.404/76
- e) Lei nº 4.320/64



17) Com respeito à “Orçamento Público”, defina os conceitos abaixo colocando (V) se a frase for verdadeira, e (F) se for falsa. E depois assinale a alternativa que marca a sequência correta.

- instrumento de previsão de receita e fixação de despesa;
- instrumento de planejamento estatal de longo prazo;
- conjunto normativo infralegal de planejamento financeiro;
- conjunto normativo infraconstitucional de planejamento financeiro.

- a) V - V - F - F
- b) V - F - F - F
- c) F - V - F - V
- d) F - F - F - V
- e) V - F - F - V

18) Assinale a alternativa que aponta as funções orçamentárias:

- a) política, econômica e jurídica;
- b) orientações de caráter geral, discriminação de objetivos e discriminação de metas;
- c) delimitação de metas, delimitação de prioridades e orientação financeira;
- d) coordenação financeira, reunião de dados estatísticos e racionalização da obtenção de recursos;
- e) unicidade, universalidade e anualidade.

19) Com respeito aos princípios orçamentários, determine as opções escrevendo (V) se for verdadeira e (F) se for falsa. Depois assinale a alternativa que identifica a sequência correta.

- legalidade
- boa-fé
- programação
- transparência

- a) V - F - V - V
- b) V - V - F - V
- c) F - F - V - V
- d) F - V - F - F
- e) V - F - F - V

20) Assinale a alternativa que define corretamente o ciclo orçamentário:

- a) estudo, priorização, definição, diagnóstico e votação;
- b) elaboração, apreciação, votação, execução e controle;
- c) definição, elaboração, uniformização, estabelecimento e diagnóstico;
- d) disciplinamento, projeção, vinculação de receitas, transparência e acompanhamento;
- e) previsão, elaboração, apreciação, desvinculação e flexibilização.

21) Assinale a alternativa que define o início da etapa de execução do ciclo orçamentário:

- a) aprovação pelo Congresso Nacional;
- b) sanção pelo Presidente da República;
- c) publicação pelo Diário Oficial da União;
- d) edição do decreto de programação e de cronograma de execução mensal de desembolso;
- e) apreciação da despesa pelos órgãos de controle.

22) Com respeito aos controles da Administração Pública, determine as opções escrevendo (V) se for verdadeira e (F) se for falsa. Depois assinale a sequência correta.

- inspeção
- aplicação
- exame
- acompanhamento

- a) V - F - V - V
- b) V - F - F - V
- c) F - V - F - V
- d) V - V - F - F
- e) F - F - V - V

23) Assinale a alternativa que demonstre a classificação do controle quanto ao seu gênero:

- a) verificação;
- b) execução;
- c) extensão;
- d) relação;
- e) sistematização.

24) Assinale a alternativa que não apresenta um elemento de controle indireto dos atos administrativos:

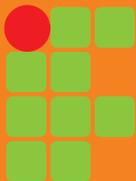
- a) contábil;
- b) financeiro;
- c) de mérito;
- d) operacional;
- e) patrimonial.

25) Assinale a alternativa que não apresenta uma função de controle da competência do Tribunal de Contas:

- a) técnico-opinativa;
- b) disciplinar;
- c) pericial;
- d) organizativa;
- e) investigativa.

26) Assinale a alternativa que não apresenta um princípio processual positivado:

- a) devido processo legal;
- b) contraditório;
- c) oficialidade;
- d) formalismo moderado;
- e) provocação.



27) Assinale a alternativa que demonstre as fases processuais:

- a) instrumentalização, análise e trancamento da ação;
- b) inicial, instrutiva e decisória;
- c) produção de provas, análise e julgamento cameral;
- d) formalização, aproveitamento e apropriação;
- e) introdução material, etapa probatória e contraditório.

28) Relacione os elementos de cada coluna quanto ao conteúdo das decisões definitivas, e assinale a alternativa que identifica a sequência correta:

- | | | |
|------------------------------------|--------------------------|---|
| 1) contas regulares; | <input type="checkbox"/> | demonstram ocorrência de falhas sem prejuízo ao erário; |
| 2) contas regulares com ressalvas; | <input type="checkbox"/> | demonstram incidência de ilicitude; |
| 3) contas irregulares. | <input type="checkbox"/> | demonstram atendimento legal e econômico. |

- a) (1) (3) (2)
- b) (2) (3) (1)
- c) (1) (2) (3)
- d) (3) (2) (1)
- e) (3) (1) (2)

29) Assinale a alternativa que não contenha elemento de cunho recursal nos processos de controle externo do Tribunal de Contas:

- a) reconsideração;
- b) apelação;
- c) reexame;
- d) revisão;
- e) agravo.

30) Assinale a alternativa que aponta a iniciativa formal de instituição do controle interno na Administração Pública:

- a) Decreto-lei nº 200/67;
- b) Lei nº. 4.320/64;
- c) Constituição Federal de 1967;
- d) Emenda Constitucional nº 1/69;
- e) Decreto nº 3.591/2000.

31) Assinale a alternativa que não identifica um dos objetivos primordiais do controle interno em termos de fiscalização:

- a) contábil;
- b) financeiro;
- c) operacional;
- d) sanitária;
- e) patrimonial.

32) Assinale a alternativa que define corretamente o termo “sistema”:

- a) conjunto de entidades administrativas;
- b) conjunto de elementos interconectados num todo organizado;
- c) conjunto de normas legítimas;
- d) conjunto de objetivos legais obrigatórios;
- e) conjunto de dados orçamentários.

33) Assinale a alternativa que apresenta elementos do princípio da eficácia aplicado ao Controle Interno:

- a) exercício do poder legal;
- b) exercício do poder arbitrário;
- c) exercício de ação econômica satisfatória pelo agente público;
- d) atendimento aos princípios legais na função pública;
- e) resolução de conflitos orçamentários.

34) Relacione os elementos de cada coluna quanto ao conteúdo, e depois assinale a alternativa que identifica a sequência correta:

- | | |
|-----------------------------------|--|
| (1) Responsabilidades delimitadas | <input type="checkbox"/> permite a manutenção de controles físicos sobre a utilização e existência; |
| (2) Seleção de servidores | <input type="checkbox"/> conduz a um trabalho mais eficiente e econômico, contribuindo para o aumento da eficiência operacional; |
| (3) Rodízio de funções | <input type="checkbox"/> deve haver normas, procedimentos e instruções que não sejam esquecidas ou mal interpretadas; |
| (4) Formulários numerados | <input type="checkbox"/> prejudica a qualidade do controle a inexistência de circunscrição de responsabilidades; |
| (5) Instruções por escrito | <input type="checkbox"/> reduz as oportunidades de ocorrência de fraudes e estimula as inovações. |

- a) (3) (5) (1) (4) (2)
- b) (4) (2) (5) (1) (3)
- c) (2) (3) (5) (1) (4)
- d) (5) (4) (1) (2) (3)
- e) (1) (3) (4) (5) (2)

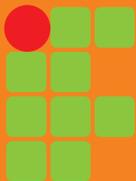
35) Assinale a alternativa que não demonstra um objetivo de controle interno.

- a) minimizar a ocorrência de fraudes;
- b) evitar erros nos procedimentos;
- c) evitar a normatização de ações;
- d) evitar procedimentos ineficientes;
- e) evitar procedimentos antieconômicos.

36) Com respeito aos conceitos de auditoria, escreva (V) se a frase for verdadeira e (F) se for falsa. Depois assinale a sequência correta.

- a auditoria interna pode servir como órgão de assessoramento;
- a auditoria confronta uma situação encontrada e um critério existente;
- a auditoria externa é feita por servidores de outro órgão do mesmo Poder;
- a auditoria interna compara o fato ocorrido ao que deveria ocorrer.

- a) (F) (V) (F) (V)
- b) (F) (F) (F) (V)
- c) (V) (V) (F) (V)
- d) (F) (F) (V) (V)
- e) (F) (V) (V) (V)



37) Assinale a alternativa que não demonstra os aspectos da auditoria de regularidade:

- a) contabilidade;
- b) fraudes;
- c) legalidade;
- d) eficiência;
- e) legitimidade.

38) Assinale a alternativa que demonstra a norma constitucional que dispõe sobre os objetivos primordiais do controle interno:

- a) Art. 169;
- b) Art. 74;
- c) Art. 72;
- d) Art. 61;
- e) Art. 69.

39) Assinale a alternativa que não demonstra uma prioridade dos controles internos implementados em uma organização:

- a) alterar normas e regulamentos quando necessário;
- b) ter caráter preventivo;
- c) corrigir permanentemente eventuais desvios;
- d) tornar instrumento colaborativo de gestão;
- e) observar o atendimento de metas e critérios.

40) Relacione as colunas quanto ao conteúdo, assinalando a alternativa que demonstra a sequência correta.

- | | |
|---|--|
| (1) Formulação de objetivos | () formulação de juízo sobre a implementação de ações gerenciais. |
| (2) Avaliação de validade | () verificação de fatores que podem influenciar os resultados. |
| (3) Verificação de resultados | () fase de implementação da atitude gerencial |
| (4) Comparação de desempenho | () parâmetros discriminados e quantificados exprimindo objetivos e metas da alta direção. |
| (5) Análise das causas de deficiências | () verificação posterior sobre a solidez dos juízos em que se baseou a ação. |
| (6) Determinação da ação gerencial apropriada | () comprovação do desempenho atual. |
| (7) Tomada de ação | () correta discriminação, possibilidade de aplicação e aferição do grau de desempenho. |
| (8) Avaliação contínua | () confronto de dados obtidos com os previamente estabelecidos. |

- a) 8-2-6-3-7-1-4-5
- b) 3-4-6-8-5-7-2-1
- c) 6-5-7-1-8-3-2-4
- d) 7-5-3-1-2-6-4-8
- e) 1-5-8-7-2-3-4-6

41) Assinale a alternativa que não aponta componentes básicos do processo de controle interno:

- a) plano da organização;
- b) análise morfológica;
- c) formulação de objetivos;
- d) avaliação das alternativas disponíveis;
- e) avaliação contínua.

42) Assinale a alternativa que não aponta elementos básicos de um sistema de controle interno:

- a) estabelecimento de dependência entre funções;
- b) plano organizacional que preveja separação das responsabilidades;
- c) sistema de autorização adequado ao fornecimento de controle sobre os recursos;
- d) existência de procedimentos saneadores para uso dos servidores;
- e) grau de idoneidade proporcional à responsabilidade.

43) Assinale a alternativa que não seja relacionada à Contabilidade como método de Controle Interno:

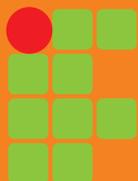
- a) é considerado um marco de referência para a atribuição de responsabilidades;
- b) é base para a realização de relatórios sobre as operações;
- c) relacionada com as operações da entidade, permite o controle total;
- d) permitem o ajuste do ritmo das despesas, quando relacionados ao plano financeiro;
- e) facilitam a disseminação de riscos, pela ausência de confiabilidade.

44) Assinale a alternativa que não diz respeito aos Relatórios Internos:

- a) serve como elemento de ligação entre o planejamento e a execução em uma entidade;
- b) permite o conhecimento oportuno sobre os fatos ocorridos;
- c) permite o conhecimento sobre a melhoria de desempenho de suas operações;
- d) permite o razoável conhecimento sobre a necessidade de medidas administrativas;
- e) deve ser preparado segundo as responsabilidades definidas.

45) Assinale a alternativa que não seja relacionada aos princípios incidentes nos Relatórios Internos:

- a) definição de recursos objetivando o atingimento de objetivos e metas;
- b) deve ser informado somente assuntos sob controle próprio;
- c) redação concisa e relacionada com a natureza do tema;
- d) deve conter comparações que sirvam de base para avaliação da efetividade de desempenho;
- e) necessidade de reavaliação periódica, para verificação da devida utilidade.



46) Assinale a alternativa que não diz respeito aos métodos de avaliação do Controle Interno:

- a) questionários;
- b) questões descritivas;
- c) questões normativas;
- d) questões filosóficas;
- e) fluxogramas.

47) Assinale a alternativa que não diz respeito às vantagens do método de observação direta:

- a) propicia a compreensão do contexto das atividades;
- b) permite a abordagem indutiva;
- c) permite a percepção maior em relação aos executores diretamente envolvidos;
- d) permite a inclusão de uma abordagem subjetiva do observador;
- e) dispensa a capacidade de concentração e percepção seletiva.

48) Assinale a alternativa que não aponta para assuntos relevantes em termos de deficiências encontradas no Controle Interno:

- a) ausência de apropriada segregação de funções;
- b) captação de aspectos orçamentários equivocados;
- c) falta de revisão e de autorização das transações, partidas contábeis ou sistemas de saída;
- d) falha na salvaguarda dos ativos quanto a perdas, danos ou apropriações indébitas;
- e) falta de suficiente grau de conhecimento sobre o controle interno no interior da entidade.

49) Assinale a alternativa que não demonstra um dos elementos do controle interno segundo a definição do COSO:

- a) ambiente de controle;
- b) avaliação e gerenciamento de riscos;
- c) enfoque emergencial de gerenciamento;
- d) atividades de controle;
- e) monitoramento.

50) Assinale a alternativa que não demonstra uma resultante da importância da integração entre as duas formas de controle, a externa e a interna:

- a) cooperação, por ser extensão do controle externo;
- b) verificação dos atos de gestão administrativa;
- c) garantia da boa utilização dos recursos públicos;
- d) adequado direcionamento dos atos administrativos à sua finalidade básica;
- e) diminuição da resistência à implantação de mecanismos de controle.