

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE - FANESE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO “LATO SENSU”
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA GOVERNAMENTAL E
CONTABILIDADE PÚBLICA**

GEILSON DE CARVALHO LEÃO

**APERFEIÇOAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE
INTERNO E SUA CONTRIBUIÇÃO PARA A MELHORIA DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA**

**ARACAJU-SE
2009**

GEILSON DE CARVALHO LEÃO

**APERFEIÇOAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE
INTERNO E SUA CONTRIBUIÇÃO PARA A MELHORIA DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Núcleo de Pós-Graduação e Extensão da
FANESE, como requisito para obtenção do
título de Especialista em Auditoria
Governamental e Contabilidade Pública.**

Orientador:

Coordenador: Prof.

**ARACAJU-SE
2009**

GEILSON DE CARVALHO LEÃO

**APERFEIÇOAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE
INTERNO E SUA CONTRIBUIÇÃO PARA A MELHORIA DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e Extensão – NPGE, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito para a obtenção do título de Especialista em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.

Sônia Maria dos Santos Andrade.

Nome completo do Coordenador de Curso

GEILSON DE CARVALHO LEÃO

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), 30 de abril de 2009.

RESUMO

A função controle é relevante e necessária na administração em geral, tanto privada quanto pública. Na administração pública brasileira, mais do que isso, a consecução do controle é compulsória por mandamento constitucional. Neste aspecto vale ressaltar o papel do controle interno no setor público, demonstrando, inclusive, as similitudes e também distinções dessa forma de controle quando empregada no setor privado. Este artigo procura demonstrar a importância da atuação e aperfeiçoamento do sistema de controle interno como fator de contribuição para a melhoria da administração pública brasileira, especificamente no que concerne ao momento da realização do controle, priorizando o prévio e o concomitante, vinculando com a necessidade de implantação e regulação, mediante lei orgânica, de um sistema de controle interno em conformidade plena com os ditames da Constituição da República Federativa do Brasil, nas três esferas de governo, abrangendo os três poderes, a partir do enfoque no sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, tanto nos seus aspectos normativos quanto operacionais.

Palavras-chave: Controle da Gestão. Sistema de Controle Interno. Administração Pública

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. QUADRO COMPARATIVO DOS ASPECTOS INERENTES ÀS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA E EXTERNA NO SETOR PRIVADO	11
Tabela 2. DISTRIBUIÇÃO DE TIPO DE CONSTATAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE FISCALIZAÇÃO DO 20º SORTEIO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS	17
Tabela 3. DISTRIBUIÇÃO DE TIPO DE CONSTATAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE FISCALIZAÇÃO DO 21º SORTEIO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS	18
Tabela 4. DISTRIBUIÇÃO DE TIPO DE CONSTATAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE FISCALIZAÇÃO DO 22º SORTEIO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS	18
Tabela 5. DISTRIBUIÇÃO DE TIPO DE CONSTATAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE FISCALIZAÇÃO DO 23º SORTEIO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS	19
Tabela 6. DISTRIBUIÇÃO DE TIPO DE CONSTATAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE FISCALIZAÇÃO DO 24º SORTEIO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS	19
Tabela 7. DISTRIBUIÇÃO DE TIPO DE CONSTATAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE FISCALIZAÇÃO DO 25º SORTEIO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS	20

SUMÁRIO

RESUMO	
LISTAS DE TABELAS	
1 INTRODUÇÃO	8
2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONTROLE DA GESTÃO.....	10
3 OPERACIONALIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO.....	15
4 ANÁLISE DE RESULTADOS.....	21
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	24
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	26
ABSTRACT	28

1 INTRODUÇÃO

O exercício da administração empresarial pressupõe a consecução de um conjunto de funções ou ações que compõem o denominado Ciclo de Deming ou Ciclo PDCA, onde P significa planejar (do inglês plan), D significa fazer ou executar (do inglês do), C significa checar ou controlar (do inglês check ou control) e A significa avaliar ou agir corretivamente (do inglês act). Simplificadamente, o planejamento (P) é imprescindível à execução administrativa (D), mas o atingimento das metas e objetivos da gestão precisa ser checado (C), a fim de possibilitar ação corretiva (A), retroalimentando o aludido ciclo na busca contínua do aprimoramento gerencial. Portanto, segundo o modelo exposto, todas as ações mencionadas são importantes e devem estar presentes para produzir a melhor forma de gerenciamento de uma atividade, todavia a ação de controle da gestão apresenta-se como ponto-chave para efetuar esta retroalimentação, pois não há como corrigir sem antes checar.

O controle da gestão presente nas empresas não se faz apenas na área fim, mas também na área meio. Não são controlados apenas processos industriais, não se efetua apenas controle de qualidade de produtos ou de qualquer outro aspecto de cunho puramente operacional da empresa, mas devem ser incluídas todas as suas rotinas administrativas. O controle, num cenário de mercado cada vez mais competitivo e de fragilidades econômicas, não se demonstra importante apenas para se obter uma gestão mais eficiente da empresa, mas também para sua própria sobrevivência. Daí a necessidade das empresas estarem cada vez melhores aparelhadas para a consecução da função de controle interno. Quanto melhor o controle interno, mais fácil fica identificar os problemas da empresa e, consequentemente, implementar os ajustes necessários.

A administração pública brasileira, por sua vez, também necessita de mecanismos de controle, mais do que isso, sua estruturação é compulsória por mandamento constitucional. Neste aspecto, cabe ressaltar o papel do controle interno, análogo, a princípio, ao mesmo tipo de controle existente no meio empresarial. A expressão “a princípio” foi incluída, pois será abordado neste trabalho as especificidades do controle interno no seio do setor público brasileiro.

Este trabalho procura demonstrar a importância do aperfeiçoamento do sistema de controle interno como fator de contribuição para a melhoria da administração pública brasileira, especificamente no que concerne ao momento da realização do controle, vinculando com a necessidade de implantação de um sistema de controle interno em conformidade plena com os ditames da Constituição da República Federativa do Brasil, nas três esferas de governo, a partir do enfoque no sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

Para a execução deste trabalho, adotou-se basicamente como procedimento metodológico a análise do ordenamento jurídico pátrio, principalmente da Constituição da República, combinada com a análise de dados consolidados extraídos de relatórios de fiscalização expedidos pela Controladoria-Geral da União (CGU), disponíveis no sítio do referido órgão.

O trabalho foi dividido em quatro partes, na primeira foram traçadas considerações gerais sobre o controle da gestão, apresentando conceitos, comentando normatizações e tecendo um relato sucinto sobre a evolução do controle interno na administração pública brasileira. A segunda aborda a operacionalização do controle interno, apresentando resultados de fiscalizações realizadas pela Controladoria-Geral da União (CGU) em municípios brasileiros, selecionados mediante sorteios públicos. A terceira incumbe-se da análise de resultados dos dados apresentados, confrontando com a legislação relativa ao controle. A quarta e última parte refere-se a considerações finais sobre o tema abordado, com apresentação das conclusões do trabalho, bem como sugestões para o aperfeiçoamento do sistema de controle interno, visando contribuir para a melhoria da administração pública brasileira.

2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONTROLE DA GESTÃO

Primeiramente, faz-se necessário estabelecer uma conceituação inicial ou, pelo menos, uma idéia inicial da expressão controle interno (do inglês internal check ou internal control), até porque percebe-se que na literatura não há uma unicidade de pensamento sobre o tema.

Segundo o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados ou AICPA – American Institute of Certified Public Accountants (Apud ATTIE, 1995, p. 61), assim se conceitua controle interno,

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas. (Apud ATTIE, 1995, p. 61)

Trata-se, portanto, de uma conceituação de grande amplitude, a qual já permite perceber que não se deve entender controle interno como sinônimo de auditoria interna, pois o primeiro, em consonância com a conceituação estabelecida, refere-se a procedimentos e organização adotados como planos permanentes da entidade, compreendendo também todos os métodos e medidas para proteção do seu patrimônio, desenvolvimento da sua eficiência operacional e seguimento das políticas administrativas estabelecidas, enquanto auditoria interna refere-se a um trabalho organizado de revisão e apreciação de rotinas administrativas e do cumprimento das normas internas da entidade, incumbindo-se, inclusive, do aprimoramento dos procedimentos de controle interno. Depreende-se, portanto, que um sistema de controle interno engloba a atividade de auditoria interna. Tal afirmativa está em conformidade com o que dispõe ALMEIDA (2007, p. 63).

A partir desse traçado inicial, observa-se que o auditor interno, apesar de integrante da estrutura da entidade, possui certa independência na sua atuação (tanto na iniciativa privada quanto no setor público), entretanto, não se iguala, como seria de esperar, à independência inerente à atividade do auditor externo (ALMEIDA, 2007, p. 30), não se limitando ao grau de independência a distinção existente entre a auditoria interna e auditoria externa, como demonstrado, segundo ATTIE (1995, p. 55), na tabela a seguir:

Tabela 1		
QUADRO COMPARATIVO DOS ASPECTOS INERENTES ÀS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA E EXTERNA NO SETOR PRIVADO		
Item	Auditoria Interna	Auditoria Externa
1	A auditoria é realizada por um funcionário da empresa.	A auditoria é realizada através da contratação de um profissional independente.
2	O objetivo principal é atender as necessidades da administração.	O objetivo principal é atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras.
3	A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrito aos assuntos financeiros.	A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras.
4	O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa.	O trabalho é subdividido em relação às principais contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado.
5	O auditor diretamente se preocupa com a interceptação e prevenção de fraude.	O auditor incidentalmente se preocupa com a prevenção de fraude, a não ser que haja possibilidade de substancialmente afetar as demonstrações financeiras.
6	O auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, porém subordinado às necessidades e desejos da alta administração.	O auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental.
7	A revisão das atividades da empresa é contínua.	O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódica, geralmente anual.

Embora a tabela anterior apresente um comparativo entre as atividades de auditoria interna e externa no âmbito da iniciativa privada, demonstrando topicamente como se exerce o controle empresarial interna e externamente, ela serve de parâmetro para o estabelecimento dos respectivos controles, internos e externos, no setor público, cabendo, inclusive, neste trabalho, abordar certos aspectos adotados também no controle interno público, provavelmente resultado do modelo seguido na administração privada, mas que serão aqui tratados com ressalvas a sua aplicabilidade à Administração Pública (itens 2 e 6 da tabela 1). Antes, porém, será apresentada uma diferenciação sucinta entre controle interno e externo no setor público e um breve relato sobre o controle interno na administração pública brasileira.

A classificação do controle em interno e externo está relacionada ao

posicionamento do órgão controlador, se integrante do mesmo Poder ao qual se está se procedendo o controle da gestão diz-se interno, caso contrário, denomina-se externo. Interessante frisar que o controle externo a que se refere este trabalho não é o jurisdicional e nem o político e sim o controle técnico previsto nos artigos 70 e 71 da Constituição da República. Denomina-se controle técnico, para efeito deste trabalho, o exercido pelos Tribunais de Contas, em auxílio às Casas Legislativas, nas três esferas de governo, e pelos órgãos do sistema de controle interno de cada Poder. Na esfera federal o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), cujas competências estão elencadas no art. 71 da Carta Magna. Quanto ao controle interno federal, este será abordado em seguida com ênfase no Poder Executivo.

O controle interno na administração pública brasileira foi instituído pela Lei nº 4.320/64, trata-se de lei federal de abrangência nacional, que prevê, inclusive, em seu artigo 77, que o controle exercido pelo poder executivo, quanto ao momento de sua realização, pode ser de três tipos: prévio (ou ex-ante), concomitante (ou pari-passu) e subsequente (ou a posteriori). Tal classificação é importante, pois ficou estabelecido legalmente que a ação de controle não somente se presta para apontar falhas de atos administrativos e/ou despesas públicas incorridas, mediante controle subsequente, mas também deve-se atuar preventivamente, mediante controle prévio e concomitante, para evitar equívocos e coibir fraudes.

Entretanto, mesmo com a previsão legal apresentada sobre o exercício do controle interno, a prática demonstrou preocupação excessiva com aspectos formais, demonstrando ser a estrutura de controle implantada ineficaz, provavelmente, talvez, por se limitar ao controle de legalidade (art. 77 da Lei nº 4.320/64).

Houve uma evolução na estrutura do controle federal com a reforma administrativa introduzida pela Constituição de 1967, mais especificamente por intermédio do Decreto-Lei nº 200/67, o qual previu em cada ministério civil a existência de órgão setorial de controle.

Atualmente as diretrizes do controle federal, e também, em decorrência do princípio da simetria, do controle das demais esferas de governo, estão delineadas na Constituição da República promulgada em 1988, sendo a partir de então se reforçado a discussão sobre a importância e extensão do controle interno, atividade prevista nos artigos 70 e 74 da Carta Magna, transcritos a seguir:

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

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

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

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

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

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

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

No âmbito do Poder Executivo Federal, a estrutura vigente de controle está organizada e disciplinada pela Lei nº 10.180/2001, a qual estipula que o Sistema de Controle Interno deste Poder compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização.

Os referidos instrumentos de fiscalização (sentido amplo da acepção da palavra, gênero) constitucional das contas públicas, auditoria e fiscalização (sentido estrito, espécie), estão disciplinados pelo Decreto nº 3.591/2000 e, mais detalhadamente, pela Instrução Normativa (IN) SFC nº 01/2001, sendo consideradas por estas normas como técnicas de trabalho (técnicas de controle) utilizadas pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal para a consecução de suas finalidades, sendo assim caracterizadas:

a) a auditoria visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

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

Acrescente-se que o Decreto nº 3.591/2000, com as alterações do Decreto nº 4.304/2002, também disciplina o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, estabelecendo como Órgão Central, a Controladoria-Geral da União (CGU), órgão integrante

da Presidência da República, com status ministerial, que possui como dirigente máximo o Ministro de Estado do Controle e da Transparência, conforme Lei nº 10.683/2003.

Cabe ainda acrescentar a necessidade de se diferenciar o controle interno do controle interno administrativo, este, conforme a IN SFC nº 01/2001, é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. Segundo LIMA (2007, p. 320), os principais meios de controle interno administrativo são:

- a) fiscalização hierárquica;
- b) supervisão ministerial;
- c) recursos administrativos; e
- d) processos administrativos disciplinares.

Vale ressaltar que a IN SFC nº 01/2001, na Seção VIII do Capítulo VII, dispõe que,

Um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a avaliação dos controles internos administrativos das unidades ou entidades sob exame. Somente com o conhecimento da estruturação, rotinas e funcionamento desses controles, podem os Órgãos/Unidades de Controle Interno do Poder Executivo Federal avaliar, com a devida segurança, a gestão examinada (IN SFC nº 01/2001, na Seção VIII do Capítulo VII).

3 OPERACIONALIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Estabelecidas, brevemente, as considerações gerais relacionadas ao controle da gestão, cabe agora abordar a importância do momento da realização do controle interno e a extensão e profundidade do seu papel.

Cabe observar que o dever de prestar contas, segundo a Constituição da República (parágrafo único do art. 70), é imposto a todos aqueles que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos. E está o controle interno, pelo mesmo mandamento constitucional (art. 70, caput), também incumbido de efetuar a apreciação da prestação destas contas.

Ocorre que no âmbito do controle externo, mais especificamente dos Tribunais de Contas, a apreciação e o julgamento destas contas (quando for o caso) efetua-se, além de com o formalismo que lhe é peculiar, geralmente de modo subsequente à execução de todas as despesas sob a responsabilidade de determinado órgão ou entidade, ou mesmo pessoa física.

Tome-se como exemplo do relatado no parágrafo anterior as tomadas e prestações de contas anuais no âmbito federal, reguladas por normativos do TCU, às quais se submetem, respectivamente, a administração direta e indireta da União. Estes processos de contas refletem claramente o controle a posteriori. Frise-se que o controle assim realizado pelo TCU possui o caráter corretivo que lhe é característico, mesmo que para anos vindouros, e, por se tratar de Tribunal de Contas, também sancionador, porém não possui o condão de evitar para o exercício sob exame despesas indevidas, ou melhor, não está dotado do caráter preventivo que possibilita a redução de fraudes e irregularidades na gestão pública. Esta função cabe ao controle interno, mediante controle prévio (ou ex-ante) e concomitante (ou pari-passu), não somente sob o aspecto da legalidade, mas também de legitimidade e economicidade, conforme o art. 70 da Constituição.

Cabe comentar que todos estes processos de tomadas e prestações de contas contam com o exame do controle interno. Mais especificamente exame auditorial, constando nos aludidos processos de contas o relatório de auditoria, o certificado e o parecer do controle interno, conforme estabelecido pelo art. 50 da Lei nº 8.443/92 (lei orgânica do TCU), com o

intuito de apoiar o controle externo (TCU, no caso) na sua missão de apreciação/julgamento das contas públicas. Entretanto, como é fácil depreender, este exame do controle interno, exigido pela lei orgânica do TCU, dá-se nos mesmos moldes do controle efetuado pela mencionada Corte de Contas, de modo subsequente ou a posteriori.

No tocante a atuação do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, cujo órgão central é a Controladoria-Geral da União (CGU), o exame das contas públicas que redundarão nos processos de tomadas e prestações de contas anuais além de ser executado a posteriori (ao término do exercício sob exame), em cumprimento à lei referida no parágrafo anterior, mediante auditoria de avaliação de gestão (vide IN SFC nº 01/2001), também se processa durante o transcurso do próprio exercício em que as despesas estão sendo realizadas (controle concomitante), mediante auditoria de acompanhamento de gestão (conforme a mesma IN). Quanto melhor o acompanhamento, melhor se processa a administração da coisa pública.

Restringindo-se, pelo menos no momento, ao âmbito do controle interno da esfera federal, reserva-se ao controle interno do Poder Executivo tarefa mais árdua que o controle interno dos demais Poderes, haja vista que cabe ao primeiro efetuar ação de controle com vistas a examinar a aplicação dos recursos repassados pelos ministérios, estendendo-se, portanto, seu raio de atuação a todos os receptores desses recursos federais, sejam eles particulares (pessoas físicas), pessoas jurídicas de direito privado ou pessoas jurídicas de direito público, estando nestas últimas incluídos estados e municípios.

Evidentemente que este espectro imenso de atuação da Controladoria-Geral da União (CGU) torna-se um complicador para a execução dos seus trabalhos, que extrapola e muito as auditorias regulares nos órgãos do poder executivo federal e entidades vinculadas, por si só constituindo um conjunto imenso de atividades, e requer um grande volume de recursos humanos, ainda não alcançado pelo quantitativo de seu quadro de pessoal efetivo de carreira, apesar dos vários concursos realizados nos últimos anos (1998, 2000, 2002, 2004, 2006 e 2008). Este fato notório de reduzido quantitativo de pessoal foi recentemente abordado por GARCIA (2008).

Não obstante esta situação de carência de recursos humanos para que a CGU atenda todo o seu espectro de atuação, cabe mencionar o esforço dos seus dirigentes e servidores para o cumprimento deste objetivo, e neste diapasão destaca-se o Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos, que visa fiscalizar a aplicação de recursos federais transferidos aos estados e municípios.

Os sorteios para fiscalização dos estados ocorrem desde 2004; enquanto os de municípios desde 2003, com mais de 27 edições, tendo sido produzidos mais de 1.300 relatórios de fiscalização.

A execução destas fiscalizações a partir de sorteios públicos, além de propiciar o atendimento da finalidade do sistema de controle interno em comento relacionada à avaliação de programas de governo (em áreas diversas, como saúde, educação e infra-estrutura), prevista no inc. I do art. 74 da Constituição da República, permite, a partir dos resultados, extrair conclusões interessantes sobre a importância e necessidade do fortalecimento/aprimoramento do controle interno em todas as esferas de governo.

Para tanto, segue apresentação sumária dos resultados das fiscalizações em municípios a partir de sorteios públicos, do 20º (vigésimo) ao 25º (vigésimo quinto) sorteio, ocorrido em âmbito nacional, conforme a seguir:

20º Sorteio) O 20º Sorteio de municípios foi deflagrado pela Portaria n.º 132, de 13/3/2006, publicada no DOU de 15/3/2006. Foi realizado em 23/3/2006, tendo sido os trabalhos de campo executados durante a semana de 3 a 7/4/2006. Foram sorteadas 60 unidades municipais dentre os municípios brasileiros de população até 500.000 habitantes, excluídos os municípios em carência.

São os seguintes os resultados:

Na maior parte dos municípios sorteados nesse 20º sorteio (83,33% - 50 de 60 municípios) foram constatados fatos graves. Em 35% deles foi detectada pelo menos uma constatação classificada como fraude. A seguir são demonstrados os quantitativos de municípios contendo pelo menos uma constatação classificada da seguinte forma:

Tabela 2		
DISTRIBUIÇÃO DE TIPO DE CONSTATAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE FISCALIZAÇÃO DO 20º SORTEIO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS		
Tipo de constatação	Quantidade de municípios	Percentual
Municípios com Falhas Graves	50	83,33%
Municípios com Prejuízo	19	31,67%
Municípios com Fraudes	21	35%

21º Sorteio) O 21º Sorteio de municípios foi deflagrado pela Portaria n.º 314, de 22/5/2006, publicada no DOU de 24/5/2006. Foi realizado em 2/6/2006, tendo sido os

trabalhos de campo executados durante a semana de 19 a 23/6/2006. Foram sorteadas 60 unidades municipais dentre os municípios brasileiros de população até 500.000 habitantes, excluídos os municípios em carência.

Os resultados são os seguintes:

Na maior parte dos municípios sorteados nesse 21º sorteio (68,33% - 41 de 60 municípios) foram constatados fatos graves. Em 30% deles foi detectada pelo menos uma constatação classificada como fraude. A seguir são demonstrados os quantitativos de municípios contendo pelo menos uma constatação classificada da seguinte forma:

Tabela 3		
DISTRIBUIÇÃO DE TIPO DE CONSTATAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE FISCALIZAÇÃO DO 21º SORTEIO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS		
Tipo de constatação	Quantidade de municípios	Percentual
Municípios com Falhas Graves	41	68,33%
Municípios com Prejuízo	15	25%
Municípios com Fraudes	18	30%

22º Sorteio) O 22º Sorteio de municípios foi deflagrado pela Portaria n.º 445 de 11/7/2006, publicada no DOU de 12/7/2006. Foi realizado em 19/7/2006, tendo sido os trabalhos de campo executados durante a semana de 31/7 a 4/8/2006. Foram sorteadas 60 unidades municipais dentre os municípios brasileiros de população até 500.000 habitantes, excluídos os municípios em carência.

Os resultados são os seguintes:

Na maior parte dos municípios sorteados nesse 22º sorteio (91,66% - 55 de 60 municípios) foram constatados fatos graves. Em 33,33% deles foi detectada pelo menos uma constatação classificada como fraude. A seguir são demonstrados os quantitativos de municípios contendo pelo menos uma constatação classificada da seguinte forma:

Tabela 4		
DISTRIBUIÇÃO DE TIPO DE CONSTATAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE FISCALIZAÇÃO DO 22º SORTEIO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS		
Tipo de constatação	Quantidade de municípios	Percentual
Municípios com Falhas Graves	55	91,67%
Municípios com Prejuízo	23	38,33%
Municípios com Fraudes	20	33,33%

23º Sorteio) O 23º Sorteio de municípios foi deflagrado pela Portaria n.º 462 de

19/4/2007, publicada no DOU de 24/4/2007. Foi realizado em 9/5/2007, tendo sido os trabalhos de campo executados durante a semana de 21/5 a 25/5/2007. Foram sorteadas 60 unidades municipais dentre os municípios brasileiros de população até 500.000 habitantes, excluídos os municípios em carência.

Seguem os resultados:

Na maior parte dos municípios sorteados nesse 23º sorteio (81,67% - 49 de 60 municípios) foram constatados fatos graves. Em 100% deles foram detectados pelo menos uma constatação classificada como falha média. A seguir são demonstrados os quantitativos de municípios contendo pelo menos uma constatação classificada da seguinte forma:

Tabela 5		
DISTRIBUIÇÃO DE TIPO DE CONSTATAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE FISCALIZAÇÃO DO 23º SORTEIO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS		
Tipo de constatação	Quantidade de municípios	Percentual
Municípios com Falhas Formais	49	81,67%
Municípios com Falhas Graves	49	81,67%
Municípios com Falhas Médias	60	100,00%
Municípios com TCE	30	50,00%

24º Sorteio) O 24º Sorteio de municípios foi deflagrado pela Portaria n.º 978 de 16/7/2007, publicada no DOU de 18/7/2007. Foi realizado em 24/7/2007, tendo sido os trabalhos de campo executados durante a semana de 06/8 a 10/8/2007. Foram sorteadas 60 unidades municipais dentre os municípios brasileiros de população até 500.000 habitantes, excluídos os municípios em carência.

Os resultados são os seguintes:

Na maior parte dos municípios sorteados nesse 24º sorteio (68,33% - 41 de 60 municípios) foram constatados fatos graves. Em 100% deles foram detectados pelo menos uma constatação classificada como falha média. A seguir são demonstrados os quantitativos de municípios contendo pelo menos uma constatação classificada da seguinte forma:

Tabela 6		
DISTRIBUIÇÃO DE TIPO DE CONSTATAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE FISCALIZAÇÃO DO 24º SORTEIO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS		
Tipo de constatação	Quantidade de municípios	Percentual
Municípios com Falhas Formais	41	68,33%
Municípios com Falhas Graves	41	68,33%
Municípios com Falhas Médias	60	100,00%
Municípios com TCE	29	48,33%

25º Sorteio) O 25º Sorteio de municípios foi deflagrado pela Portaria n.º 1.433 de 27/09/2007. Foi realizado em 09/10/2007, tendo sido os trabalhos de campo executados durante a semana de 22/10 a 26/10/2007. Foram sorteadas 60 unidades municipais dentre os municípios brasileiros de população até 500.000 habitantes, excluídos os municípios em carência e as capitais.

Os resultados são os seguintes:

Tabela 7		
DISTRIBUIÇÃO DE TIPO DE CONSTATAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE FISCALIZAÇÃO DO 25º SORTEIO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS		
Tipo de constatação	Quantidade de municípios	Percentual
Municípios com Falhas Formais	41	68,33%
Municípios com Falhas Graves	52	86,67%
Municípios com Falhas Médias	60	100,00%
Municípios com TCE	44	73,33%

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Dos resultados apresentados, salta aos olhos a enorme quantidade de problemas identificados nas fiscalizações realizadas pela CGU nos municípios brasileiros. Estas fiscalizações da aplicação dos recursos federais pelos municípios constituem-se de ações de controle a posteriori sobre a execução de programas do governo federal pelas administrações municipais, em áreas relevantes como educação, saúde e infra-estrutura. Infere-se, portanto, considerando-se, principalmente, o percentual elevado de falhas graves, fraudes, prejuízo ao erário e indicação de Tomadas de Conta Especial (TCE), um controle interno municipal ineficiente e ineficaz. Este cenário amostral, guardadas as devidas proporções, representa o retrato de todo o país.

Reforça-se, portanto, a necessidade do fortalecimento do controle interno, instituindo-se ações de controle prévio e concomitante, como, por exemplo, nas licitações públicas, com respaldo na Lei nº 8.666/93 (art. 113, § 2º). Portanto, o ciclo PDCA ao ser aplicado na administração pública deve ter sua função controle não somente empregada posteriormente, não se deve estabelecer uma simples sequência cíclica, mas um conjunto de ações de controle realizado antes, durante e após os atos de gestão.

O fortalecimento do controle interno, por óbvio, passa inicialmente pela sua implantação. Entretanto, para esta implantação é de crucial importância, no mínimo, a instituição de carreira própria com acesso mediante concurso público de provas e/ou provas e títulos, normatização da execução da atividade e recursos de informática. Estes três elementos citados como relevantes para a estruturação de um sistema de controle interno, infelizmente não têm sido sempre detectados nos controles internos das entidades federativas brasileiras. Como exemplo, pesquisa efetuada pela Controladoria Regional da União no Estado de Sergipe (unidade da CGU no estado), em 2007, junto aos poderes executivos da circunscrição deste estado (prefeituras municipais e governadoria estadual) apurou que no estado de Sergipe inexistia carreira de controle interno tanto no âmbito da administração pública estadual (Controladoria-Geral do Estado), como nas de todos os municípios sergipanos, inclusive a capital (Secretaria Municipal de Controle Interno de Aracaju). A insti

tuição de carreira é relevante para a independência e continuidade dos trabalhos de controle da gestão pública, sem a qual a função de controle interno fica reservada a ocupantes de cargos comissionados e/ou ocupantes de cargos efetivos sem atribuição para exercer atividade na área de controle, configurando desvio de função. Por conseguinte, se nem ao menos a carreira foi instituída, a normatização legal (específica para o ente estatal) e infra-legal da atividade e o provimento dos demais recursos necessários são também, quando detectados, em grau insatisfatório.

No âmbito do poder executivo federal, o sistema de controle interno apesar de ser dotado de carreira própria desde 1986 (Carreira Finanças e Controle), de possuir normatização legal (Lei nº 10.180/2001, por exemplo) e infra-legal (Decretos e Instrução Normativa SFC nº 01/2001, por exemplo) e um aparato computacional com sistemas informatizados (a exemplo do SIAFI, SIAPE e ATIVA) de suporte ao trabalho de auditoria e fiscalização, possui, como já abordado, carência de pessoal, como também limitações estruturais afeitas a todos os sistemas de controle interno existentes nacionalmente, devido a concepção do seu modo de atuação reinante no país.

O ponto básico considerado frágil na organização do controle interno da administração pública brasileira é justamente a sua situação na estrutura de cada Poder, principalmente na do Poder Executivo, onde o titular do órgão controlador correspondente é mero ocupante de cargo em comissão, exonerável a qualquer tempo, e sem necessidade de motivação, pelo chefe ou dirigente do respectivo Poder. Tal afirmação pode causar estranheza, principalmente, aos gestores públicos, mas trata-se de situação de fato que não se coaduna com o ordenamento constitucional.

Cabe observar, na topografia da Constituição da República, que o legislador constituinte optou por conferir ao controle interno competência fiscalizadora típica do Poder Legislativo, conforme seu artigo 70, nos seguintes termos,

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

Está, portanto, clara a opção do legislador constituinte em não manter nos limites estritos do Poder Legislativo o exercício da função fiscalizadora da gestão pública. Muito pelo contrário, houve uma nítida opção em distribuir sua operacionalização e, para tanto, foi

concebido o instituto do Sistema de Controle Interno, como extensão operativa da função fiscalizadora aos demais Poderes, conforme COELHO (2007).

Mais adiante, no seu artigo 74, a Constituição dispõe sobre a finalidade (ou conjunto de finalidades específicas) do Sistema de Controle Interno, fragmentada de forma quadripartiti, que deve ser exercida, obviamente, em consonância, com sua finalidade precípua, estabelecida no art. 70. Dentre o rol desse conjunto de finalidades inclui-se apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, constituindo mais um elemento de que o controle interno não é simplesmente um braço administrativo do Poder Executivo ou de assessoramento do gestor público. Além de se prestar, dentro de certos limites, ao controle típico de controle de gestão insculpido no ciclo PDCA, ou seja, voltado somente para os interesses da própria administração, não há que se negar a sua função fiscalizadora, prevista constitucionalmente, inerente ao Poder Legislativo, mas que a Carta Magna expressamente estendeu a sua operacionalidade aos demais Poderes, incluindo o Poder Executivo, no qual se foca este trabalho.

Para reforçar esse entendimento, há de se ressaltar o parágrafo primeiro do art. 74 da Constituição da República, que assim dispõe,

§ 1º – Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. (Art. 74 da Constituição da República)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Está evidenciado, portanto, respaldado pela Constituição, principalmente pelo parágrafo primeiro do art. 74, de que o responsável por órgão de controle interno não deve estar sob a subordinação absoluta do chefe ou dirigente do respectivo Poder. Assim não fosse não teria a prerrogativa e o dever funcional de cientificar ao órgão técnico de controle externo irregularidades praticadas, mesmo que pelo chefe de Poder; no caso do Poder Executivo: Prefeito Municipal, Governador de Estado ou Presidente da República. Não se coaduna, deste modo, com a exigência constitucional restringir-se o controle interno ao assessoramento do gestor público, pois sua capacidade de controle transcende a própria gestão, sobrepondo-se a ela, como órgão cuja capacidade fiscalizadora não se limita às necessidades e desejos da alta administração (nem do seu dirigente máximo), pois o seu objetivo principal não é atender às vontades do gestor da ocasião, mas agir em nome do interesse público, na defesa do patrimônio de quem constitucionalmente emana todo o poder, o povo, como órgão representativo do Estado Democrático de Direito, e não de governo temporariamente instalado. Tal argumentação demonstra não ser compatível ao controle interno público os itens 2 e 6 da tabela 1.

Diante do exposto, propõe-se que o sistema de controle interno, de qualquer Poder e de qualquer esfera governamental, seja regido por lei orgânica, onde fique estabelecido a instituição de mandato para exercício por período fixo do cargo de titular de órgão de controle interno. Tal lei orgânica deve dispor sobre a obrigatoriedade de dotar seu quadro de pessoal com cargos de provimento efetivo, organizados em carreira própria de controle da gestão pública, mediante concurso público de provas e/ou de provas e títulos, prevendo-se, inclusive, a organização de programas de capacitação para seus servidores. Esta lei, ainda, deve regulamentar o parágrafo primeiro do artigo 74 da Constituição da República e prover de todos os meios para o exercício independente do controle interno.

Para maior efetividade das ações de controle, a fim de se evitar irregularidades e de se coibir as fraudes e prejuízos ao erário público frequentes no cenário da administração pública brasileira, conforme demonstrados no item 3 deste trabalho, torna-se imperiosa a predominante adoção do controle prévio e concomitante, ao invés do controle subsequente.

Além de se rever a lógica das ações de controle, no tocante ao momento da sua realização, para uma maior efetividade destas, deve dispor o controle interno, complementarmente, em caso de verificação, mediante controle subsequente, de irregularidades cometidas na gestão da coisa pública, de respaldo em lei orgânica que regule, dentre outros aspectos, os canais legais e jurídicos que propiciem uma atuação eficiente na recuperação dos passivos resultantes dos ilícitos praticados pelos administradores públicos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo: Atlas, 2004.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

COELHO, Jerri Eddie Xavier. **A natureza jurídico-administrativa do sistema de controle interno do Poder Executivo federal**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1567, 16 out. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10535>>.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Relatórios de fiscalização a partir de sorteios públicos de áreas municipais**. Vários números. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>.

CRUZ, Flávio da et al. **Comentários à lei nº 4.320**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. **Despesas correntes da união: Visões, Omissões e Opções**. Brasília: Ipea, 2008 (Texto para Discussão nº 1319). Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>>.

JUND, Sérgio. **Administração financeira e orçamentária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LIMA, Carlos Alberto Nogueira de. **Administração pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

LIMA, Luiz Henrique Lima. **Controle externo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

NETO, Jayme Baleeiro. **As organizações sociais e os tribunais de contas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. **As novas bases do controle, marco legal e informatização**. Revista da CGU./ Presidência da República, Controladoria-Geral da União. - Ano II, nº 3, Dezembro/2007. Brasília: CGU, 2007. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>.

ABSTRACT

The function control is relevant and necessary in the administration in general, both private as public. In the Brazilian public administration, more than that, that the control is compulsory for constitutional commandment. Here is worth emphasizing the role of internal control in the public sector, showing even the similarities and distinctions of this form of control when employed in the private sector. This article seeks to demonstrate the importance of the performance and improving the internal control system as a factor contributing to the improvement of the Brazilian public administration, specifically concerning the timing of implementation of control, focusing control and the concomitant advance, linking the need to implementation and regulation, by law, an internal control system in full accordance with the dictates of the Constitution of the Federative Republic of Brazil, the three spheres of government, covering the three powers, from the focus on internal control system of power Federal Executive, in its normative aspects as operational.

Key words: Control in the administration, internal control system, public administration.