

Ministério da Educação – MEC
Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES
Diretoria de Educação a Distância – DED
Universidade Aberta do Brasil – UAB
Programa Nacional de Formação em Administração Pública – PNAP
Bacharelado em Administração Pública

AUDITORIA E CONTROLADORIA

Flávio da Cruz



2012

© 2012. Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Todos os direitos reservados.

A responsabilidade pelo conteúdo e imagens desta obra é do(s) respectivo(s) autor(es). O conteúdo desta obra foi licenciado temporária e gratuitamente para utilização no âmbito do Sistema Universidade Aberta do Brasil, através da UFSC. O leitor se compromete a utilizar o conteúdo desta obra para aprendizado pessoal, sendo que a reprodução e distribuição ficarão limitadas ao âmbito interno dos cursos. A citação desta obra em trabalhos acadêmicos e/ou profissionais poderá ser feita com indicação da fonte. A cópia desta obra sem autorização expressa ou com intuito de lucro constitui crime contra a propriedade intelectual, com sanções previstas no Código Penal, artigo 184, Parágrafos 1º ao 3º, sem prejuízo das sanções cíveis cabíveis à espécie.

C957a Cruz, Flávio da
Auditoria e controladoria / Flávio da Cruz. – Florianópolis : Departamento de
Ciências da Administração / UFSC; [Brasília] : CAPES : UAB, 2012.
182p. : il.

Bacharelado em Administração Pública
Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-7988-167-1

1. Auditoria. 2. Controladoria. 3. Administração pública. 4. Contabilidade. 5. Educação a distância. I. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Brasil). II. Universidade Aberta do Brasil. III. Título.

CDU: 657.63

Catálogo na publicação por: Onélia Silva Guimarães CRB-14/071

PRESIDENTA DA REPÚBLICA

Dilma Vana Rousseff

MINISTRO DA EDUCAÇÃO

Aloizio Mercadante

PRESIDENTE DA CAPES

Jorge Almeida Guimarães

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

REITORA

Roselane Neckel

VICE-REITORA

Lúcia Helena Martins Pacheco

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

DIRETOR

Alexandre Marino Costa

VICE-DIRETORA

Elisete Dahmer Pfitscher

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS DA ADMINISTRAÇÃO

CHEFE DO DEPARTAMENTO

Marcos Baptista Lopez Dalmau

SUBCHEFE DO DEPARTAMENTO

Marilda Todescat

DIRETORIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

DIRETOR DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

João Carlos Teatini de Souza Clímaco

COORDENAÇÃO GERAL DE ARTICULAÇÃO ACADÊMICA

Alvana Maria Bof

COORDENAÇÃO GERAL DE SUPERVISÃO E FOMENTO

Grace Tavares Vieira

COORDENAÇÃO GERAL DE INFRAESTRUTURA DE POLOS

Jean Marc Georges Mutzing

COORDENAÇÃO GERAL DE POLÍTICA DE TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO

Aloisio Nonato

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO E ACOMPANHAMENTO – PNAP

Alexandre Marino Costa
Claudinê Jordão de Carvalho
Eliane Moreira Sá de Souza
Marcos Tanure Sanabio
Maria Aparecida da Silva
Marina Isabel de Almeida
Oreste Preti
Tatiane Michelin
Teresa Cristina Janes Carneiro

METODOLOGIA PARA EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

Universidade Federal de Mato Grosso

COORDENAÇÃO TÉCNICA – DED

Soraya Matos de Vasconcelos
Tatiane Pacanaro Trinca

AUTOR DO CONTEÚDO

Flávio da Cruz

EQUIPE DE DESENVOLVIMENTO DE RECURSOS DIDÁTICOS CAD/UFSC

Coordenador do Projeto
Alexandre Marino Costa

Coordenação de Produção de Recursos Didáticos
Denise Aparecida Bunn

Supervisão de Produção de Recursos Didáticos
Érika Alessandra Salmeron Silva

Designer Instrucional
Patricia Regina da Costa
Denise Aparecida Bunn

Auxiliar Administrativo
Stephany Kaori Yoshida

Capa

Alexandre Noronha

Projeto Gráfico e Editoração
Annye Cristiny Tessaro

Revisão Textual
Patricia Regina da Costa

PREFÁCIO

Os dois principais desafios da atualidade na área educacional do País são a qualificação dos professores que atuam nas escolas de educação básica e a qualificação do quadro funcional atuante na gestão do Estado brasileiro, nas várias instâncias administrativas. O Ministério da Educação (MEC) está enfrentando o primeiro desafio com o Plano Nacional de Formação de Professores, que tem como objetivo qualificar mais de 300.000 professores em exercício nas escolas de Ensino Fundamental e Médio, sendo metade desse esforço realizado pelo Sistema Universidade Aberta do Brasil (UAB). Em relação ao segundo desafio, o MEC, por meio da UAB/CAPES, lança o Programa Nacional de Formação em Administração Pública (PNAP). Esse programa engloba um curso de bacharelado e três especializações (Gestão Pública, Gestão Pública Municipal e Gestão em Saúde) e visa colaborar com o esforço de qualificação dos gestores públicos brasileiros, com especial atenção no atendimento ao interior do País, por meio de Polos da UAB.

O PNAP é um programa com características especiais. Em primeiro lugar, tal programa surgiu do esforço e da reflexão de uma rede composta pela Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), pelo Ministério do Planejamento, pelo Ministério da Saúde, pelo Conselho Federal de Administração, pela Secretaria de Educação a Distância (SEED) e por mais de 20 Instituições Públicas de Ensino Superior (IPESs), vinculadas à UAB, que colaboraram na elaboração do Projeto Político-Pedagógico (PPP) dos cursos. Em segundo lugar, este projeto será aplicado por todas as IPESs e pretende manter um padrão de qualidade em todo o País, mas abrindo margem para que cada IPES, que ofertará os cursos, possa incluir assuntos em atendimento às diversidades econômicas e culturais de sua região.

Outro elemento importante é a construção coletiva do material didático. A UAB colocará à disposição das IPES um material didático mínimo de referência para todas as disciplinas obrigatórias e para algumas optativas. Esse material está sendo elaborado por profissionais experientes da área da Administração Pública de mais de 30 diferentes instituições, com apoio de equipe multidisciplinar. Por último, a produção coletiva antecipada dos materiais didáticos libera o corpo docente das IPESs para uma dedicação maior ao processo de gestão acadêmica dos cursos; uniformiza um elevado patamar de qualidade para o material didático e garante o desenvolvimento ininterrupto dos cursos, sem as paralisações que sempre comprometem o entusiasmo dos estudantes.

Por tudo isso, estamos seguros de que mais um importante passo em direção à democratização do Ensino Superior público e de qualidade está sendo dado, desta vez contribuindo também para a melhoria da gestão pública brasileira.

Celso José da Costa
Diretor de Educação a Distância
Coordenador Nacional da UAB
CAPES-MEC

SUMÁRIO

Apresentação	9
Unidade 1 – Introdução ao Estudo do Controle Estatal	
Introdução ao Estudo do Controle Estatal	13
Probidade Administrativa	17
Princípios do Controle na Administração Pública Estatal	30
Abrangência da Administração Direta e da Administração Indireta	40
Unidade 2 – Controle Social e Transparência no Brasil	
Introdução ao Estudo do Controle Estatal e Transparência no Brasil	61
Controle Social	62
Princípio da Publicidade e Transparência na Administração Pública	71
Transparência: divulgação, compreensão e iniciativas populares	76
Unidade 3 – Organização do Controle Externo e do Controle Interno	
Organização do Controle Externo e do Controle Interno	89
Organização do Controle Externo e do Controle Interno	90
Fiscalização Orçamentária, Financeira, Contábil e Patrimonial.....	95
Organização do Controle Externo na União nos Estados e nos	
Municípios	111
Principais Atividades dos Órgãos de Controladoria.....	120
Unidade 4 – Auditoria Governamental	
Introdução à Auditoria Governamental	139
Conceito e Finalidades da Auditoria	139
Modalidades, Tipos e Formas de Auditoria Governamental	151
Como Executar a Auditoria e o que deve ser feito para se Tornar um Auditor?.....	163
Referências	176
Minicurrículo	182

APRESENTAÇÃO

Caro estudante,

Seja bem-vindo ao estudo da disciplina de *Auditoria e Controladoria*.

Os aspectos relacionados à improbidade na gestão dos recursos públicos estatais e os desvios em relação a uma conduta ética dos administradores públicos levaram estudiosos a pensar sobre a necessidade de realizar estudos e pesquisas no sentido de desenvolver ferramentas e mecanismos preventivos, interventivos e repressivos.

Na função administrativa, o elemento denominado controle é o que será estudado nesta disciplina. Entendido como um conciliador dos demais elementos (planejamento, organização, comando e coordenação), o controle objetiva identificar: fraudes, erros, falhas, vícios, irregularidades, virtudes, êxitos, boas maneiras e hábitos vencedores. Depois de detectar posturas negativas, o controle deve evitar as futuras ocorrências. Se, por acaso, detectar posturas positivas, ele deve estimular a disseminação para outras entidades ou outros órgãos da mesma entidade.

A auditoria, por sua vez, é uma técnica contábil que atua na verificação da autenticidade e da fidedignidade dos registros e dos sistemas adotados no momento da operação e da manutenção das atividades de entidades em geral. A auditoria é vista, popularmente, como uma investigação; uma averiguação de credibilidade dos atos dos gestores, portanto, fica situada em um ideário popular de descobridora de falcatruas e de más posturas dos dirigentes e de outros agentes que trabalham em uma entidade, seja ela filantrópica, estatal, de fins lucrativos ou que atenda a qualquer outra finalidade na sociedade.

Nesta disciplina, você estudará se a auditoria contém a controladoria ou se é o contrário; poderá entender a aplicação de múltiplos controles na administração pública estatal e sua extensão para a administração pública comunitária, as entidades paraestatais e quaisquer pessoas físicas ou pessoas jurídicas que tenham relações com o poder público.

Desejamos que você aproveite o máximo todo o conhecimento que estamos lhe oferecendo.

Boa leitura e bons estudos!

Professor Flávio da Cruz

UNIDADE 1

INTRODUÇÃO AO ESTUDO DO CONTROLE ESTATAL

OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- ▶ Conhecer as finalidades e as principais formas de funcionamento do controle estatal;
- ▶ Compreender o ambiente no qual a Auditoria e a Controladoria devem atuar; e
- ▶ Identificar qual a abrangência da Auditoria e da Controladoria.

INTRODUÇÃO AO ESTUDO DO CONTROLE ESTATAL

Prezado estudante,

Sinta-se presente e tenha o máximo de bem-estar nesta disciplina. Desejamos que esta recepção possa ativar seus fluídos positivos e movimentar as manifestações espirituais e as capacidades materiais que lhe são próprias. Desejamos, ainda, encontrar em você uma pessoa com iniciativas catalisadoras da simpatia e capacidade de emitir energia construtiva aos relacionamentos técnicos e grupais para construir e praticar durante o contato profissional e socioeducativo. Da nossa parte, como organizadores do conteúdo, mantemos o espírito aberto ao diálogo pontual e disciplinado no qual a assiduidade é valorizada e a formação ética parece ser direcionada para o exercício da cidadania e do envolvimento comunitário com responsabilidade social.

Muito bem, vamos ao trabalho e bom desempenho!

Para iniciar e favorecer o desenvolvimento dos estudos, recomendamos que você anote suas identificações e suas opiniões na medida em que for lendo os temas. Também é útil, sempre que possível, estabelecer ligações entre a teoria e a prática, bem como elaborar reflexões e considerações sobre os assuntos. Tudo isso poderá colaborar na construção de bases para a realização das atividades, nos contatos com o tutor e nos debates com seus colegas, através dos fóruns.

Manifestamos aqui a crença e o desejo de que você mantenha a força de vontade, a disciplina e a organização para aproveitar ao máximo esta oportunidade. Estamos torcendo para que tudo se concretize de acordo com seus sonhos e suas perspectivas de formação futura, além disso, oferecemos ajuda e auxílio, se assim entender necessário, para eventuais dificuldades ou imprevistos que podem

surgir durante a sua caminhada nas relações ensino-aprendizagem da disciplina de *Auditoria e Controladoria*.

Nesta introdução ao estudo do controle estatal, você conhecerá o conceito de controle, suas características e suas definições; também estudará a probidade administrativa, os princípios do controle, a abrangência da administração direta e indireta e os sistemas de controle adotados no Brasil.

A origem e o conceito de **controle** possuem várias versões, há quem afirme que a palavra tem origem francesa, outros dizem ainda que a palavra surgiu de um erro **etimológico***, já outra versão atribui o significado de **controle** ao termo em latim *contra rolatus*, que teria sido usado para vigiar os recursos das empresas. Entretanto, podemos mencionar um dos conceitos, cuja autoria é atribuída a Henry Fayol, como referência, observe:

***Etimológico** – de etimologia, estudo da origem e da evolução das palavras.
Fonte: Houaiss (2009).

O controle consiste em verificar se tudo ocorre de acordo com o programa adotado, as ordens dadas e os princípios admitidos. Tem por fim assinalar os erros, a fim de que se possa repará-los e evitar a sua repetição. (FERRAZ, 1999, p. 69)

Para a aceitação do conceito, devemos alertar que ele se destinava a empresas de fins lucrativos e alguns termos devem ser esclarecidos quando adaptados para a realidade vivenciada na administração pública estatal brasileira.

Como os programas adotados em uma empresa de fins lucrativos são contidos no planejamento que é voluntário ou flexível temos, quando se trata do setor estatal, os programas fixados em lei própria e, portanto, com pouca flexibilidade aplicativa.

Sobre as ordens dadas às entidades de fins lucrativos, elas costumam ter uma hierarquia bem definida e conseguem atingir diretamente os executores, pois o poder e a responsabilidade são percebidos com bom grau de nitidez, com tendência a ser

imediatamente obedecidos. Além disso, o ânimo de mercado identifica ou associa a entidade com um produto ou um conjunto de produtos. Exemplificamos, aqui, o Grupo Votorantin que, sabidamente, opera com vários produtos no setor mercantil brasileiro. Entretanto, esse grupo, ao ser mencionado genericamente, provoca no interlocutor, no plano do entendimento popular, a ideia de que se faz referência a uma entidade produtora apenas de cimento.

Por outro lado, na administração pública, segundo nos ensina Bargues Vela (1992), temos como características:

- ▶ a **heterogeneidade*** de produtos;
- ▶ a fragmentação do poder; e
- ▶ a responsabilidade diluída.

Para que você entenda melhor, explicaremos e exemplificaremos, a seguir, cada uma dessas características.

Há uma variedade de bens e principalmente de serviços que a entidade pública estatal deve atender e, quando o faz, ela mobiliza um grande número de órgãos, cada qual com o seu grau específico de complexidade. Temos órgãos que funcionam como verdadeiros monopólios; outros seguem critérios idênticos aos das entidades mercantis; e um terceiro segmento em que não é possível afirmar que existe **monopólio** ou critérios comparáveis com entidades mercantis. Como exemplo desse terceiro segmento, podemos citar:

- ▶ os serviços de distribuição de energia elétrica;
- ▶ a revenda de remédios em farmácias; e
- ▶ a **defesa dativa*** de réus sem advogados constituídos.

Por maior que seja e empresa privada, há sempre um produto no ideário popular capaz de fazer associação.

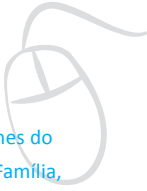
A fragmentação de poder é característica do regime democrático na qual os objetivos são a expressão do sistema de valores, e a melhor solução pode não ser tecnicamente a mais

Conheça mais sobre o Grupo Votorantin, em: <http://www.votorantim.com.br/pt-BR/Paginas/Home.aspx>. Acesso em: 15 ago. 2012.

***Heterogeneidade** – de heterogêneo, que possui natureza desigual e/ou apresenta diferença de estrutura, função, distribuição etc. (diz-se de qualquer coisa em comparação com outra). Fonte: Houaiss (2009).

Leia o significado de monopólio, em: <http://www.infoescola.com/economia/monopolio/>. Acesso em: 15 ago. 2012.

***Defesa dativa** – se o requerido não tiver possibilidade de constituir advogado, sem prejuízo do próprio sustento e de sua família, poderá requerer, em cartório, que lhe seja nomeado dativo (Defensor Público). Fonte: Dicionário (2011).



Saiba mais detalhes do Programa Bolsa Família, em: <http://www.caixa.gov.br/voce/social/transferencia/bolsa_familia/index.asp>. Acesso em: 15 ago. 2012.

aceitável, como por exemplo, fundamentada na eficiência e na eficácia. Podemos mencionar que as decisões são tomadas num volume complexo de temas, diante de pressões, eixos diferenciados de interesses e sob a influência de ações concretas da política e da política partidária. Como exemplo, podemos citar a decisão de conceder **Bolsa Família** aos que detêm renda mínima, sem uma contrapartida direta e com recursos da União, embora uma parte do gerenciamento da concessão seja de incumbência das Prefeituras.

A responsabilidade do gestor público deriva do Parlamento e é diante dele que os resultados obtidos devem ser avaliados. Entretanto, existem diversas repartições públicas tratando de assuntos nem sempre tão diferentes entre si. Por outro lado, os interesses pessoais do servidor público podem influenciar na tomada de decisão. Logo, o poder exercido depende, dentre outros fatores, desses dois aqui mencionados. Como exemplo, podemos citar **as decisões dos guardas de trânsito e de Juntas de Recursos**, que, até mesmo no caso idêntico, o contribuinte fica sujeito ao que é interpretado e concedido como tolerância ao potencial infrator, ainda que o Código Nacional de Trânsito seja o mesmo para todo o País.

Diante da exposição do conceito de **controle** e depois de explicadas as características diferenciais entre o setor mercantil e o setor público estatal, torna-se necessário mencionar que a ética e a probidade dos agentes influenciam na qualidade do controle. Portanto, faz-se necessário estudar a probidade administrativa para depois abordar seus princípios, visualizar a abrangência e estudar os sistemas de controle aplicáveis.

Probidade Administrativa

Na administração pública estatal, além das características diferenciais já expostas, cabe lembrar que o controle público estatal está fundamentado na legislação. Portanto, o disposto no artigo 70 da Carta Magna costuma ser determinante quando estudamos o controle externo. Se o tema for o controle interno, é no artigo 74 que podemos buscar a fundamentação legal e, a partir dele, abordar o assunto. Posteriormente, na Unidade 3, teremos um detalhamento desses mandamentos constitucionais.

Além da Constituição Federal, há a Lei Complementar n. 101/2000, conhecida como LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, que dedica todo o Capítulo 9 para tratar da fiscalização, da transparência e do controle. Portanto, nos artigos 48 até o 59 temos matéria infraconstitucional no que foi legislado sobre assunto de interesse desta disciplina. Na Unidade 2, abordaremos o assunto a respeito desses temas mencionados.

Durante o regime de exceção, no qual vigoravam normas geradas, distante de uma discussão parlamentar, surgiu o Decreto-Lei n. 200/67 que estabeleceu a necessidade ampla dos agentes prestarem contas ao Estado, quando foi imposto um dispositivo forte:

Quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprêgo na conformidade das leis e regulamentos emanados das autoridades administrativas competentes. (BRASIL, 1967, art. 93)

Essa redação oferece uma ideia inicial para a abrangência do controle.

Dentre as leis ordinárias, cabe mencionar a Lei Federal n. 4.320/64 que, do artigo 75 até o artigo 86, menciona alguns tipos de controle a serem respeitados, e a Lei n. 8.429/92 que trata da probidade administrativa. Pelas características já descritas, quanto às responsabilidades dos agentes públicos e privados que se envolvem na execução, e pela considerada fragmentação do poder, merece

realce nesta Unidade introdutória destacar aspectos da probidade administrativa.

Podemos afirmar que a probidade administrativa acontece quando a conduta dos agentes é suficiente para obedecer aos dispositivos previstos pelo artigo 37 da Constituição Federal, no qual está o dever de cumprir os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. Praticar a corrupção administrativa é uma forma de desvirtuar a administração pública e, quase sempre, isso resulta em vantagens patrimoniais indevidas para os agentes.

Na Lei n. 8.429/92 houve a preocupação do legislador em definir alguns atos de improbidade administrativa e, apesar da importância dos demais artigos, teremos aqui a exposição e os comentários do artigo 9º até o artigo 11 como fonte didática para estudo do tema.

Art. 9º Constitui ato de improbidade administrativa importando enriquecimento ilícito auferir qualquer tipo de vantagem patrimonial indevida em razão do exercício de cargo, mandato, função, emprego ou atividade nas entidades mencionadas no art. 1º. desta Lei [...]. (BRASIL, 1992, art. 9º)

O artigo 1º traz a percepção indireta de que dinheiro, bem móvel, bem imóvel ou qualquer outra forma de obter vantagem econômica, já **tipifica*** a ocorrência da improbidade. O artigo 9º possui, além do **caput***, 12 incisos, dentre os quais, há incisos em que o dano material ao patrimônio estatal está presente e outros não. Vamos, sem delongas, a cada um deles.

***Tipifica** – de tipificar, tornar(-se) típico; caracterizar(-se). Fonte: Houaiss (2009).

***Caput** – enunciado de artigo de lei ou regulamento. Fonte: Houaiss (2009).

I – receber, para si ou para outrem, dinheiro, bem móvel ou imóvel, ou qualquer outra vantagem econômica,

direta ou indireta, a título de comissão, percentagem, gratificação ou presente de quem tenha interesse, direto ou indireto, que possa ser atingido ou amparado por ação ou omissão decorrente das atribuições do agente público. (BRASIL, 1992, art. 9º)

O inciso I, desse artigo 9º elenca algumas das formas com a qual o agente poderá cair na tentação de se envolver, dentro do hábito da cultura das organizações. Merece atenção o fato de fazer constar o **presente** ou mais conhecido **mimo ou agrado** pelo fato de ser comum e de parecer um gesto de bondade ou de recompensa ao bom atendimento realizado pelo agente público estatal.

Será que a Lei n. 8.429 não está exagerando e querendo ser mais realista do que o Rei? Por que deve apenas o servidor público estatal receber “xingamentos” e revolta dos usuários e outros agentes com o qual contata no cotidiano? Será que faz mal ser agraciado, de vez em quando, com um simples **presentinho**? Todas essas dúvidas, comuns no momento do relacionamento, podem aparecer na sua mente!

É difícil dizer um **não**. Em um contexto no qual a simpatia deve ser constante no relacionamento, pode até parecer gesto de má educação ou de falta de equilíbrio social. Entretanto, há diversas maneiras de dizer e de fundamentar a razão do seu não, e você que se instruiu, com sacrifício e dedicação, saberá dizê-lo sem usar de grosseria ou parecer antissocial. Além disso, por certo já se convenceu a romper com a fraqueza ao lembrar-se do ditado: *Quem aceita um tostão sem esforço e com contento, pode ser comprado por um cento.*

*Entendeu o espírito da Lei? Quem lhe der o **presentinho** se achará no direito de usufruir de um futuro **favorzinho**; o que parece pouco, talvez seja um processo irreversível e nocivo!*

Pense a respeito, converse com seus colegas de curso e crie um tópico no Fórum para saber qual é a opinião dos seus colegas. Participe!

Além do **dinheiro** e do **presentinho**, a ocorrência da improbidade pode ser praticada com os **favorzinhos** envolvendo contratos com a entidade pública estatal para locação ou venda de bens públicos. Também a compra de bens e serviços ou a locação de bens para estabelecer a sede de alguns serviços podem comprometer a probidade. Na medida em que um fornecedor é privilegiado em relação aos demais, por meio de **favorzinhos** ou **precinho camarada**, há um comprometimento das condições reais de competição de mercado. Inclusive nisso, os incisos II e III do artigo 9º procuram detalhar o procedimento, observe.

II – perceber vantagem econômica, direta ou indireta, para facilitar a aquisição, permuta ou locação de bem móvel ou imóvel, ou a contratação de serviços pelas entidades referidas no art. 1º por preço superior ao valor de mercado;

III – perceber vantagem econômica, direta ou indireta, para facilitar a alienação, permuta ou locação de bem público ou o fornecimento de serviço por ente estatal por preço inferior ao valor de mercado. (BRASIL, 1992, art. 9º)

Além do **dinheiro**, do **presentinho** e do **favorzinho** será que é improbidade do gestor economizar nos bens e serviços e, ao invés de gastar os itens próprios, substituí-los por outro que **por bondade** ou por **simpatia** alguns particulares se dispõem a colaborar? Sim, o inciso IV trata disso e acrescenta que outros insumos, inclusive mão de obra de produção também estão na mesma situação. Então, muito cuidado com o mutirão!

IV – utilizar, em obra ou serviço particular, veículos, máquinas, equipamentos ou material de qualquer natureza, de propriedade ou à disposição de qualquer das

entidades mencionadas no art. 1º desta lei, bem como o trabalho de servidores públicos, empregados ou terceiros contratados por essas entidades. (BRASIL, 1992, art. 9º)

Será que fazer de conta que não está vendo ocorrerem crimes e contravenções, quando o normal seria agir e coibir ou denunciar a situação pode ser uma improbidade? É isso que o inciso V do artigo 9º procura evidenciar. Por outro lado, como quem atesta que o fornecedor executou o serviço adequadamente ou entregou o material em conformidade com o contratado é um agente público estatal, ele também pode fazer **vista grossa**. Aceitar **gato por lebre**, já que formalizar em documentos é outro tipo de improbidade citada no inciso VI.

V – receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indireta, para tolerar a exploração ou a prática de jogos de azar, de lenocínio, de narcotráfico, de contrabando, de usura ou de qualquer outra atividade ilícita, ou aceitar promessa de tal vantagem;

VI – receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indireta, para fazer declaração falsa sobre medição ou avaliação em obras públicas ou qualquer outro serviço, ou sobre quantidade, peso, medida, qualidade ou característica de mercadorias ou bens fornecidos a qualquer das entidades mencionadas no art. 1º desta lei. (BRASIL, 1992, art. 9º)

A ocorrência da improbidade tem um sinal aparente nos bens e tem sinais de riqueza patrimonial detida por quem desfrutou ou desfruta de espaço no poder estatal. Os incisos VII e XI do artigo 9º tentam caracterizar efeitos agregados e fixam na desproporção entre o conjunto patrimonial e a renda que lhe devia dar sustentação. Ninguém possui a **árvore do dinheiro** ou desfruta de autorização para emitir papel moeda, logo o acúmulo patrimonial deve ter uma regular trajetória e fontes capazes de serem comprovadas. Aqui, a Lei se restringe apenas a quem ocupou ou ocupa mandato ou emprego público, mas a condição poderia ser exigida de todos os indivíduos.

VII – adquirir, para si ou para outrem, no exercício de mandato, cargo, emprego ou função pública, bens de qualquer natureza cujo valor seja desproporcional à evolução do patrimônio ou à renda do agente público [...]

XI – incorporar, por qualquer forma, ao seu patrimônio bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no art. 1º desta lei. (BRASIL, 1992, art. 9º)

A inserção em posição decisória, na condição de contratado para consultoria ou no assessoramento, na condição de ocupante de emprego público ou de cargo comissionado, visando intermediar interesses ou verbas, também é mencionada no inciso VIII e IX, no artigo 9º, desta Lei. Já os incisos X e XII se ocupam de mencionar como improbidade a apropriação indevida de bens, rendas, verbas ou valores que pertencem ao patrimônio público estatal e a omissão ou obter vantagem com a omissão em providenciar a emissão de documentação obrigatória.

Cabe destacar que o patrimônio público estatal envolve bens, direitos e obrigações. Especialmente no tocante aos bens há na Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, artigo 100 e vizinhos, conceituação e alguns exemplos.

Recomendamos que você leia essa indicação de consulta literária visitando o sítio eletrônico <www.planalto.gov.br/legislação>. Essa leitura o ajudará a entender a amplitude dos bens públicos e você não será surpreendido quando levar um **paralelepípedo** de **uma estrada qualquer** para segurar o início de um provável deslizamento de terra e, por isso, ser acusado de ímprobo ou de ímproba! Quer mais? Você, ainda, correrá o risco de ser acusado de enriquecimento ilícito!

VIII – aceitar emprego, comissão ou exercer atividade de consultoria ou assessoramento para pessoa física ou

jurídica que tenha interesse suscetível de ser atingido ou amparado por ação ou omissão decorrente das atribuições do agente público, durante a atividade;

IX – perceber vantagem econômica para intermediar a liberação ou aplicação de verba pública de qualquer natureza;

X – receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indiretamente, para omitir ato de ofício, providência ou declaração a que esteja obrigado;

XII – usar, em proveito próprio, bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no art. 1º desta lei. (BRASIL, 1992, art. 9º)

Analisando o que vimos no artigo 9º e, uma vez lido, podemos ficar com a impressão de esgotamento dos riscos em ações que tipificam a improbidade administrativa e de que exista um vasto campo para agir, sem o temor de ser alcançado pela Lei n. 8.429/92. Contudo, alertamos para a necessidade de continuar estudando o assunto. Anunciamos que trataríamos aqui dos artigos 10 e 11 e é o que faremos em seguida.

Podemos antecipar que o artigo 10 aborda os atos de improbidade que causam prejuízo ao **erário***, enquanto o que vimos até aqui tratava de atos inerentes ao enriquecimento ilícito e, por isso, mereceram comentários específicos. Posteriormente, verificaremos o que dispõe o artigo 11 cuja finalidade é descrever alguns atos de improbidade contrários aos princípios da administração pública.

No original, a Lei n. 8.429/92 trazia no artigo 10, além do *caput*, 13 incisos. Posteriormente, com a Lei n. 11.107, de 6 de abril de 2005, foram acrescentados outros dois incisos visando, conforme consta na exposição de motivos que introduziu o respectivo Projeto de Lei no Parlamento brasileiro, incluir um contexto derivado das parcerias público-privadas ou consórcios de entidades públicas estatais. Fica, portanto, a lição: **há espaço para inclusão de outras formas de improbidade administrativa que ganhem destaque sociopolítico negativo capaz de impressionar os legisladores e vir a figurar na legislação oficial como tal.**

***Erário** – conjunto dos recursos financeiros públicos; os dinheiros e bens do Estado; tesouro, fazenda.
Fonte: Houaiss (2009).

Para saber mais sobre improbidade administrativa, leia o artigo, *Crimes praticados por funcionários contra a Administração Pública e improbidade administrativa*, de Leon Frejda Szklarowsky, em: <<http://jus.com.br/revista/texto/357/crimes-praticados-por-funcionarios-contr-a-administracao-publica-e-improbidade-administrativa>>. Acesso em: 16 ago. 2012.

Logo, convém ficar com a atenção ativada no assunto e, sempre que for consultá-lo, lembrar-se dessa lição.

A novidade acrescida em 2005 ficou por conta dos consórcios públicos e da possibilidade legal de parcerias entre empresas privadas e entidades públicas estatais na exploração de atividade econômica conjunta. Porém, no tocante aos atos causadores de prejuízos ao erário, o que temos no artigo 10 da Lei n. 8.429/92 é o seguinte:

Art. 10 Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

I – facilitar ou concorrer por qualquer forma para a incorporação ao patrimônio particular, de pessoa física ou jurídica, de bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no art. 1º desta lei;

II – permitir ou concorrer para que pessoa física ou jurídica privada utilize bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no art. 1º desta lei, sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

III – doar à pessoa física ou jurídica bem como ao ente despersonalizado, ainda que de fins educativos ou assistências, bens, rendas, verbas ou valores do patrimônio de qualquer das entidades mencionadas no art. 1º desta lei, sem observância das formalidades legais e regulamentares aplicáveis à espécie;

IV – permitir ou facilitar a alienação, permuta ou locação de bem integrante do patrimônio de qualquer das entidades referidas no art. 1º desta lei, ou ainda a prestação de serviço por parte delas, por preço inferior ao de mercado;

V – permitir ou facilitar a aquisição, permuta ou locação de bem ou serviço por preço superior ao de mercado;

VI – realizar operação financeira sem observância das normas legais e regulamentares ou aceitar garantia insuficiente ou inidônea;

VII – conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

VIII – frustrar a licitude de processo licitatório ou dispensá-lo indevidamente;

IX – ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento;

X – agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público;

XI – liberar verba pública sem a estrita observância das normas pertinentes ou influir de qualquer forma para a sua aplicação irregular;

XII – permitir, facilitar ou concorrer para que terceiro se enriqueça ilicitamente;

XIII – permitir que se utilize, em obra ou serviço particular, veículos, máquinas, equipamentos ou material de qualquer natureza, de propriedade ou à disposição de qualquer das entidades mencionadas no art. 1º desta lei, bem como o trabalho de servidor público, empregados ou terceiros contratados por essas entidades.

XIV – celebrar contrato ou outro instrumento que tenha por objeto a prestação de serviços públicos por meio da gestão associada sem observar as formalidades previstas na lei;

XV – celebrar contrato de rateio de consórcio público sem suficiente e prévia dotação orçamentária, ou sem observar as formalidades previstas na lei. (BRASIL, 1992, art. 10º)

Podemos notar que, pelo conteúdo do *caput*, existe a possibilidade de tipificação extensiva, e, para além dos incisos explicitados pela Lei, como ficou evidenciado no artigo 9º, combinado com o artigo 1º ao tratarem do enriquecimento ilícito e da improbidade administrativa de modo geral.

***Haveres** – de haver, bens, posses, fazenda, fortuna. Fonte: Houaiss (2009).

Faz-se necessário entender que incorporar um ativo ao patrimônio significa efetivar e/ou registrar posse ou propriedade obtida. Então, a ilicitude está em propiciar os **haveres*** do Estado a outras pessoas físicas ou jurídicas.

A omissão, o envolvimento direto e indireto de agentes públicos e, inclusive, dos agentes privados podem concorrer para facilitar o desvio de bens e direitos do patrimônio estatal para pessoas e entidades privadas. O usufruto e a posse indevida, também da propriedade, são formas de favorecimento.

Dentre os incisos, temos alguns mais abrangentes e possíveis de praticar em vários escalões hierárquicos e outros restritos à competência de autoridades superiores. Portanto, é conveniente observar princípios do controle, dentre os quais, a delegação de competência, que será estudada a seguir.

***Escalão** – cada um dos pontos, níveis ou graus que se sucedem em uma série progressiva. Fonte: Houaiss (2009).

Apenas para exemplificar suponha que o ato de liberar a realização de despesa orçamentária num Estado-membro seja do primeiro **escalão***. Emitir empenho, homologar a liquidação da despesa e autorizar o pagamento de despesas orçamentárias seria, portanto, da responsabilidade legal do Secretário de Estado da Fazenda.

Estas siglas significam:

Atos Declaratórios

Executivos (ADE);

Conselho Estadual de

Tecnologia da Informação

e Telecomunicações

(COSIT); e Secretaria da

Receita Federal (SRF),

respectivamente.

Porém, no mesmo exemplo, temos que o Regimento Interno do órgão que atribui ao Diretor de Despesa e de Desembolso a responsabilidade para liberar despesas em valor inferior ao equivalente a U\$ 100.000,00 e esse valor é automaticamente atualizado pelo dólar médio mensal estadunidense que constar como fixado nas publicações dos **ADE/COSIT/SRF**.

Há, ainda, um Decreto Estadual ou uma Portaria estabelecendo a respectiva delegação de competência. Diante do teor contido no artigo 10: “[...] XI – liberar verba pública sem a estrita observância das normas pertinentes ou influir de qualquer forma para a sua aplicação irregular; [...]” (BRASIL, 1992, art. 10), e do risco de ocorrer

infração a ele quem deverá melhor se organizar preventivamente, o Governador do Estado, o Secretário de Estado da Fazenda ou o Diretor de Despesa e de Desembolso?

A resposta, ah a resposta! Fica para colhermos opiniões em um fórum e perceber nossa opinião ali estampada. Mas, por que não fornecer agora uma resposta? Não forneceremos agora, porque temos que ler os princípios do controle, está lembrando? Além disso, faz parte da aprendizagem ouvir a opinião de todos os estudantes e polemizar essa suposta situação!

O artigo 11 tem ligações causais, tanto com o artigo 10 quanto com o artigo 9º, na própria Lei n. 8.429/92. Aliás, você deve ter notado que, entre o artigo 9º e o artigo 10º, os atos também possuem conexões. Em síntese, os atos de improbidade desrespeitam a um ou mais princípios da administração pública quer resultem em enriquecimento ilícito e/ou contribuam para causar prejuízo ao erário.

Nem todo prejuízo ao erário causa enriquecimento ilícito, entretanto, estabelecer conexões entre os agentes públicos estatais envolvidos num e noutro é dever do controle que deveria identificar quais princípios foram desrespeitados!

Art. 11 Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente:

- I – praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência;
- II – retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício;
- III – revelar fato ou circunstância de que tem ciência em razão das atribuições e que deva permanecer em segredo;

- IV – negar publicidade aos atos oficiais;
- V – frustrar a licitude de concurso público;
- VI – deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo;
- VII – revelar ou permitir que chegue ao conhecimento de terceiro, antes da respectiva divulgação oficial, teor de medida política ou econômica capaz de afetar o preço de mercadoria, bem ou serviço. (BRASIL, 1992, art. 11)

Os sete incisos não esgotam as possibilidades de desrespeito aos princípios da administração pública e do controle. Tampouco o que consta no *caput* esgota o conjunto constitucionalmente citados pelo artigo 37 da **Carta Magna** de 5 de outubro de 1988, atualmente, em vigência, e devidamente reforçada por cinco dezenas de emendas.

A Carta Magna é a Constituição Federativa do Brasil de 1988.



*Por isso mesmo e por necessidade técnica de estabelecer contornos, quando aplicamos os conceitos da controladoria e as técnicas da auditoria, temos a obrigação de estudar os **Princípios do Controle**.*

Ao terminar a seção sobre **Improbidade Administrativa**, não fica normal o apelo para reflexão e envolvimento pessoal com o tema. Pergunte a si mesmo: como adquirir a condição de enfrentar uma oportunidade de enriquecimento ilícito e, ainda assim, demonstrar probidade para rejeitar as ofertas tentadoras?

A resposta, íntima e solitária, pode ser mais fácil do que encarar essa situação na vivência prática do cotidiano. Então, ousamos, a partir da experiência vivenciada, emitir um conselho:

Você deve formar convicções pessoais baseadas em princípios da administração pública, da ética e da boa conduta e testar esses princípios a cada oportunidade para avaliar a sua capacidade de resistência diante do

sistema. Se surgir dúvida, recomendamos a releitura da Unidade 1.


Entretanto, diante de exemplos do cotidiano que raramente projetam esses valores, devemos buscar, constantemente, as razões para persistir de maneira fiel com a probidade; e o complemento disso é encontrar os meios de deter a ambição e a cobiça, impostas pelos meios de comunicação de massa quando prega que **possuir acesso a bens e serviços** figura como atestado de sucesso e de poder social. Conhecer a si mesmo e controlar o seu poder socialmente desejável é o conselho para tentar ser probo.

Contudo, a decisão é sua e nós a respeitamos, pois quem aconselha não costuma responder pelas consequências advindas!

Como tudo começa pelos princípios, então, temos que responder a uma pergunta: quais são os princípios do controle? No que eles se ligam com os princípios da administração pública? No que estão conectados com os citados explicitamente no *caput* do artigo 11 da Lei n. 8.429/92? É isso que você vai poder absorver na seção seguinte deste Livro Didático. E depois? Depois, lenta e pausadamente, faça suas reflexões pessoais e tente fixar o caminho pelo qual você se dispõe a trilhar com dignidade, ética e com probidade; como servidor público, ao invés de ceder ao sistema comum e saltar para o crime ou para a contravenção como atalhos comuns resultantes que desembocam no enriquecimento ilícito!

Princípios do Controle na Administração Pública Estatal

Como tudo começa pelos princípios, então, temos que responder a uma pergunta: quais são os princípios do controle? No que eles se ligam com os princípios da administração pública? No que os princípios de administração pública contidos na Constituição Federal devem ser focalizados a partir do contido no artigo 37 original. Ali se encontra o **LIMP**, como se apelidava durante os estudos dos anos de 1990, ocasião em que os estudantes denominavam a Carta Magna de **Constituição Cidadã**.



Na ocasião, a sigla LIMP servia para que um grupo de estudantes memorizasse os quatro princípios em referência: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade e Publicidade.

Alguns, com atitude mais aguda e espírito reflexivo ativado questionavam o fato de a sigla estar incorreta porque faltava o “E” e havia outra discussão tomando parte do escasso tempo, já que discutia-se o secundário quando o interesse maior do grupo era entender o significado de cada um dos quatro princípios.

Caso o fato acontecesse nos dias atuais não haveria tempo para a discussão secundária, pois a partir da Emenda Constitucional n. 19/98, emitida quase uma década depois, acrescentou-se o tal de “E”. Podemos até desconfiar que alguém da nossa turma chegou lá no Legislativo e andou plantando a ideia mudancista! Que “E” é este? Ah, ele significa Eficiência e é tão importante quanto os outros quatro irmãos mais velhos: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade e Publicidade!

Nosso estudo tem outros assuntos para abordar já mencionados neste livro. Você reparou que o artigo 11 da Lei n. 8.249/92 mencionou os princípios e os associou com deveres de **honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições**? Até parece que a gente já entende bem de cada um desses

princípios e deveres. Entretanto, há níveis de conhecimento a respeitar. O conhecimento popular, e apenas baseado no ou naquilo que o povo fala, é um degrau. Em um segundo degrau estaria o conhecimento mítico fundamentado em dogmas, crenças e em convicções capazes de aceitar até a origem espiritual ou astrológica com determinante no contexto. Outro tipo de conhecimento é o filosófico que vem respaldado em abstração e pensamentos sucessivamente superpostos. Por último, há aquele com o qual a academia melhor convive, isto é, o conhecimento científico adquirido com a investigação e a pesquisa devidamente interpretada e avaliada por especialistas.

É complicado para o filósofo aceitar os dogmas dos míticos e vice-versa. Por outro lado, é difícil para quem se baseia na investigação científica aceitar o **achismo** das classes populares e vice-versa. Ao leitor, que deseje conciliar as diversidades de obtenção de conhecimentos, cabe encontrar um equilíbrio entre os quatro tipos. Ao leitor que deseje escolher e adotar apenas o que lhe é predileto, desprezando ou desvalorizando os demais, fica o risco de perder com a oportunidade de agregar um volume maior de conhecimento. Trata-se aqui de estudo no campo acadêmico, logo é de bom **alvitre***, seguir os ensinamentos dos especialistas, sem desrespeito com a cultura local. Quando se trata de administração pública, devemos ter o cuidado de adaptar as interpretações à realidade vivenciada nas entidades estatais brasileiras, já que a diversidade é considerável e, na maioria dos casos, com aspectos diferenciais relevantes.

O princípio da legalidade pode ser entendido a partir de entendimento atribuído a Ricardo Cunha Chimenti *et al.* (2006, p. 194) que aborda as limitações de conduta dos gestores sujeitos ao respeito desse dispositivo constitucional:

Do princípio da legalidade decorre a proibição de, sem lei ou ato normativo que permita, a Administração vir a, por mera manifestação unilateral de vontade, declarar, conceder, restringir direitos ou impor obrigações.

Portanto, o administrador público estatal está rigidamente preso à lei e sua atuação deve ser confrontada com a legislação em

***Alvitre** – aquilo que é sugerido ou lembrado; proposta, conselho.
Fonte: Houaiss (2009).

vigor e se a Constituição Federal não trata diretamente do assunto deve haver outro ato normativo (lei complementar, lei ordinária, decreto, portaria, resolução, dentre outros) capaz de respaldar o ato praticado.

Enfim, o administrador público estatal está rigidamente preso à lei e sua atuação deve ser confrontada com a legislação em vigor.

O princípio da **Impessoalidade** exige que o administrador público estatal oriente seus atos e procedimentos por critérios objetivos, sem fazer distinções fundamentadas em critérios pessoais ou preferências grupais. Toda atividade na administração pública estatal deve ser praticada tendo por prioridade básica o interesse público.

O princípio da **Moralidade** é um dever para o administrador público estatal. Ele consiste em não se limitar apenas em cumprir a lei no seu aspecto formal, além disso, ele deve obedecer ao conjunto de valores inerentes aos seres humanos dentre os quais estão:

- ▶ a justiça;
- ▶ a equidade; e
- ▶ a eficiência.

Portanto, ao aplicar as normas, o administrador público estatal deve adaptá-las diante da situação concreta com critérios que resultem em utilidade para a comunidade envolvida.

O princípio da **Publicidade** é um complemento para os demais, sendo ainda um requisito da eficácia e da moralidade, pois, é por meio da divulgação oficial dos atos da administração pública estatal, que se tornam conhecidos os atos da publicidade. Entretanto, a forma de divulgar deve ser realizada de forma a propiciar acesso e compreensão aos habitantes, pois a condição deles exercerem cidadania depende inclusive da oportunidade de conhecer as atividades realizadas pelo Estado.

Para Reis e Machado (1994, p. 318), a eficiência está ligada ao desempenho de fato implementado na gestão da entidade:

Eficiência está relacionada a custo, à forma pela qual os meios são geridos. É a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas, visando ao menor esforço e ao menor custo a execução de tarefas.

Portanto, economizar e praticar as atividades com rapidez e beleza estética não significa ter desempenhado eficientemente a atribuição pertinente.

Vistos os princípios constitucionais devemos abordar os deveres ligados à ética e à conduta pessoal, que, aparentemente, não precisariam sequer ser citadas a qualquer servidor ou servidora que atue na administração pública estatal.

O dever de praticar as ações com **Honestidade** está ligado ao fato de aceitar e de descrever a realidade como ela é. Portanto, consiste em não distorcer ou falsear uma situação. Para a administração pública estatal envolve, além da atitude e ação pessoal, a descrição a respeito de atos e fatos praticados por outros integrantes da hierarquia instituída. Para muitas pessoas, o dinheiro e o poder são mais importantes do que a honestidade!

O dever da **Imparcialidade** consiste em tomar decisões isentas em relação aos gostos, estímulos ou pressões de um ou outro segmento grupal ou até mesmo oriundo de um indivíduo. Quem não cumpre esse dever pode, em ações envolvendo interesses controversos de mais do que um indivíduo ou grupo social, deixar de ouvir as razões, ou as revelações de ambas as partes, ou de dar oportunidade diferente a um, prejudicando ou favorecendo a outro.

O dever da **Lealdade às instituições** consiste em atribuir aos interesses do órgão público estatal valor e supremacia superior ao seu próprio interesse. Regularmente, pela pressão grupal, pela repressão à oferta de empregos e pela opção por cargos comissionados, esse dever é confundido com o de lealdade ao grupo político-partidário ocupante temporário do poder estatal. Ciente do ditado popular: *a corda rebenta sempre do lado mais fraco*, seguir os princípios e cumprir os deveres até aqui estudados pode conflitar com o interesse político-partidário dos governantes ou com a vontade ditatorial do superior hierárquico e, nessa situação, manter a lealdade institucional consiste em enfrentamento equilibrado, cuidadoso e oportuno para evitar atritos com repercussões indesejadas.

Abordados esses princípios e deveres temos a oportunidade para outros diretamente ligados com do controle no âmbito da administração pública estatal que tal como referido por Meirelles (1993, p. 638) “[...] consiste na faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. É necessário perceber que surgem normas complementares tratando dos princípios na administração pública e para leitores e leitoras com interesse no aprofundamento desse assunto recomendamos consultar o Decreto Federal. Peter e Machado (2003, p. 36) lembram os princípios:

[...] relação custo/benefício; qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; delegação de poderes e determinação de responsabilidades; segregação de funções; instruções devidamente formalizadas; controle sobre transações e aderência às diretrizes e normas legais.

Por outro lado, Castro e Garcia (2008, p. 65) menciona os seguintes princípios:

[...] fixação de responsabilidades; segregação de funções; ciclo de uma transação; pessoal selecionado; rodízio de pessoal; previsão de tarefas em manuais operacionais e utilização de processamento eletrônico.

Embora os autores mencionados coloquem esses princípios para o controle interno, realizamos aqui um estudo ampliado abordando o significado, a validade e a aplicabilidade deles também no controle externo e no controle social.

Entendemos que o Quadro 1 e o Quadro 2 serão suficientes para proporcionar uma interpretação inicial dos princípios e, a partir da avaliação pontual, causar evolução progressiva no campo da controladoria e da auditoria governamental. Por questão didática separamos aqueles entendidos como diretamente vinculados à seletividade, à qualidade e ao aperfeiçoamento dos Recursos Humanos dos demais. Acreditamos que esse procedimento facilitará o seu entendimento.

PRINCÍPIO E AUTOR	PETER E MACHADO (2003, P. 36)	CASTRO E GARCIA (2008, P. 65)
Pessoal Selecionado.	Seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos.	O pessoal deve ser selecionado com critérios e, além disso, quem vai executar o controle deve ter as referências conferidas e a conduta do seu passado investigadas.
Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários.	A eficácia do controle depende da competência e integridade dos funcionários e deve haver uma política de pessoal que respeite: seleção e treinamento, rotatividade de funções e férias regulares.	O rodízio de pessoal deve acontecer de forma periódica de modo a permitir que as pessoas possam desempenhar novas tarefas. Traz motivação; impede os “servidores imprescindíveis” e; aumenta o nível de segurança do controle.
Delegação de poderes e determinação de responsabilidades.	Delegação de competência, respaldada em lei, deve ser utilizada como meio de descentralização administrativa visando assegurar maior rapidez e objetividade à tomada de decisões.	Na estrutura de controle a delimitação de responsabilidade deve ser clara para evitar comprometimento da sua eficácia.

Quadro 1: Princípios do controle aplicáveis aos Recursos Humanos

Fonte: Elaborado pelo autor deste livro

PRINCÍPIO E AUTOR	PETER E MACHADO (2003, P. 36)	CASTRO E GARCIA (2008, P. 65)
Segregação de funções.	A estrutura de controle interno deve prever a separação entre funções de autorização ou aprovação de operações e execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que ninguém detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio.	Também conhecido como Princípio da Oposição de Interesse, consiste em impedir que na mesma estrutura de controle interno a pessoa que realiza uma operação não pode ser a mesma que está envolvida na função de registro.

Quadro 1: Princípios do controle aplicáveis aos Recursos Humanos
Fonte: Elaborado pelo autor deste livro

Os princípios de controle aplicáveis aos Recursos Humanos parecem ser aplicáveis tanto na administração pública estatal quanto na administração de empresas de fins lucrativos. Tais princípios, ainda, são, ao que nos consta, possíveis de serem aplicados em boa parte de organizações não governamentais e outras entidades do terceiro setor. Definidas e caracterizadas no Código Civil (Lei n. 10.406/2002), as entidades do terceiro setor assumem, como veremos mais adiante, papel suplementar na execução das ações governamentais.

PRINCÍPIO E AUTOR	PETER E MACHADO (2003, P. 36)	CASTRO E GARCIA (2008, P. 65)
Relação custo/benefício.	Minimização da probabilidade de falhas ou desvios quanto ao atingimento de objetivos e metas. Reconhece que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar. Necessita de elementos e mecanismos para identificação e análise dos desvios em relação a resultados ou procedimentos previstos.	

Quadro 2: Outros Princípios do controle aplicáveis à Administração Pública Estatal
Fonte: Elaborado pelo autor deste livro

PRINCÍPIO E AUTOR	PETER E MACHADO (2003, P. 36)	CASTRO E GARCIA (2008, P. 65)
Instruções devidamente formalizadas.	Para atingir um grau de segurança adequado as ações, procedimentos e instruções devem ser disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes, ou seja, nítidos objetivos e emitidos por autoridade competente.	Deve existir previsão de tarefas em manuais operacionais com as instruções inerentes escritas em manual da organização de forma a evitar a ocorrência de erros e aumentar a eficiência.
Controle sobre transações.	É imprescindível estabelecer o controle dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com o objetivo do órgão ou entidade e autorizados por quem de direito.	Preconiza que todas as fases do ciclo de uma transação não devem ser realizadas por único funcionário ou administrador.
Aderência às diretrizes e normas legais.	É necessária a existência de órgão ou entidade de sistemas estabelecidos para determinar e assegurar a observância de planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.	
Utilização de processamento eletrônico.		Sempre que possível, a entidade deve utilizar processamento eletrônico para registrar as transações. Esse procedimento aumenta a eficiência operacional dos controles internos, evita erros e dificulta fraudes.

Quadro 2: Outros Princípios do controle aplicáveis à Administração Pública Estatal

Fonte: Elaborado pelo autor deste livro

Observando o texto do Quadro 2, ao contrário dos princípios de controle aplicáveis aos recursos humanos, não há condições de afirmar que sejam aplicáveis tanto na administração pública estatal, quanto na administração de empresas de fins lucrativos e nas entidades de terceiro setor. Alguns princípios pelas características próprias e finalidades a que se destinam são típicos apenas do setor estatal da economia. Outros são direcionados apenas a um ou outro tipo de controle na própria estrutura dos controles estatais.

Por isso, faz-se necessário outro quadro para que possamos ter acesso a opiniões e posicionamentos no sentido de alimentar as

discussões sobre os princípios de controle e sua aplicabilidade na administração pública estatal.

Temas para alimentar notícias acerca disso são, ao que consta definido, possíveis de serem aplicados em boa parte de organizações não governamentais e outras entidades do terceiro setor. Definidas e caracterizadas no Código Civil (Lei n. 10.406/2002), as entidades do terceiro setor assumem, como veremos mais adiante, papel suplementar na execução das ações governamentais.

VISÃO E PANORAMA DA APLICABILIDADE			
PRINCÍPIO E AUTOR	CONTROLE INTERNO	CONTROLE EXTERNO	CONTROLE SOCIAL
Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários.	Plenamente aplicável, vez que quem ocupa os cargos ou exerce função como controller ou auditor necessita aderir a este princípio.	Plenamente aplicável, já que quem ocupa os cargos ou exerce função como fiscal ou, agente do controle, auditor externo ou auditor externo tem que seguir normas com este fim.	Plenamente aplicável, apesar de não contar com a estrutura inerente. Deve caminhar para contar com estrutura própria e seguir esse princípio, com o auxílio do controle externo.
Delegação de poderes e determinação de responsabilidades.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.
Segregação de funções.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.
Relação custo/benefício.	Difícil a aplicação enquanto não voltado para funcionar como órgão técnico da esfera inerente, dedicando-se a figurar no espaço midiático ao invés de aprofundar investigações próprias e relevantes.	Difícil a aplicação enquanto não voltado para funcionar como órgão técnico e decidir com Conselheiros oriundos de Partidos Políticos e da estrutura do próprio Poder de onde se originam as contas.	

Quadro 3: Aplicabilidade e adequação dos Princípios de Controle diante dos Componentes da Classificação quanto ao Posicionamento entre Controlador e Controlado

Fonte: Elaborado pelo autor deste livro

VISÃO E PANORAMA DA APLICABILIDADE			
PRINCÍPIO E AUTOR	CONTROLE INTERNO	CONTROLE EXTERNO	CONTROLE SOCIAL
Instruções devidamente formalizadas.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.	Relativamente aplicável por contar com diversidade na estrutura institucional e ampla variedade dimensional e, por vezes, com estrutura precária.
Controle sobre transações.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.
Aderência às diretrizes e normas legais.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.	Relativamente aplicável por contar com diversidade na estrutura institucional e ampla variedade dimensional e por vezes com estrutura precária.
Utilização de processamento eletrônico.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.

Quadro 3: Aplicabilidade e adequação dos Princípios de Controle diante dos Componentes da Classificação quanto ao Posicionamento entre Controlador e Controlado

Fonte: Elaborado pelo autor deste livro

Para ampliar o entendimento, devemos conhecer, em seguida, qual a abrangência da administração pública, já que estudaremos como se distribui a estrutura estatal no Brasil. Prepare-se, pois, a seguir, trataremos desse assunto.

Abrangência da Administração Direta e da Administração Indireta

Como são planejadas e executadas as ações orçamentárias e não orçamentárias dos órgãos integrantes da administração pública estatal. Qual o nível de descentralização ou desconcentração admitido para realizar os projetos, as atividades e as operações especiais dos órgãos estatais? Que tipo de pacto jurídico é adequado para fixar as relações oficiais em termos de direitos e obrigações intergoverno e extragoverno? Em que consiste controlar e no que consiste uma avaliação? Provocar respostas para essas perguntas é o assunto que será tratado agora.

Para responder aos questionamentos, devemos definir a gestão pública. Então, por gestão pública entendemos todo e qualquer processo gerencial que vise à consecução de políticas públicas assumidas, direta ou indiretamente, por uma entidade ou órgão estatal. De forma abrangente, a expressão gestão pública compreende os processos de planejamento, de execução e de avaliação das ações governamentais.

Levando em consideração as diferentes etapas do processo de gerenciamento das políticas públicas, podemos identificar, nas unidades gestoras, ações específicas, ações complementares ou ações integradas, permitindo que visualizemos a seguinte composição:

- ▶ Gestão Pública de Planejamento (formulação, programação, fixação e controle preventivo).
- ▶ Gestão Pública de Execução (atendimento de necessidades: prestação de serviços, fornecimento de bens e controle interventivo).

- ▶ Gestão Pública de Avaliação (coordenação, monitoramento, controle posterior).

Para perceber a integração é importante observar a existência de um ciclo cujo planejamento seguinte tem, em boa parte do seu conteúdo, compromissos com a continuidade e prosseguimento de alguns projetos e das atividades comuns. Tristão (1978, p. 5) percebeu alguns elementos participantes no ciclo detendo-se no planejamento em três dimensões, que até o momento vem sendo obedecido pelo fluxo orçamentário no Brasil.

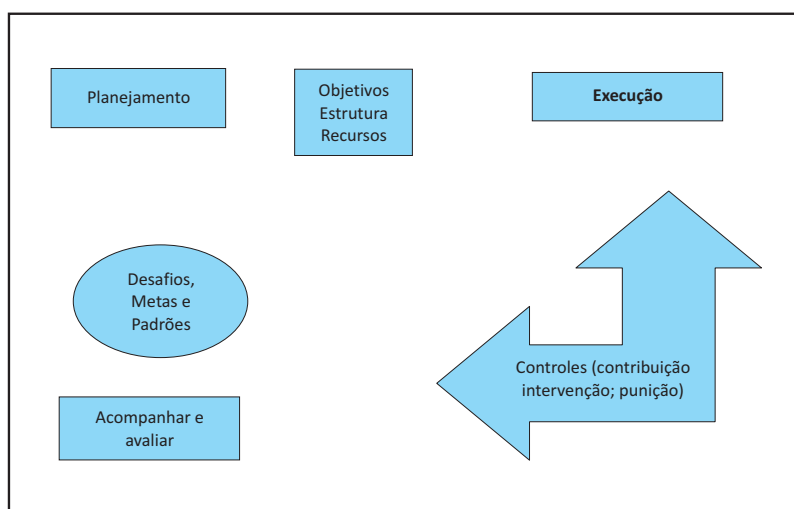


Figura 1: Planejamento Tridimensional
Fonte: Adaptada de Tristão (1978)

Observando a Figura 1, podemos entender melhor alguns dos princípios do controle contido nos quadros apresentados anteriormente. Especialmente, o princípio da segregação de funções e o princípio do controle das transações passam a dispor de aspectos para servir de estímulo à discussão real da entidade estatal.

Na entidade estatal que você trabalha ou conhece é parecido? Reflita sobre isso e converse com seus colegas de curso. Crie um tópico no fórum para incitar seus colegas a participarem.

Quando da execução e para alcançar, num país de extensão territorial com dimensões continentais, como é o caso do Brasil, o atendimento das necessidades das entidades e das famílias, o Estado recorre à descentralização. Existe polêmica a respeito do emprego dos termos **desconcentração** e **descentralização** estabelecendo aqui tratamento capaz de abrigar as duas correntes.

A gestão pública pode ser classificada como gestão pública estatal e gestão pública não estatal ou terceirizada. Se a gestão é realizada diretamente e por inteiro pelo poder público (União, Estados-membros, Distrito Federal ou Municípios) não é terceirizada. Ela pode ser classificada em: gestão pública estatal desconcentrada e gestão pública estatal descentralizada.

Por outro lado, se transferida numa das etapas do processo gerencial para entidades de fins lucrativos (concessões, contratos e outros) ou para entidades sem fins lucrativos (convênios, termos de compromisso e outros) trata-se de gestão pública não estatal ou terceirizada.

Na União, podemos apontar os seguintes órgãos integrantes da administração direta:

▶ **Poder Judiciário:**

- ▶ Supremo Tribunal Federal;
- ▶ Superior Tribunal de Justiça;
- ▶ Tribunais Regionais Federais;
- ▶ Superior Tribunal Militar;
- ▶ Tribunal Superior Eleitoral;
- ▶ Tribunal Superior do Trabalho; e
- ▶ Ministério Público.

▶ **Poder Executivo:**

- ▶ Presidência da República;
- ▶ Ministérios; e

- ▶ Secretarias.
- ▶ **Poder Legislativo:**
 - ▶ Senado Federal;
 - ▶ Câmara dos Deputados; e
 - ▶ Tribunal de Contas da União.

Naturalmente, para as demais esferas de governo, há os seus respectivos órgãos. Denominamos gestão pública desconcentrada quando determinado órgão ou entidade estatal (União, Estados ou Municípios) distribui, geográfica, funcional ou setorialmente, dentro de sua própria esfera, a execução de determinadas ações que lhe são afetas. As razões da desconcentração podem estar relacionadas à natureza da atividade ou por motivos estratégicos, táticos ou até mesmo operacionais.

A desconcentração ocorre quando cada Ministério divide pelo território nacional as entidades que o representam. Por exemplo, o Ministério do Exército, por questões estratégicas, têm as suas unidades regionais num primeiro nível de desconcentração. Depois, outros níveis levam até unidades locais, conhecidas como quartéis onde as ações governamentais acontecem.

Por outro lado, a gestão pública descentralizada quando um determinado ente estatal (esfera de governo) – União, Estados ou Municípios – transfere (regularmente por termos de convênio) para outro ente estatal a execução de determinadas ações que lhe seriam afetadas.

As razões da descentralização podem estar relacionadas à natureza da atividade, pode ocorrer por causas gerenciais (maior eficiência ou economicidade) ou por motivos estratégicos, táticos ou operacionais. A reforma de 1967, com o Decreto-Lei n. 200 e, depois,

com o aparelho de Estado, houve um incentivo na descentralização como instrumento de modernização administrativa. O federalismo fiscal e a Lei de Responsabilidade Fiscal concentram a receita estatal na União e reforçam a política de transferência voluntária como mecanismo fortalecedor da descentralização.

Um exemplo de descentralização é o Sistema Único de Saúde onde recursos da União são transferidos para possibilitar a operacionalidade de hospitais estaduais, hospitais e ambulatórios municipais. Logo, a correspondente necessidade de celebrar convênios e prestar contas pelo modelo de controle do cedente dos recursos financeiros é consequência normal do modelo adotado.

Há outra forma de estatização ativamente enraizada no Brasil, exercida pela administração indireta em que o modelo denominado de sociedade de economia mista vem unindo capital financeiro de particulares (iniciativa privada) e capital financeiro estatal. O modelo estimulado fortemente nos anos de 1970 e oriundo da reforma administrativa de 1967 contempla a chamada atividade empresarial do Estado. Exemplos desse tipo de entidade estatal são:

- ▶ Petrobras;
- ▶ Eletrobras; e
- ▶ Banco do Brasil, dentre outros.

Na administração indireta, além das sociedades de economia mista, temos as fundações, as autarquias e as empresas públicas. As fundações não foram, ao contrário da sociedade de economia mista, definidas pelo artigo 4º do Decreto-Lei n. 200/67. Elas são dotadas de personalidade jurídica privada, com patrimônio e recursos próprios, criadas por lei. Em geral, as fundações são supervisionadas por uma Secretaria ou Ministério da respectiva área de atividade. Antes de

efetivar seu funcionamento, elas dependem de escritura pública e de estatuto devidamente oficializado no Registro Civil de Pessoa Jurídica.

São exemplos de fundação:

- ▶ Fundação Osvaldo Cruz (FIOCRUZ);
- ▶ Fundação Nacional do Índio (FUNAI); e
- ▶ Fundação Nacional de Saúde (FUNASA).

Empresa Pública foi definida pelo Decreto n. 200/67, artigo 4º, como uma entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criada por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou conveniência administrativa, podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito. (BRASIL, 1967)

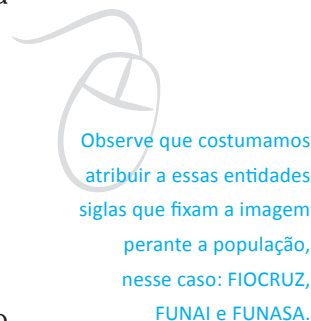
As formas admitidas são aquelas previstas no Código Civil, Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Autarquia é o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, receita e patrimônio próprio e tem por finalidade executar atividades típicas da administração pública que requeiram, quando do funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

Podemos perceber que enquanto a empresa pública visa explorar atividades próximas àquelas realizadas por entidades focadas nas finalidades mercadológicas, as autarquias são extensão das atividades tipicamente públicas estatais.

São exemplos de empresa pública:

- ▶ Caixa Econômica Federal (CEF);
- ▶ Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT); e
- ▶ Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB).



Por outro lado, a Universidade Federal de Santa Catarina e as demais Universidades da rede de instituições federais de ensino superior geralmente são instituídas na forma de autarquia.

Para encerrar esse assunto devemos lembrar que existem outras modalidades onde de forma coercitiva se colocam famílias e empresas como participantes vinculados. A referência contempla os Serviços Sociais Autônomos e Entidades de Fiscalização Profissional que atuam como cooperadores da administração pública e são autorizados pelo governo. Arrecadam recursos próprios, porém, potencialmente recebem recursos públicos estatais para o desenvolvimento de suas atividades ou até mesmo estão inclusos junto com as guias de arrecadação previdenciária oficial. Os exemplos são:

- ▶ Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Micro Empresas (SEBRAE); e
- ▶ Conselhos Federais de Contabilidade/Sistema CRCs.

As ações dessas entidades devem ser objeto do controle. Porém, além delas, há as ações governamentais que ocorrem na gestão terceirizada ou não estatal. Isso acontece quando o poder público (União, Estados ou Municípios) terceiriza para o setor privado (de fins lucrativos ou não) a execução das políticas públicas em quaisquer das etapas demonstradas na Figura 1.

A gestão pública terceirizada pode ser classificada em: gestão pública terceirizada de fins não lucrativos e gestão pública terceirizada de fins lucrativos. A primeira delas ocorre quando o poder público (União, Estados ou Municípios) transfere para o setor privado de finalidade não lucrativa (as organizações do terceiro setor) a execução de determinadas ações sociais de interesse público. Por essa parceria se viabiliza a gestão privatizada de ações sociais.

As ações sociais das organizações da sociedade civil podem estar relacionadas à defesa dos direitos de grupos específicos da população, como as mulheres, os negros e os povos indígenas; ou de proteção ao meio ambiente, promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza, experimentação de novos modelos socioprodutivos e de modelos alternativos de crédito, promoção do trabalho voluntário, dentre outras formas usuais.

Os instrumentos de ajuste da terceirização de fins não lucrativos são os convênios e os termos de parceria

Por outro lado, a segunda forma de gestão terceirizada ocorre quando o poder público (União, Estados ou Municípios) transfere para o setor privado, de finalidade lucrativa, a produção de bens públicos e a prestação de serviços públicos. Por essa terceirização se viabiliza a gestão privada de bens e serviços públicos. O processo de privatização da gestão de bens e serviços públicos decorre da aguda crise fiscal pela qual passam os Estados Nacionais não hegemônicos, e de uma disputa ideológica sobre as reais funções do Estado e de qual deveria ser seu tamanho ideal – decorrências da primeira motivação.

Os instrumentos de ajuste da terceirização de fins lucrativos são:

- ▶ contratos de concessão;
- ▶ termos de permissão; e
- ▶ contratos de franquia.

Exemplos típicos são:

- ▶ as administradoras de rodovias;
- ▶ as empresas de transportes coletivos;
- ▶ as clínicas de saúde; e
- ▶ até mesmo, as lotéricas.

Na complexa estrutura temos, portanto, a gestão pública não estatal ou terceirizada em que o pacto jurídico estabelecido credencia empresas de fins lucrativos ou entidades sem fins lucrativos a realizar atividades próprias ou no interesse da administração pública estatal.

São, ainda, as concessões, os convênios e os protocolos de intenções que credenciam as terceirizações entre o Estado e entidades sem fins lucrativos. São exemplos: Legião Brasileira de Assistência, Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas e Associação Brasileira de Surdos e Cegos.

Para o controle estatal, portanto, não basta estar presente e vigilante apenas na administração direta e na administração indireta. Deve estudar e agir, ainda, sobre a gestão pública terceirizada, inclusive verificando a vigência e a regularidade normativa própria. Em se tratando de várias entidades, cuja complexidade e diversidade de constituição, atuação e modelos de gerenciamento são desafiantes da imaginação técnica é prudente que haja uma sistematização do controle. Embora os exemplos e a legislação aqui mencionados sejam da esfera federal, podemos afirmar que eles foram adotados pelas esferas estaduais e municipais.

Para encerrar a Unidade 1, você estudará os Sistemas de Controle na Administração Pública Estatal. Fique atento e, se precisar de ajuda, entre em contato com seu tutor, ele está à sua disposição no AVEA.

Sistemas de Controle na Administração Pública Estatal

Depois que tomamos contato com a abrangência da gestão estatal e conhecemos os princípios do controle, podemos ler sobre os atos de improbidade administrativa, já que, agora, temos condições de entender o sistema de controle e algumas razões da sua complexidade.

O controle externo, o controle interno e o controle social são assuntos que serão aqui discutidos. Quem os realiza e quais os órgãos atingidos? Há mais de um tipo de controle a ser exercido sobre o mesmo órgão? Qual é o momento adequado para se exercer o controle? Duas instituições encarregadas do controle podem atuar

simultaneamente exercendo controle sobre outro órgão? Qual o principal resultado esperado de um controle: o formal ou o substancial? Quais instituições no Brasil e no Exterior podem ser pesquisadas para aprofundar os estudos acerca de sistemas de controle? Essas são as perguntas que o assunto a seguir providenciará as respostas!

Ao disciplinar o controle na administração pública estatal, os artigos 13 e 14, do Decreto-Lei n. 200/67, rezam:

Art. 13 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 dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14 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. (BRASIL, 1967, art. 13-14)

Podemos constatar que a intenção de amplitude era visível e a meta era estabelecida no momento de atingir todas as formas de formulação, execução e avaliação das políticas públicas estatais no Brasil. O respeito à ordem hierárquica e à responsabilidade da chefia imediata ficou evidenciada.

Além de mencionar diretamente as atribuições do controle sobre os recursos e os bens públicos como responsabilidade do sistema de contabilidade e de auditoria, é possível abrir a exigência de existência de outros sistemas de controle, inclusive para as atividades auxiliares.

Importante assinalar aqui a precaução para restringir ao bom-senso a expansão excessiva ou abusiva dos sistemas de controle. Quando o artigo 14 vinculou-se a um racionalismo, ele procurou evitar a superposição de controles e proteger o princípio da economicidade. Por outro lado, o formalismo excessivo foi coibido, indicando-se que o controle deva respeitar ao princípio do custo/benefício.

Com a Constituição Federal de 1988, o assunto foi tratado principalmente nos artigos 70 e 74 estabelecendo o sistema de controle. Há o controle externo exercido pelo sistema de Tribunal de Contas como órgãos auxiliares do Poder Legislativo.

A expansividade quantitativa dos Tribunais de Contas indicaria que se viesse a ter quase 6.000 entidades para manter esse sistema de controle e guardar sintonia com o exigido pelo artigo 13 do Decreto-Lei n. 200/67, devidamente transcrito aqui.

Devemos esclarecer que no Brasil temos cerca de 5.560 Municípios e 26 Estados-membros. Além disso, há o Distrito Federal e a União com capacidade expansiva por Poder ou órgão, o que atinge a quantidade aqui mencionada. .

Diante desse risco, os legisladores incluíram no texto constitucional um artigo para restringir a criação de novos Tribunais de Contas:

Art. 31 A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou

do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

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

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

§ 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

Posteriormente, quando tratarmos do controle externo na Unidade 3, veremos que o sistema é diversificado no tocante aos órgãos que assistem as Câmaras Municipais. Porém, cabe entender, preliminarmente, que há Tribunal de Contas da União, além dos Tribunais de Contas de 26 Estados-membros e do Tribunal do Distrito Federal e os municipais que são diversificados, conforme a situação estrutural anterior à Constituição Federal de 1988.

Além do sistema de controle externo há obrigatoriedade de existência na administração pública estatal do sistema de controle interno, vez que a própria Constituição Federal assim o exigiu:

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

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

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

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

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

Acerca do assunto Controle Interno, a Unidade 3 trará uma abordagem detalhada. Ainda, sobre o primeiro dos questionamentos desta seção, a resposta está pronta: **um mesmo órgão pode ser alcançado ou fiscalizado por mais de um órgão de controle, pois, no mínimo, há o controle externo, o controle interno e o controle social.**

Entretanto, ao dispor da estrutura instalada para o controle interno em cada Poder e nas três esferas de governo há que se ver como ocorre a integração. Para ser considerado integrado necessitará ser tratado como um sistema? A resposta para essa pergunta será entendida de melhor maneira após definirmos o sistema. Dentre algumas definições, preferimos mencionar a de Oliveira (*apud* LUNKES, 2009, p. 28) que define sistema como “[...] um conjunto de partes inter-agentes e interdependentes que conjuntamente formam um todo com determinado objetivo e efetuam determinada função”.

A independência fica esclarecida quando os artigos 70 e 74 da Constituição Federal estabelecem as áreas de competência de cada Poder. Entretanto, para a articulação interpoderes ou para a prática da integração mencionada pelo artigo 74 da Constituição Federal, falta o marco regulatório inerente e, principalmente, vontade política.

A quantidade de subsistemas para operacionalizar um sistema de controle interno na administração pública estatal está diretamente vinculada com o tamanho e a complexidade da entidade. No Município, por exemplo, é possível dispor de um **controle interno sólido**, fundado em treinamento constante e em quadro estável de servidores, como é o caso daquele adotado na cidade do Rio de Janeiro; ou um controle interno ainda precário na quantidade de agentes e na sujeição aos cargos comissionados, como é o caso da cidade de Florianópolis.

Glock (2007) desenvolveu a distribuição de atribuições do controle interno, detalhando e sugerindo rotinas e procedimentos para a sua implantação e operacionalização. Além disso, apontou

Os detalhes deste assunto ficarão para a Unidade 3, quando tratarmos de Controle Interno.

os sistemas com o qual um Município deve conviver para ter um controle interno, como é exigido pela boa técnica.

O autor em comento concebe uma Unidade Central de Controle para a coordenação geral apresentando para o Poder Executivo os seguintes sistemas:

- ▶ Controle Interno;
- ▶ Compras e Licitações;
- ▶ Planejamento e Orçamento;
- ▶ Planejamento Urbano;
- ▶ Meio Ambiente;
- ▶ Comunicação Social;
- ▶ Jurídico;
- ▶ Tributos;
- ▶ Financeiro;
- ▶ Convênios;
- ▶ Contabilidade;
- ▶ Controle de Custos;
- ▶ Recursos Humanos;
- ▶ Controle Patrimonial;
- ▶ Serviços Gerais;
- ▶ Tecnologia da Informação;
- ▶ Transportes;
- ▶ Projetos e Obras Públicas;
- ▶ Educação e Cultura;
- ▶ Saúde Pública;
- ▶ Turismo; e
- ▶ Bem-Estar Social.

Cada sistema necessita de uma formatação própria para atuar com eficiência e eficácia. Nesse sentido, cabe lembrar os componentes essenciais: entradas, processamento, saídas e avaliação contínua. A noção de que o sistema atua junto à sociedade e sobre ela exerce

influência, estabelecendo intercâmbio, conflitando interesses, agindo de maneira cooperativa gera necessidade para diálogo e decisões democráticas.

Os componentes essenciais recebem as entradas, em termos de recursos humanos, recursos materiais e outros. Os recursos são dinamicamente envolvidos no processo de produção com tecnologia, aplicativos e cultura organizacional típica. Das entradas e do processo de produção devem ser gerados bens e serviços como saídas do sistema.

A característica fundamental para qualquer sistema é a de que deve agir e/ou interagir para atingir um objetivo comum. Quando não há objetivos nitidamente percebidos pelas partes, o sistema tende a desperdiçar esforços e a minimizar os resultados potenciais. Logo, a integração deve ser estimulada constantemente, com critérios perfeitamente absorvidos e respeitados pelos avaliados e pelos avaliadores.

No âmbito do controle aplicado na administração pública estatal brasileira não é possível identificar um sistema articulado ou cientificamente instituído que seja capaz de realizar a integração e a interdependência entre os diversos Tribunais de Contas. Existe o Instituto Rui Barbosa, que reúne os 26 Tribunais de Contas dos Estados-membros; um Tribunal de Contas do Distrito Federal e seis Tribunais de Contas dos Municípios.

Saiba mais sobre o
Instituto Rui Barbosa, em:
<www.irbcontas.org.br>.
Acesso em: 17 ago. 2012.

Pela ausência do Tribunal de Contas da União e de outros, e pelas finalidades estatutárias do Instituto Rui Barbosa podemos constatar que não se faz presente no momento uma articulação suficiente para denominar-se **Sistema dos Tribunais de Contas do Brasil**.






Por outro lado, os controles internos estão em outro estágio de aglutinação e o que se destacam são articulações esporádicas sem uma abrangência nacional. Portanto, é mais distante do que na área do controle externo atribuir perspectivas para o surgimento do **Sistema dos Controles Internos Estatais do Brasil**.

Além do Controle Interno e do Controle Externo, temos o Controle Social. É esse assunto que você verá na Unidade 2.

Se você tiver alguma dúvida sobre o significado de alguns termos utilizados nesta Unidade, recomendamos que você acesse o site da Fazenda, nele, você encontrará as descrições necessárias no recurso glossário: <www.stn.fazenda.gov.br>.

Complementando...

Para aprofundar os conteúdos tratados nesta Unidade, sugerimos que você consulte as seguintes fontes de pesquisa:

-  *Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992* – disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18429.htm>. Acesso em: 13 ago. 2012.
-  *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002* – leia o artigo 100 e vizinhos desta lei. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10406.htm>>. Acesso em: 13 ago. 2012.
-  *Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão* – de Rogério João Lunkes e de Darci Schnorrenberger. Para os interessados em aprofundar seus estudos sobre a origem conceitual da palavra Controle, recomendamos a leitura deste livro.
-  *Atos de Improbidade Administrativa Pública* – de Waldo Fázio Junior. No tocante à Probidade Administrativa, recomendamos estudar a Lei n. 8.429/92, recorrendo a esta obra.
-  *Site do Tesouro Nacional* – você pode acessar este site e consultar a seção glossário, para conhecer o significado de alguns termos utilizados nesta Unidade. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_a.asp>. Acesso em: 13 ago. 2012.

Resumindo



Abordamos nesta Unidade a origem do controle e outros princípios da administração científica, da legislação e da prática usual. Advertimos sobre a diferenciação entre o modo de funcionamento das entidades de fins lucrativos, diante das entidades públicas estatais. As características de heterogeneidade de produtos; a fragmentação do poder e a responsabilidade diluída podem e devem ser consideradas para identificar o contexto.

Aspectos relacionados com a legislação envolvendo a CF, a LRF, a Lei n. 4.320/64, a Lei n. 8.429/92 e o Decreto-Lei n. 200/67 são mencionados e é explicada a improbidade administrativa.

Fazemos menção aos princípios da administração pública e a necessidade de reflexões pessoais para autoconhecimento diante das facilidades de enriquecimento no cotidiano da atuação do agente de controle. Além dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, são citados outros princípios exigíveis de pessoas que atuam ou desejam atuar em controladoria e auditoria estatal. São descritos, cada um deles na expectativa de colaborar com a formação consciente de agentes de controle comprometidos com a ética e com o desempenho regular de suas atribuições.

Nesta Unidade, ainda, tratamos do tema administração pública contemplando a administração direta e diferenciando formas de desconcentração ou de descentralização de tarefas e o atendimento das necessidades da população.

Alertamos para o papel da pesquisa como recurso permanente para entender a extensão não apenas das entidades da administração indireta, mas de outras entidades que atuam em parceria com o Estado.

A seção três aborda o controle externo, o controle interno e o controle social. Esclarece o marco regulatório para o controle externo municipal e a pluralidade envolvida. Sugerimos a definição de controle interno direcionado para a área contábil, na forma tradicional com que se executa a auditoria. Entretanto, recomendamos outros sistemas, cuja abrangência atinja áreas operacionais tanto de atividades-meio, quanto de atividades-fim.

Muito bem, concluímos a Unidade 1. Agora chegou o momento de você conferir o que estudou aqui. Para tanto converse com seus colegas de curso ou crie um tema no fórum. Caso tenha alguma dúvida, releia o texto para obter total compreensão, pois é muito importante que você entenda o assunto para poder continuar seus estudos.

Bom trabalho!