

**FACULDADES INTEGRADAS DE ARACRUZ**

**THAINÁ MACHADO VASSOLER MEIRELES**

**O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL: DA  
IMPLANTAÇÃO ÀS MELHORIAS PARA A GESTÃO  
PÚBLICA**

ARACRUZ

2019

THAINÁ MACHADO VASSOLER MEIRELES

**O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL: DA  
IMPLANTAÇÃO ÀS MELHORIAS PARA A GESTÃO  
PÚBLICA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado no  
Curso de Direito das Faculdade Integradas de  
Aracruz como requisito para obtenção do título  
de Bacharel em Direito.

Orientador: Wagner José Elias Carmo

ARACRUZ

2019

THAINÁ MACHADO VASSOLER MEIRELES

**O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL: DA IMPLANTAÇÃO ÀS  
MELHORIAS PARA A GESTÃO PÚBLICA**

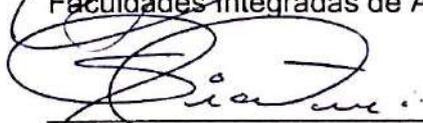
Trabalho de conclusão de curso apresentado no Curso de Direito das Faculdade Integradas de Aracruz como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em 12 de dezembro de 2019.

COMISSÃO EXAMINADORA

  
\_\_\_\_\_  
Profº Me. Wagner José Elias Carmo  
Faculdades Integradas de Aracruz  
Orientador

  
\_\_\_\_\_  
Profº Esp. Wellington Borghi  
Faculdades Integradas de Aracruz

  
\_\_\_\_\_  
Profº Me. Hettore Sias Telles da Silva  
Faculdades Integradas de Aracruz

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus Pais Terezinha de Lourdes Machado Recla Vassoler e Geraldo Vassoler que desde a infância me deram total e incondicional apoio a realização dos meus sonhos.

A minha Irmã e alma literalmente gêmea, Thais Machado Vassoler, que desde a concepção sempre esteve ao meu lado.

Ao meu Marido e a todos os Amigos que me acompanharam até aqui.

## RESUMO

O presente trabalho se propõe a estudar a colaboração decorrente da implantação dos sistemas de controle interno para a gestão da Administração Pública, no âmbito de seus diversos órgãos e entidades. Almeja verificar a importância do controle interno quando da prática de atos administrativos pelos gestores e servidores, a fim de dar fiel cumprimento às legislações vigentes no ordenamento jurídico brasileiro, mantendo concomitantemente a eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos e a qualidade na prestação de serviços à população.

**Palavras chave:** Administração Pública, Controle Interno, Gestores.

## **ABSTRACT**

This paper aims to study the collaboration resulting from the implementation of internal control systems for public administration management, without the scope of its various organs and entities. It aims to verify the importance of internal control when the practice of administrative acts by managers and servants, finally, obeys surveillance laws in force in the Brazilian legal system, concomitantly maintains the efficiency and use of public resources and quality in public services population

**Keywords:** Public Administration, Internal Control, Managers.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Prazo para conclusão dos processos de Licenciamento anteriores à auditoria.....	42
Tabela 2 – Prazo para conclusão dos processos de Licenciamento posteriores à auditoria.....	43
Tabela 3 – Alíquotas de contribuição previdenciária conforme exercício financeiro....	46
Tabela 4 – Relação da Receita Corrente Líquida e da Despesa Total com Pessoal....	47
Tabela 5 – Projeção da elevação do percentual com Despesa com Pessoal.....	47
Tabela 6 – Relação das alíquotas previdenciárias apresentadas pelo Instituto de previdência.....	49
Tabela 7 – Projeção da elevação do percentual com Despesa com Pessoal.....	50

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

INTOSAI – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PPA – Plano Plurianual

SECONT – Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Estado do Espírito Santo

SEMAM – Secretaria Municipal de Meio Ambiente de Aracruz

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno

TCE-ES – Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>2 CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>12</b>
2.1 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	12
2.2 A EVOLUÇÃO DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA....	15
<b>3 IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NAS ESFERAS FEDERAL, ESTADUAL E MUNICIPAL.....</b>	<b>21</b>
3.1 ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO EXECUTIVO FEDERAL.....	21
3.2 ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO ESTADUAL.....	22
3.3 ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL.....	22
<b>4 A ATUAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>25</b>
4.1 A ATUAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO QUANDO DA PRÁTICA DE ATOS ADMINISTRATIVOS PELOS SERVIDORES E ATOS DE GESTÃO PELOS ADMINISTRADORES.....	25
4.2 A ATUAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO QUANDO DA PRÁTICA DE ATOS FISCAIS.....	31
<b>5 AS MELHORIAS NA GESTÃO PÚBLICA EM DECORRÊNCIA DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO, TOMANDO COMO EXEMPLO O MUNICÍPIO DE ARACRUZ.....</b>	<b>42</b>
5.1 CASO 1 - PRAZO PROCESSUAL PARA CONCLUSÃO DOS PROCESSOS DE LICENCIAMENTO AMBIENTAL.....	42
5.2 CASO 2 - PROJETOS DE LEIS QUE DISPÕEM SOBRE A ESTRUTURAÇÃO DO PLANO DE CARGOS, CARREIRAS E VENCIMENTO DO PODER EXECUTIVO DO MUNICÍPIO DE ARACRUZ.....	45
<b>6 CONCLUSÃO.....</b>	<b>54</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>57</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O controle interno no Brasil é datado do período colonial, momento em que foram criados o Erário Régio e o Conselho da Fazenda, com o intuito de administrar e contabilizar as riquezas da Coroa e do Estado Brasileiro (SILVA, L.,2011).

Em razão das novas relações de comércio estabelecidas na colônia, tornou-se, portanto, imperioso o desenvolvimento de técnicas mais eficientes, com vistas ao efetivo controle patrimonial.

Dessa forma, surge a contabilidade, cujo objetivo consiste na realização do controle patrimonial com o fito de fornecer informações de ordem financeira e econômica de uma entidade a partir do registro das operações comerciais e financeiras por ela realizadas, àqueles que nela possuem interesse, sejam administradores, proprietários ou investidores (RIBEIRO, O., RIBEIRO, J., 2017).

Com o advento da contabilidade, os sócios das pessoas jurídicas e principalmente seus investidores em potencial precisam certificar-se ainda mais, quanto aos dados apresentados pelos balanços patrimoniais e demais relatórios contábeis. Nesse interim, tornam-se ainda mais rigorosas as atividades de controle, eclodindo especialmente no setor privado as atividades de auditoria.

Com o setor público não poderia ser diferente, posto que ao Estado, na condição de garantidor dos interesses públicos, compete assegurar a satisfação das necessidades básicas da sociedade, que em contrapartida implicam em numerosas despesas aos cofres públicos.

Assim, desde a criação do Erário Régio já no Brasil Colônia até os dias atuais, o Estado vem aperfeiçoando o controle interno exercido nas entidades públicas em todos os poderes e suas respectivas esferas.

Todavia, as cobranças quanto a implantação dos sistemas de controle foram notadamente intensificadas, a partir da edição de normas específicas no ordenamento

jurídico brasileiro: Lei nº 4.320/64, Decreto-Lei nº 200/67, Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 101/2000.

Com alicerce nas referidas legislações, os Tribunais de Contas passaram a reforçar a implantação do controle interno em todos os âmbitos da Administração Pública, em observância aos comandos constitucionais introduzidos no ordenamento em 1988. Almejando, via de consequência, o cumprimento dos limites legalmente impostos aos gestores, no que tange a administração, gestão e transparência dos recursos públicos empregados.

Esse trabalho realizado pelos Egrégios Tribunais se desenvolveu nas últimas décadas, em decorrência das transformações impostas a Administração Pública pelo modelo gerencial, uma vez que com a implantação do referido modelo as legislações infundiram maiores exigências acerca da administração dos bens públicos pelos gestores.

Outrossim, é cediço que por vezes os administradores gastam mal o dinheiro público, referida situação se dá pela sobreposição de interesses pessoais, conflitos políticos internos da instituição, burocracia excessiva e falta de planejamento, frustrando sua missão precípua, qual seja, satisfazer as necessidades primárias da população.

Destarte o presente trabalho de pesquisa tem o propósito de verificar em que medida a implantação dos sistemas de controle interno colaboram para a gestão da Administração Pública.

Assim, seu objetivo geral consiste em pesquisar a implantação dos Sistemas de Controle Interno no Brasil, considerando a evolução legislativa até o advento da Constituição de 1988.

Nesse contexto, seus objetivos específicos são: estudar a evolução legislativa em relação ao controle interno, examinar a importância de sua atuação quando da prática de atos de gestão e fiscais pelos gestores e quando da prática de atos administrativos pelos servidores públicos em geral, bem como verificar a melhoria da gestão pública

com a implantação do sistema de controle interno, tomando como modelo a experiência da Controladoria-Geral do Município de Aracruz.

Tais objetivos, serão demonstrados a partir da análise de legislações específicas, doutrinas, produções acadêmicas, manuais técnicos, pesquisa bibliográfica e de campo, através do método indutivo.

## 2 CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O CONTROLE INTERNO

### 2.1 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Conforme o clássico Houaiss (2015) o controle pode ser definido como o domínio ou poder de fiscalizar e administrar determinada coisa.

Embora tenha a Carta Magna previsto no *caput* de seu art. 74 a implantação e finalidade do controle interno, observa-se de sua redação que a mesma não o conceituou.

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 (BRASIL, 1988).

Coube a doutrina estabelecer os contornos do conceito de controle interno. Vê-se, por exemplo, que o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, ao elaborar cartilha de orientações sobre o controle interno, tratou de defini-lo como sendo a “fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que não ocorram desvios das normas preestabelecidas” (MINAS GERAIS, 2012, p.17).

De igual forma, as legislações passaram a definir o que seria o controle interno. No Município de Aracruz, a questão foi tratada através da Lei Municipal nº 4.155/2017, que ao dispor sobre a reorganização da estrutura organizacional, competências e plano de carreira da controladoria geral do município, órgão central do sistema de controle interno do poder executivo, definiu o controle interno em seu art. 4º.

Art. 4º Para fins desta Lei, considera-se:

I - Controle Interno: compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados pela Administração e conduzidos por todos os seus agentes para salvaguardar ativos, desenvolver a eficiência nas operações, avaliar o cumprimento dos programas, objetivos, metas e orçamentos, verificar a exatidão e a fidelidade das informações e assegurar o cumprimento da lei;

[...] (ARACRUZ, 2017).

Para Castro (2018, p. 278), “o controle representa a segurança do administrador nas decisões tomadas”, pois para o autor o ato administrativo, quando praticado, deve ser lastreado por evidências de que os fatos aconteceram.

Segundo Elderson Ferreira da Silva (2013.p.5) o controle interno:

[...] é aquele efetuado pelo próprio órgão, no âmbito de sua administração, controlando e verificando a regularidade e a legalidade de seus atos. Propicia uma margem de segurança que impossibilita os erros e, ainda, o atingimento das metas impostas pela administração.

Para além da doutrina e da legislação, o poder público, através da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) criada em 1994, em razão da Medida Provisória nº 480, definiu o controle interno administrativo em sua Instrução Normativa nº 01 de 06 de abril de 2001 como:

[...] 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.

Dessa forma, é possível definir o controle interno como sendo todas as atividades desenvolvidas na rotina administrativa, de forma planejada, com observância de métodos e procedimentos quando necessários, cujo propósito seja alcançar os objetivos traçados pela Administração Pública.

Para que se tenha o efetivo controle das atividades empreendidas pela Administração, verifica-se que o mesmo deverá existir em todos os setores públicos, formando assim um sistema integrado de controle interno.

Nesse sentido, discorre Cavalheiro e Flores (2007, p.28) que:

Sistema é um conjunto composto por partes individuais, que têm uma missão em comum, em que cada parte é peça fundamental para o todo. São exemplos de sistema: uma orquestra, na qual cada instrumento tem uma função, mas com objetivo comum; o corpo humano, em que cada órgão tem a sua importância e funcionamento, sendo parte integrante e necessário à sobrevivência; o motor de um veículo, no qual cada peça tem a sua função para que este funcione. Um sistema sempre pressupõe que seja formado por vários outros subsistemas (por exemplo: sistema respiratório é um subsistema do sistema corpo humano).

Na prática, o sistema de controle interno é definido pela legislação, conforme se vê na Lei Municipal de Aracruz nº 4.155/2017:

Art. 4º Para fins desta Lei, considera-se:

[...]

II - Sistema de Controle Interno: conjunto de órgãos, funções e atividades, no âmbito do Poder Executivo, articulado por um órgão central e orientado para o desempenho do controle interno e o cumprimento das finalidades estabelecidas em lei, tendo como referência o modelo de Três Linhas de Defesa;

[...] (ARACRUZ, 2017).

Para Nascimento e Reginato (2015, p.165) o sistema de controle interno representa:

[...] o conjunto de todos os controles que almejem proteger os recursos cujo consumo seja ou não detectável pelos registros contábeis, agregando-se a eles, entretanto, normas específicas que visem padronizar o comportamento da organização, ou a conduta de seus funcionários, como, por exemplo, os manuais de normas de conduta.

Depreende-se, portanto, que o sistema de controle interno é formado pela junção dos órgãos integrantes da entidade administrativa, que nos limites do seu campo de atuação exercerão internamente controle sobre suas atividades e procedimentos rotineiros.

Em consonância com o exposto, aduz Elderson Ferreira da Silva (2013) em sua obra, que o controle é exercido diariamente de forma individualizada por cada setor e órgão da Administração, quando executam suas atividades rotineiras de compras, contabilidade, almoxarifado, recursos humanos, etc.

## 2.2 A EVOLUÇÃO DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

As atividades de controle surgiram no Brasil em decorrência do Pacto Colonial, que disciplinava as relações comerciais entre a Metrópole e a Colônia (SILVA, 2011).

Todavia, nos dizeres de Lino Martins da Silva (2011, p. 174):

Somente a partir de 1808, com a vinda de D. João VI, é que foi criado, pelo Alvará de 28 de junho, o Erário Régio e instituído o Conselho da Fazenda para administrar, distribuir, contabilizar e proceder aos assentamentos necessários ao patrimônio real e fundos públicos do Estado do Brasil e domínios ultramarinos.

De acordo com o ilustre autor (SILVA, L., 2011), é possível verificar que o controle interno existente no Brasil desde o período colonial, evoluiu no decorrer do tempo, em razão do aperfeiçoamento pelas Constituições Brasileiras dos processos de elaboração, discussão, execução do orçamento e prestação de contas dos governantes.

Ainda que existente desde os primórdios da formação do Estado Brasileiro, o salto legislativo acerca do controle interno se inicia em nosso ordenamento jurídico, a partir de 1964 com a edição da Lei nº 4.320/64, tendo esta estatuído normas de controle dos orçamentos e balanços, dos entes da federação (SILVA, L., 2011).

A Lei nº 4.320 de 17 de novembro de 1964, instituiu o controle interno e externo, que devem ser exercidos respectivamente pelo poder executivo e legislativo, mediante atribuições próprias e ressaltou a importância da contabilidade ao dispor sobre a necessidade de controle durante a execução do orçamento público, citando inclusive, os tipos de controles a serem realizados.

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente (BRASIL, 1964).

Esse instrumento normativo instituiu normas gerais para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços nas três esferas de poder e consagrou os princípios de controle, orçamento e planejamento na Administração Pública, com o propósito de possibilitar o controle dos resultados oriundos das atividades administrativas e a legalidade das mesmas.

Ainda com o propósito fiscalizatório, criou os orçamentos plurianual e por programas, visando precipuaente a eficácia dos gastos públicos, em razão do maior detalhamento acerca das despesas fixadas nos orçamentos supramencionados.

Portanto, com a edição da lei nº 4.320/64, o controle passou a ser exercido de maneira universal sobre todos os atos administrativos, independentemente de quem os tivesse praticado, bastando ao agente à responsabilidade por bens ou valores públicos.

Decorridos três anos da edição da legislação retromencionada, fora elaborado o Decreto-Lei nº 200/67, que revitalizou significativamente o controle interno ao ressaltar a necessidade de fiscalização financeira.

O aludido decreto dispôs sobre o planejamento das ações governamentais, a constante coordenação dos planos e programas de governo, a descentralização quando da execução das atividades administrativas, mediante a delegação de competência, suscitando a efetivação do controle em todos os níveis e órgãos administrativos, ressaltando em vários de seus dispositivos o controle financeiro.

Nesse momento, inicia-se no Brasil a transição do modelo administrativo burocrático para o gerencial, cujo principal objetivo é a promoção da descentralização administrativa, com foco na eficiência dos serviços ofertados aos cidadãos.

Todavia, somente com o advento da Constituição de 1988 é que se consolidou o sistema gerencial, tendo por fundamento a eficiência e qualidade na prestação de serviços, através da avaliação de desempenho e controle dos resultados.

A revitalização por que passou a Administração, adveio da necessidade de transparência oriunda da conscientização da sociedade civil, que na busca pela consecução de seus direitos, sobretudo, os sociais, empenhou-se ativamente na cobrança por serviços públicos de qualidade e gastos públicos mais eficientes.

Ademais, não obstante a previsão constitucional, quanto a existência do controle externo a ser exercido pelo Tribunal de Contas (art. 71), a norma fundamental, trouxe em seu bojo a necessidade de implantação de sistemas de controle interno por cada um dos poderes.

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.

[...] (BRASIL, 1988).

A nova carta voltava-se, portanto, às finanças públicas, frente a imprescindibilidade de uma boa gestão dos recursos, com vistas a consecução dos interesses da coletividade de modo eficiente e eficaz.

No que tange a gestão, preceitua Carvalho Filho (2015) que, a carência de boas gestões reflete consideravelmente sobre as finanças públicas, fazendo-se mister a atuação dos gestores pautadas nos princípios administrativos e constitucionais, mormente na legalidade e legitimidade.

No que diz respeito ao adimplemento dos comandos judiciais, com vistas a satisfação dos interesses da coletividade, entendem Kanaane, Fiel Filho e Ferreira (2010) que a Constituição expressa os valores consagrados pela sociedade, de modo que ao agente público, compete o fiel cumprimento de suas normas e princípios, especialmente o da legalidade, caso contrário incorre na sensação de injustiça, burocracia e ineficiência.

Ao dispor sobre as finanças públicas, a Carta Magna trouxe à baila os princípios da legitimidade e economicidade, bem como previu a criação de um sistema de controle interno integrado, exercido concomitantemente pelos três poderes e não apenas pelo Executivo, nos termos da redação de seu art. 70.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, a 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 (BRASIL, 1988).

Por derradeiro, previu em seu texto a edição de lei complementar que dispusesse sobre finanças públicas.

Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

I - finanças públicas;

[...] (BRASIL, 1988).

Assim, tendo por fundamento o comando constitucional do art. 163, no ano 2000 fora editada a Lei Complementar nº 101/2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), voltada especialmente para a responsabilização dos agentes públicos quando no exercício da gestão fiscal.

Sua elaboração em atendimento ao comando constitucional, também foi motivada pelo descontrole da dívida interna, cujo montante à época correspondia a 50% (cinquenta por cento) do PIB brasileiro. A dívida do governo federal ultrapassava os 800 bilhões de reais em dezembro de 2000, sendo que mais da metade desse valor representava a dívida mobiliária. (PALUDO, 2018).

Soma-se a isso fatores como:

[...] déficits primários reiterados em todos os níveis de governo; gastos excessivos com pessoal; grandes privatizações; carga tributária elevada; guerra fiscal entre os Estados; e esgotamento do modelo de financiamento público; além de ataques especulativos ao real causados por crises internacionais, como a da Rússia em 1998 (PALUDO, 2018, p.361).

Nos dizeres de Edson Ronaldo Nascimento (2014), sua elaboração sofreu ainda, a influência de alguns princípios e normas internacionais, dentre os quais, do Fundo Monetário Internacional (FMI) no que concerne a transparência, eis que houve a abertura das contas Públicas à população. Na sequência o Fiscal Responsibility Act, de 1994 instituído na Nova Zelândia que impôs limites e restrições aos gastos públicos, em consonância com a sistemática proposta pelo FMI, o Tratado de Maastricht, cujas regras almejavam a estabilidade entre a dívida e o produto interno bruto (PIB) e a preservação do equilíbrio fiscal. Por fim, ressalta a influência norte-americana acerca de sua experiência financeira-orçamentária, que serviu de fundamento ao art. 9º da lei nº 101/2000 que impôs limitação de empenho e movimentação financeira e previu medidas de compensação.

Editada em meio ao cenário catastrófico relatado, a LRF visa precipuamente corroborar com os princípios constitucionais expressos no art. 37 da Constituição, quais sejam, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência estabelecendo, por conseguinte, normas de finanças públicas, com o intuito de promover quando imperiosa, à responsabilização dos gestores.

A responsabilização do administrador nos termos da LRF é possível conforme a doutrina de Ramos Filho (2017, p.131), uma vez que:

[...] ao fixar normas direcionadas à organização e ao equilíbrio das contas públicas. Trata-se, pois, na sua essência, de um verdadeiro código

regulamentador da conduta gerencial dos administradores públicos de todo o País.

Dessa forma, infere-se que a Lei Complementar nº 101/2000 estabeleceu alguns postulados a serem seguidos pelos gestores, originando, por conseguinte, o dever simultâneo de exercício das atividades de controle, no tocante a fiscalização e cumprimento das metas fixadas, pelas Controladorias das entidades públicas, bem como pelos órgãos da Administração, posto que, a estes competem a guarda das informações concernentes à execução orçamentária.

Ademais, é possível verificar da leitura de seu texto, que a LRF impôs normas mais rigorosas aos administradores dos bens públicos, reforçando por essa razão o comando de implementação dos sistemas de controle interno, cuja finalidade segundo Di Pietro (2004), consiste em assegurar a atuação administrativa em consonância com os princípios constitucionais implícitos e explícitos.

Todas essas inovações legislativas, advieram da necessidade de se manter a eficácia dos gastos públicos. Compelindo as pessoas jurídicas de direito público interno a instituírem sistemas de controle atuantes sobre os aspectos financeiros, contábeis, orçamentários, operacionais e patrimoniais, em obediência aos comandos constitucionais, em todas as esferas de Poder.

### **3 IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NAS ESFERAS FEDERAL, ESTADUAL E MUNICIPAL**

No presente tópico, vamos apresentar de forma simplificada a estrutura do sistema federal de controle interno, bem como, exemplos de sistemas estaduais e municipais.

Diz-se exemplos, pelo fato, de que estados e municípios possuem autonomia administrativa e financeira na forma do art. 18 da Constituição, de modo que em observância aos comandos constitucionais acerca da implantação do sistema de controle interno, seus respectivos órgãos de controle, poderão ter estrutura organizacional diversa apesar das semelhanças em alguns pontos.

Considerando a localização da instituição de ensino na qual o presente trabalho está sendo elaborado, os exemplos de estrutura do controle interno serão contextualizados com a realidade do Estado do Espírito Santo e do município de Aracruz.

#### **3.1 ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO EXECUTIVO FEDERAL**

A atual estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é regida pela Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, sendo composta pela Secretaria Federal de Controle, que atua como órgão central e pelos órgãos setoriais que integram o Ministério das Relações Exteriores, o Ministério da Defesa, a Advocacia-Geral da União e a Casa Civil, tendo esta última, atuação sobre todos os órgãos que compõem a Presidência e Vice-Presidência da República (art.4º, §5º).

No mais, os princípios, conceitos e diretrizes do sistema de controle interno federal foram definidos pela Instrução Normativa SFC nº 01/2001, elaborada com vistas a adequação da missão institucional ao cumprimento dos comandos constitucionais acerca do controle interno, bem como em razão da necessidade de manter atualizados os atos normativos que norteiam as atividades técnicas dos profissionais do setor.

### 3.2 ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO ESTADUAL

O sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo foi criado pela Lei Complementar nº 3.932, de 14 de maio de 1987 e reorganizado por meio da Lei Complementar nº 856 de 17 de maio de 2017.

O órgão central de controle interno é a Secretaria de Estado de Controle e Transparência (SECONT), dirigida pelo Secretário de Estado de Controle e Transparência, dividida internamente em diferentes níveis, quais sejam, direção superior, assessoramento, gerência, atuação instrumental e execução programática, cuja atuação está diretamente subordinada ao Chefe do Executivo Estadual.

De maneira análoga ao sistema do executivo federal, no âmbito estadual também poderão ser instituídas unidades setoriais, nesta esfera porém, através da designação de coordenações, mantendo-se, por conseguinte a subordinação técnica à SECONT.

### 3.3 ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

Apesar de integrar a estrutura da Administração Pública do Município de Aracruz, a criação efetiva da Controladoria-Geral como órgão de controle interno municipal somente ocorreu no ano de 2010, em virtude das exigências do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

A demanda do TCE-ES, se deu com base na existência de previsões constitucionais e infraconstitucionais acerca da criação e implantação do controle interno também na esfera municipal e não apenas nos âmbitos federal e estadual. Considerou ainda o fato de que decorridos dez anos desde a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, parcela considerável dos municípios do Estado ainda não haviam implantado seus órgãos de controle interno. Tal situação foi confirmada com a edição pelo TCE-ES da Resolução nº 227/2011.

Diante da exigência feita pelo Tribunal de Contas, o Poder Executivo municipal, através do Projeto de Lei nº 015 de 15 de março de 2010, editou a Lei nº 3.385 de 20

de dezembro de 2010, que criou a Controladoria-Geral do Município de Aracruz, em observância aos princípios fundamentais da Administração Pública, com vistas ao cumprimento das disposições constitucionais, sobretudo aquelas constantes no art. 70 da Carta Magna, bem como àquelas previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Todavia, no ano de 2011, fora editada a Resolução nº 227/2011 do TCE-ES, que novamente confirmou a imprescindibilidade da criação, implantação, manutenção e fiscalização do Sistema de Controle Interno da Administração Pública municipal, aprovando inclusive o guia de orientação para implantação do Sistema de Controle Interno no âmbito municipal, dispondo sobre prazos e demais providências necessárias.

Assim, com o intuito de cumprir a determinação da Corte de Contas Estadual, observando o prazo por ela inicialmente conferido, que se esgotava em fevereiro de 2012 e que a Controladoria-Geral apesar de criada desde 2010, ainda se encontrava em fase de implementação, o Poder Executivo criou a Lei nº 3.550/2012 que dispôs sobre o Sistema de Controle Interno do Município de Aracruz. Norma esta, posteriormente revogada pela Lei nº 3.632/2012.

Supervenientemente a Resolução nº 227/2011 teve sua redação alterada pela Resolução nº 257/ 2013, que determinou a criação do Sistema de Controle Interno pelos municípios ainda inertes, até o mês de agosto do ano de 2013 e nesse mesmo prazo a adequação das legislações municipais, por aqueles que o implantaram anteriormente a Resolução.

Porém, decorridos cinco anos da edição da Resolução supramencionada, constatou-se através de uma auditoria interna realizada pelo TCE, resultante da execução do Plano Anual de Fiscalização do Tribunal de Contas do Espírito Santo para o exercício de 2016, cuja finalidade consistia em avaliar a implantação e manutenção do Controle Interno, a existência de irregulares no Sistema de Controle do Município de Aracruz, que não promoveu as adequações necessárias, frente as alterações sofridas pela Resolução nº 227/2011 em decorrência da Resolução nº 257/2013.

Nesse ínterim, o Prefeito instituiu por meio do Decreto Municipal nº 31.597/2016, a Comissão de Reestruturação e Fortalecimento do Sistema de Controle Interno Municipal cujo propósito consistia na atualização da legislação com vistas a aprimorar e aperfeiçoar o controle interno, sua adequação aos atos normativos da Corte de Contas Estadual, além de promover a ampliação da capacidade operacional do sistema e o desenvolvimento de sua estrutura organizacional.

Saliente-se que à comissão em comento, restou determinada a apresentação ao Chefe do Executivo de um plano de ação com o fito de atender e adequar a Administração Municipal às recomendações e atos normativos do TCE-ES.

O plano de ação nº 001/2016 foi o corolário das atividades desempenhadas pela comissão outrora instituída, do qual surgiu conseqüentemente a Lei Municipal nº 4.155/2017 que dispõe sobre a reorganização da estrutura organizacional, competências e plano de carreira da Controladoria-Geral do município.

O dispositivo retro instituiu a Controladoria-Geral como órgão central do Sistema de Controle Interno do Executivo Municipal com atuação na Administração Direta e Indireta, sem prever, entretanto, qualquer subdivisão estrutural.

Embora tenha sido apresentado o modelo de Aracruz como exemplo de estrutura, a realidade não difere de outros municípios, variando apenas, segundo o porte econômico e a proximidade com a capital.

## 4 A ATUAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

### 4.1 A ATUAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO QUANDO DA PRÁTICA DE ATOS ADMINISTRATIVOS PELOS SERVIDORES E ATOS DE GESTÃO PELOS ADMINISTRADORES

Inicialmente cumpre conceituar atos administrativos, tarefa essa, realizada pela doutrina.

Nesse sentido entende Carvalho Filho (2018), que ainda não fora definido um conceito uniforme pelos doutrinadores, visto que, ele deve mostrar com exatidão o perfil do instituto.

Todavia, tratou o renomado autor de conceituar os atos administrativos como, “a exteriorização da vontade de agentes da Administração Pública ou de seus delegatários, nessa condição, que, sob regime de direito público, vise à produção de efeitos jurídicos, com o fim de atender ao interesse público” (CARVALHO FILHO, 2018, p.103).

Igualmente necessária a conceituação dos atos de gestão, que por seu turno, são uma espécie de atos administrativos, praticados pelos agentes políticos, sem o exercício da supremacia ou coerção sobre os particulares, na qualidade de administradores dos bens e serviços postos à disposição da população.

Nessa perspectiva preceitua Carvalho Filho (2018, p.144) que:

O Estado, entretanto, atua no mesmo plano jurídico dos particulares quando se volta para a gestão da coisa pública (*ius gestionis*). Nessa hipótese, pratica atos de gestão, intervindo frequentemente a vontade de particulares. Exemplo: os negócios contratuais (aquisição ou alienação de bens). Não tendo a coercibilidade dos atos de império, os atos de gestão reclamam na maioria das vezes soluções negociadas, não dispondo o Estado da garantia da unilateralidade que caracteriza sua atuação.

Contudo, como é sabido, a prática de atos pela Administração deve calcar-se no princípio da legalidade, de modo que diferentemente dos atos praticados pelos

particulares, precisam aqueles submeter-se ao crivo legal, isto é, os agentes públicos só podem atuar em conformidade com a legislação vigente. Dessa forma, não havendo previsão legal, o agente deve abster-se da prática de qualquer ato.

Amplamente definido e explicado pela doutrina o princípio da legalidade também foi conceituado por Carvalho Filho (2015, p.20) como “a diretriz básica da conduta dos agentes da Administração. Significa que toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei. Não o sendo, a atividade é ilícita”

Aduz o ilustre autor (2015, p.53) que quando da observância da legalidade “o agente limita-se a reproduzir os elementos da lei que os compõem”.

Em que pese a consideração tecida, compreende o renomado autor que, em dadas circunstâncias, à Administração também é conferido o poder de discricionariedade, ou seja, “se defere ao agente o poder de valorar os fatores constitutivos do motivo e do objeto, apreciando a conveniência e a oportunidade da conduta. (CARVALHO FILHO, 2015, p. 126).

Embora conferida a prática de atos discricionários pela Administração em situações esporádicas, depreende o ordenamento jurídico brasileiro pela imprescindibilidade da observância do princípio da legalidade pelos agentes públicos, com vistas a dizimação dos atos arbitrários.

Nesse diapasão, revela-se um dos principais papéis do controle interno, qual seja, auxiliar os gestores para que atuem em consonância com os princípios administrativos, atentando-se especialmente a legalidade, evitando-se, por conseguinte, a prática de atos arbitrários pelos gestores, principalmente em razão de conflitos pessoais com fornecedores, prestadores de serviço e/ou servidores, além de conflitos de ego internos à Administração.

Frise-se, porém, que apesar da prática de atos decisórios pelos gestores, com o objetivo de impulsionar a máquina pública, esta só funciona plenamente se atuantes os servidores que a compõem.

Entretanto, quando operantes, podem cometer equívocos, de forma análoga aos gestores. Assim, não obstante, a necessidade de observância do princípio supramencionado, entende Elderson Ferreira da Silva (2013), que a cada setor ou órgão público compete o exercício do controle interno.

Nos dizeres do citado autor, esse comportamento deve ser adotado em razão da impossibilidade de verificação pelo gestor, da atuação individualizada de cada agente público, nas diversas áreas e órgãos sob sua competência. Mostrando-se, por esse motivo, imprescindível o trabalho da Controladoria na orientação quanto a padronização de procedimentos e criação de normativas adequadas, bem como na coordenação de todo o sistema de controle, para orientar adequadamente o administrador acerca das atividades desenvolvidas sob sua gestão.

Todavia, para instruir adequadamente o gestor, o controle interno precisa primeiramente obter a informação, principal instrumento de suporte a tomada de decisões. Estas embora empunhadas com vistas a alcançar um objetivo futuro, baseiam-se na observação de fatos pretéritos e presentes, em sua maioria constantes nos registros públicos: documentos, fotografias, processos, arquivos de mídia, registros contábeis, dentre outros.

Entretanto, durante o levantamento e processamento de informações, o controle interno pode verificar a existência de irregularidades, provenientes de atos administrativos passíveis de correção pelo gestor ou servidor responsável, sendo a estes apontados a fim de sanar a incorreção. Essa profilaxia é possível, ante a aplicação do princípio da autotutela consagrado em nosso ordenamento jurídico.

A Administração Pública comete equívocos no exercício de sua atividade, o que não é nem um pouco estranhável em vista das múltiplas tarefas a seu cargo. Defrontando-se com esses erros, no entanto, pode ela mesma revê-los para restaurar a situação de regularidade (CARVALHO FILHO, 2015, p.16).

O poder de autotutela concedido a Administração, lhe permite sanar irregularidades anteriormente cometidas. Em dadas circunstâncias, essa retificação decorrerá da atuação do órgão de controle interno, que agindo em uma de suas formas, preventiva,

concomitante ou repressivamente, apontará ao gestor a necessidade de revisão dos atos praticados.

Quanto as formas de controle desempenhadas pelas Controladorias, quando de seu auxílio aos administradores e servidores, com vistas ao regular funcionamento da máquina pública, temos inicialmente a definição dada por Elderson Ferreira da Silva (2013) ao controle prévio, com sendo aquele que antecede a conclusão de uma tarefa e se torna mais eficiente mediante a criação de normas e procedimentos que servirão de norte a prática dos atos administrativos, otimizando o tempo de execução das atividades, evitando-se, ao contrário do pensamento majoritário, a burocratização dos serviços.

Ademais, dispõe que o controle concomitante tem por objetivo “evitar distorções e corrigi-las imediatamente, proporcionando a continuidade do referido procedimento.” (SILVA, E., 2013, p.7). Dessa forma, tem-se o acompanhamento da tarefa, evitando desvios e falhas na prática do ato.

Quanto ao controle corretivo, entende o respeitável autor, tratar-se daquele que atua em momento ulterior à realização do ato, isto é, após sua consumação, com o fito de avaliar a regular aplicação dos recursos empreendidos, assim como sua eficiência. Visa, por conseguinte, avaliar o modo como foi realizado, para ao final constatar por sua homologação, correção ou nulidade. (SILVA, E.,2013).

Além de orientar os gestores quanto aos atos de gestão e contribuir para dinamização das atividades administrativas desempenhadas pelos servidores, com o propósito de garantir a continuidade e qualidade dos serviços prestados à população cotidianamente, as Controladorias têm recebido posição de destaque nos últimos anos, frente a grande cobrança e fiscalização empreendida pelos órgãos de controle externo.

Seu diálogo com os Tribunais de Contas, têm se tornado cada vez mais frequente, eis que os Tribunais têm empreendido grandes esforços para o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, sobretudo na esfera municipal.

Por fim, convém atentar-se ao fato de que as demandas sociais são cada vez maiores, de modo que as decisões tomadas pela gestão acerca de procedimentos, processos e atendimentos ao público no geral não podem ser tardias, sob pena de incorrer na famosa morosidade administrativa e conseqüente judicialização.

Dessa forma, tendo em vista a numerosidade de atos de gestão praticados diariamente nas mais diversas repartições públicas, faz-se mister a efetivação interna do controle em cada setor da administração, que de acordo com as diretrizes elaboradas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) deverá ser concebido no amago da organização, devendo estar diretamente ligado as atividades desenvolvidas pela entidade como um todo, tornando-se parte integrante dos procedimentos.

Caberá portanto, ao gestor, avaliar os benefícios decorrentes da implantação e estruturação do sistema de controle interno, observando seus princípios, quais sejam: a relação custo-benefício, qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários, delegação de poderes e definição de responsabilidades, segregação de funções, instruções devidamente formalizadas, controles sobre transações, aderência a diretrizes e normas legais.

No que tange aos princípios mencionados, Elderson Ferreira da Silva (2013, p.7) dispõe que a relação custo-benefício “Consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar”.

Verifica-se, que ao gestor compete avaliar a importância e benefícios proporcionados pelo órgão de controle para os atos de gestão regularmente praticados e o montante a ser investido em sua estrutura, tanto física como organizacional, aqui englobados os vencimentos pagos aos profissionais, as despesas para a capacitação dos mesmos, bem como os recursos empreendidos na execução dos trabalhos de controle, como por exemplo, as auditorias.

Quanto a qualificação, treinamento e rodízio de funcionários, Elderson Ferreira da Silva (2013) entende que a seleção e treinamento devem observar critérios, almejando

maior rendimento e baixo custo, ao passo que a rotatividade oferece benefícios ao reduzir a incidência de fraudes.

Em relação a delegação de poderes e responsabilidades, Lima (2018) afirma que deverão ser precisos e claros, indicando-se a autoridade delegante, aquela a quem a competência é delegada e o respectivo objeto.

No que concerne a segregação de funções, Elderson Ferreira da Silva (2013, p. 8) afirma que:

A estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/ aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio.

Por sua vez, discorrem Nascimento e Reginato (2015) que a segregação de funções impede o início e término do ciclo operacional por um único servidor, previne fraudes e possibilita em razão do rodízio a avaliação dos procedimentos mais complexos pelo sujeito envolvido na execução dos trabalhos, pois terá condições de propor melhorias.

No que tange aos três últimos princípios elencados, foram estes definidos pela Instrução Normativa nº 01 de 06 de abril de 2001 da Secretaria Federal de Controle Interno conforme transcritos a seguir:

Instruções devidamente formalizadas – para atingir um grau de segurança adequado, é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados por meio de instrumentos eficazes e específicos; ou seja, claros, objetivos e emitidos por autoridade competente.

Controles sobre transações – é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade e autorizados por quem de direito.

Aderência a diretrizes e normas legais – o controle interno deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos, relacionados com a finalidade da entidade. (BRASIL, 2001).

A instrução normativa supramencionada, trouxe à baila o estabelecimento de procedimentos, normalmente fixados por instruções normativas, que muito contribuem para a orientação e desenvolvimento das diversas tarefas diárias da administração,

visto que os servidores atuam em sua observância, facilitando, portanto, o controle dos atos, em virtude da padronização.

Na sequência, será abordada a atuação do controle interno, quando da prática de atos fiscais, tendo em vista, a vigência e exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

## 4.2 A ATUAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO QUANDO DA PRÁTICA DE ATOS FISCAIS

A importância da atuação do sistema de controle interno, também é verificada quando da prática de atos fiscais, haja vista, os regramentos constantes na norma sobre finanças públicas, elaborada em razão da previsão constitucional, que por sua vez deverá ser cumprida pelos gestores.

O dispositivo mencionado, cuida da Lei Complementar nº 101/2000, que regulamenta os atos dos gestores, no que tange a administração dos bens públicos, cujos objetivos consistem pois, em priorizar o controle sobre as despesas, sobretudo àquelas com pessoal e operações de crédito, racionalizar a utilização dos recursos públicos, promover o crescimento das receitas arrecadadas, a eficiência e transparência da gestão, bem como a adoção de técnicas adequadas de planejamento governamental.

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

[...] (BRASIL, 2000).

Consequentemente, impõe aos governantes, maior comprometimento na utilização do dinheiro público e preocupação com o cumprimento das metas e diretrizes constantes nas leis orçamentárias.

O que a LRF busca, na verdade, é reforçar o papel da atividade de planejamento e, mais especificamente, a vinculação entre as atividades de planejamento e de execução do gasto público,

[...]

Por sua vez, a transparência será alcançada por meio do conhecimento e da participação da sociedade, assim como na ampla publicidade que deve cercar todos os atos e fatos ligados à arrecadação de receitas e à realização de despesas pelo Poder Público (PALUDO, 2018, p.217).

Nesse diapasão, as atividades de fiscalização executadas pelo controle interno, consistem em sua maioria na confrontação e verificação de dados e informações produzidos pela Administração, com as disposições constantes na Lei Complementar nº 101/2000, a fim de verificar sua legalidade.

Todavia, além da confrontação dos registros, a fim de verificar sua autenticidade e veracidade, o controle interno também atua na observância do planejamento das ações governamentais. Isso porque, as atividades de planejamento têm por objetivo precípuo, prever antecipadamente os riscos, a fim de indicar a profilaxia necessária caso os mesmos se concretizem, possibilitando, inclusive, a correção das distorções verificadas quando possível.

A respeito do assunto, preceitua Paludo (2018) que, planejar tornou-se a principal ação a ser desenvolvida pelo gestor, com o propósito de dar fiel cumprimento as metas e determinações impostas pela Lei Complementar nº 101/2000.

Nesse íterim, uma das principais atividades desenvolvidas pelo controle interno, diz respeito ao acompanhamento da atuação dos gestores durante todo o exercício financeiro, para verificar se a execução das despesas e receitas, cumpre os limites legais, bem como se as mesmas são executadas em conformidade com as ações e programas estabelecidos no Plano Plurianual (PPA) e na Lei Orçamentária Anual (LOA).

A necessidade de observância e cumprimento dos limites orçamentários fora ressaltado pela LRF, que em seu art. 59, inclusive, disciplinou acerca da obrigatoriedade de fiscalização do cumprimento das normas nela constantes pelos sistemas de controle interno de cada poder.

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

[...] (BRASIL, 2000).

A análise individualizada das normas aludidas, faz-se necessária a compreensão acerca da atuação do controle interno quando da prática de atos fiscais, tendo em vista a possibilidade de responsabilização dos gestores, em razão do descumprimento legal, bem como os vultosos prejuízos que podem ser causados ao erário, comprometendo significativamente a prestação dos serviços públicos.

Pois bem. Para maior clareza parte-se a análise de algumas das normas anteriormente indicadas.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) foi conceituada pela Constituição através da redação de seu art. 165, §2º:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

[...] (BRASIL, 1988).

Por sua vez, sua principal finalidade consiste, pois, em promover o diálogo entre a Lei Orçamentária Anual e o Plano Plurianual, orientando, dessa forma, a elaboração dos orçamentos dos entes da Administração Pública direta e indireta, quanto ao manejo dos recursos fiscais arrecadados e sua melhor aplicação no serviço público.

Nesse sentido preceitua Paludo (2018, p.363):

A LRF deu ênfase e tornou mais clara a obrigatoriedade de elaboração do PPA por todos os entes da Federação, incluindo também os pequenos Municípios, quando estabeleceu que a Lei Orçamentária Anual e a realização de despesas deveriam ter compatibilidade com o PPA.

Novamente a Lei de Responsabilidade Fiscal enfatiza, a necessidade de planejamento pelo gestor, a fim de distribuir adequadamente os recursos arrecadados, na prestação de serviços públicos, para melhor atender aos interesses do cidadão, de tal modo que as ações previstas a curto prazo pela LOA devem compatibilizar-se com àquelas previstas a médio prazo pelo PPA.

Considerando, portanto, que à LDO compete definir dentre as ações estabelecidas no PPA, aquelas que terão prioridade no exercício seguinte, firmadas na LOA, essencial é o atingimento de suas metas, uma vez que a sua inobservância poderá implicar na inadequação do uso das receitas, impedindo o êxito das ações governamentais, traçadas pelo gestor para seu mandato.

Outrossim, diante do cenário de endividamento público por que passava o Brasil à época da elaboração da Lei de Responsabilidade Fiscal, cuidou o legislador de destacar a observância à determinados limites quando da contratação de operações de crédito pelos entes públicos.

As operações de crédito são comumente contratadas quando o montante de tributos arrecadados não corresponde ao esperado, dessa forma frustrada a expectativa de arrecadação, o gestor realiza um “empréstimo” para cobrir as despesas previstas no orçamento.

Todavia, ainda que permitida sua realização pelos gestores, patente é a preocupação do legislador com as operações de crédito ao antever no art. 12, a impossibilidade de seus valores ultrapassarem as despesas correntes fixadas para o exercício.

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

[...]

§ 2º O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária.

[...] (BRASIL, 2000).

Referida preocupação se mostra óbvia, em razão do descontrole que poderia se dar por muitos gestores, ainda que detentores das melhores intenções, uma vez que poderiam terminar por realizar operações de quantias consideravelmente maiores as despesas de capital previstas, impossibilitando o fechamento das contas ao final do exercício, haja vista que, as despesas devem compatibilizar-se com as receitas, não podendo aquelas serem superior a estas.

Não obstante os motivos justificadores já tecidos no que tange a realização das operações de crédito, insta frisar que para sua realização também deverão ser observados os limites impostos pelo Senado Federal em sua Resolução nº 43/2001.

A resolução retro estabeleceu que o montante das operações realizadas, não pode ultrapassar 16% (dezesesseis por cento) da receita corrente líquida auferida no exercício.

Cumprido realçar que as vedações apresentadas tem o intuito de resguardar o erário, de vultosos prejuízos, uma vez que, no ímpeto de concretizar as ações governamentais inicialmente traçadas, alguns gestores terminam por contrair dívidas de forma irresponsável, mesmo diante das limitações constantes em seu orçamento, provocando o endividamento do ente administrado, que a depender do montante, poderá se tornar irreparável.

Novamente, tem-se a atuação do controle interno, que verificará quando da necessidade da contratação da operação de crédito, a viabilidade orçamentária da entidade contratante, em observância aos limites legais.

Além das limitações no que concerne as operações de crédito, também as previu o art. 59, para os restos a pagar, os quais, à seu turno, são definidos pelo art. 36 da Lei nº 4.320/64:

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

[...] (BRASIL, 1964).

Isso implica dizer que o gestor contrai uma dívida, cujo pagamento será efetuado no ano subsequente, sendo-lhe, todavia, vedada a utilização da disponibilidade financeira e orçamentária daquele exercício.

No mais, o art. 42 da Lei Complementar nº 101/2000 vedou preventivamente a realização de despesa pelo gestor, nos últimos dois quadrimestres de seu mandato, cujo pagamento não possa ser efetuado em sua integralidade naquele exercício financeiro, com o intuito de evitar a realização de despesas pelo gestor atual em detrimento de seu sucessor, que poderá se deparar com a insuficiência de recursos necessários a satisfação da dívida.

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

[...] (BRASIL, 2000).

Em razão da limitação imposta pela LRF, o controle interno, se mantém alerta no último ano de mandato, especialmente nos últimos meses do ano, em função do maior rigor das vedações impostas aos gestores, posto que, estes se encontram em vias de encerramento de suas atividades e algumas vezes de reeleição, podendo dessa forma se valer do dinheiro público para conquista-la.

Em relação ao retorno da despesa total com pessoal, foram fixados pela LRF diferentes limites para cumprimento, pelas pessoas jurídicas de direito público interno:

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

[...] (BRASIL, 2000).

Dentre os 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida estabelecidos para os municípios, 6% (seis por cento) destinam-se ao Poder Legislativo e 54% (cinquenta e quatro por cento) ao Poder Executivo. A esses percentuais, porém, não são computadas as despesas decorrentes de indenização por demissão de servidores e àquelas oriundas de decisões judiciais.

A inobservância desses limites, resulta em vedações ao órgão, conforme inteligência do art. 22 da LRF:

Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias (BRASIL, 2000).

Além das vedações supracitadas, prevê a Constituição Federal em seu art. 169, §3º as providências a serem adotadas pelo órgão infrator, nos dois quadrimestres seguintes, com o fito de eliminar o percentual excedente.

[...]

§ 3º Para o cumprimento dos limites estabelecidos com base neste artigo, durante o prazo fixado na lei complementar referida no caput, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adotarão as seguintes providências:

I - redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança;

II - exoneração dos servidores não estáveis.

[...] (BRASIL, 1988).

À vista disso, salutar, o desempenho das funções públicas pelo gestor de forma consciente e responsável, com vistas a impedir transtornos futuros a entidade administrada.

A ponderação de seus atos se torna crucial, eis que na ilusão de oferecer maior qualidade na prestação de serviço ao público, o gestor poderá incorrer na contratação em massa, comprometendo significativamente seu orçamento. Na sequência terá que promover a redução do quadro de servidores de forma drástica para adequar-se aos limites legais.

Nesse ínterim, restará inalcançado seu objetivo inicial acerca da obtenção de qualidade na prestação dos serviços ofertados pelo ente público, provocando inclusive, colapso nos setores de atendimento, ante ao elevado número de exonerações.

Outra situação perigosa, refere-se a elaboração de projetos de lei relativos aos planos de cargos e carreira e reajustes propostos pelo executivo, em virtude da defasagem dos vencimentos e remunerações pagas aos servidores, que se equivocadamente calculados poderão resultar no endividamento da entidade e na tomada de medidas

drásticas para o contingenciamento dos recursos, nos termos do art. 169 da Constituição.

Com vistas a impedir o endividamento público, a exoneração de servidores estáveis, o corte no pagamento de horas extras, além de outros benefícios concedidos ao servidor, o controle interno desempenha importante papel na análise de processos administrativos relacionados a contratação de pessoal, especialmente quando da realização de certames e da promoção de reajustes para determinados cargos ou para toda a coletividade de servidores.

Nesse momento, mostra-se imprescindível a estruturação técnica do órgão, em razão do conhecimento técnico necessário à verificação dos dados apresentados.

No mais, coube a Lei de Responsabilidade Fiscal dispor sobre a destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, com o pretense intuito de preservação do patrimônio público, conforme disciplinado pelo art.44, especialmente em razão do cenário de endividamento público do Brasil à época da elaboração da norma em comento.

Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos (BRASIL, 2000).

Por essa razão, faz-se necessário o acompanhamento pelo órgão de controle interno, do processo de venda e aquisição de bens de capital, bem como posteriormente da destinação da respectiva verba, uma vez que os valores arrecadados na alienação não poderão ser utilizados para custear as despesas correntes da administração, sob pena de incorrer na redução dos ativos.

A utilização dos ativos provenientes da alienação de bens de capital mostra-se prejudicial a administração, posto que, ao se utilizar referidos valores para o pagamento de despesas cotidianas da Administração, as eles cumpririam a função dos valores levantados através das operações de crédito, para suprir déficits na arrecadação prevista.

Dessa forma, ao contrário da operação de crédito, que consiste em uma espécie de empréstimo, pago regularmente, as quantias levantadas com a venda de bens, simplesmente seriam utilizadas para o pagamento de despesas correntes, sem plano de retorno aos cofres públicos.

À vista de todo o exposto, acerca das limitações impostas pelo art. 59, observa-se que a Lei Complementar nº 101/2000, informa em seu art. 25, §1º, inciso IV, o *múnus* a que estão submetidos os entes da federação, caso descumpridos alguns dos limites indicados no art. 59, cujo inadimplemento, importará na vedação de transferências voluntárias de um ente para outro, de recursos correntes ou de capital a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira.

[...]

§ 1º São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias:

[...]

IV - comprovação, por parte do beneficiário, de:

- a) que se acha em dia quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos;
- b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde;
- c) observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em Restos a Pagar e de despesa total com pessoal;
- d) previsão orçamentária de contrapartida.

[...] (BRASIL, 2000).

Referidas sanções, mostram-se demasiadamente gravosas à Administração, que assoberbada de demandas, se vê incapaz de cumprir os objetivos e metas traçados no PPA e na LOA, uma vez que, a persecução de algumas ações governamentais decorre especialmente das receitas provenientes de transferências voluntárias.

Diante disso, conclui-se pela relevância da aplicação e fiel execução de Lei de Responsabilidade Fiscal, posto que, tem por fundamento sustentar o desenvolvimento

econômico, sem endividamento público, descontrole de gastos e principalmente, sem a criação de artifícios necessários à encoberta dos rombos causados por uma gestão ineficiente e mal planejada.

Para tanto, imprescindível a atuação ativa do órgão/sistema de controle interno, a fim de coibir atos desmantelatórios do planejamento orçamentário encetado pela Administração, com foco na otimização dos recursos públicos e aplicação eficiente dos mesmos, considerando que atitudes relapsas, podem acarretar graves prejuízos ao erário, sem perspectiva de ressarcimento aos cofres públicos.

A ausência de planejamento e efetivo controle pela Administração podem resultar em gastos desnecessários com setores menos demandados, prejudicando via de consequência, os setores de grande demanda, como saúde, assistência social e educação, que exigem parcelas significativas do orçamento para a realização de seus trabalhos.

A adequada alocação de recursos e o seu uso responsável têm sido objeto de exigências pelos Tribunais de Contas, mormente quanto aos entes municipais, principais responsáveis pelo atendimento direto das demandas básicas da população.

Soma-se a isso o efetivo retorno exigido pelos cidadãos que na posição de “donos” dos recursos, esperam resultados compatíveis com os tributos arrecadados.

Destarte, ante a necessidade da existência de uma boa governança, têm os órgãos de controle externo impelido os gestores ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, pretendendo a devida prestação de contas pelos ordenadores de despesa.

Insta frisar, que boa parte dos gestores não detém conhecimentos técnicos sobre contabilidade, finanças e orçamento. Por conseguinte, demandam cada vez mais as controladorias, com vistas ao cumprimento das limitações previstas na LRF e a intenção precípua de resguardarem-se quanto a futuros processos de responsabilização fiscal.

## **5 AS MELHORIAS NA GESTÃO PÚBLICA EM DECORRÊNCIA DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO, TOMANDO COMO EXEMPLO O MUNICÍPIO DE ARACRUZ**

A seguir serão apresentados dois casos concretos do município de Aracruz, em que a atuação do controle interno importou em ganhos à municipalidade.

### **5.1 CASO 1 - PRAZO PROCESSUAL PARA CONCLUSÃO DOS PROCESSOS DE LICENCIAMENTO AMBIENTAL**

A auditoria nº 20/2015 submeteu a análise alguns processos de licenciamento ambiental de baixo impacto e pequeno porte realizados pela Secretaria Municipal de Meio Ambiente do município de Aracruz, com vistas a observar o prazo decorrido entre a data de protocolo e o efetivo deferimento ou indeferimento da solicitação de Licença Ambiental.

O licenciamento ambiental é um procedimento administrativo empreendido com o propósito de permitir a localização, funcionamento, instalação e ampliação de empreendimentos e atividades, que será deferido ou indeferido a depender do potencial degradador e poluidor do negócio.

A amostra foi composta pelos seguintes processos administrativos:

1. Processo Administrativo nº 4259/2015 (Licenciamento nº 01);
2. Processo Administrativo nº 3621/2015 (Licenciamento nº 02);
3. Processo Administrativo nº 1094/2015 (Licenciamento nº 03);
4. Processo Administrativo nº 1093/2015 (Licenciamento nº 04).

A partir da análise dos processos mencionados, verificou-se que o prazo de resposta acerca da concessão da licença não respeitou o limite legalmente previsto no Decreto Municipal nº 12.507/2004, qual seja, 45 (quarenta e cinco) dias.

Art. 8º – Os procedimentos para o licenciamento ambiental, serão regulamentados pelo Poder Executivo, no que couber, obedecendo as seguintes etapas:

[...]

III – análise pela SEMAM, no prazo máximo 180 (cento e oitenta) dias, dos documentos, projetos e estudos apresentados e a realização de vistorias técnicas, quando necessárias, excetuando-se o disposto no parágrafo 2º deste artigo;

[...]

§ 2º – O prazo estabelecido no inciso III deste artigo, **será de 45 (quarenta e cinco) dias, prorrogáveis por igual período**, para as atividades e empreendimentos de pequeno porte e baixo potencial de impacto ambiental, sujeitas a procedimentos administrativos simplificados (ARACRUZ, 2004, grifo nosso).

Na Tabela abaixo são indicados os prazos para conclusão dos procedimentos analisados.

**Tabela 1** – Prazo para conclusão dos processos de Licenciamento anteriores à auditoria.

Descrição	Data inicial	Data final	Tempo total
Licenciamento n° 01	05/12/2014	11/11/2015	341 dias
Licenciamento n° 02	19/03/2015	18/08/2016	518 dias
Licenciamento n° 03	15/12/2014	24/02/2016	436 dias
Licenciamento n° 04	15/12/2014	24/02/2016	436 dias

Fonte: Relatório de auditoria nº20 (CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO DE ARACRUZ, 2015).

Com a constatação de que os prazos para análise dos processos de licenciamento foram reiteradamente descumpridos, a Controladoria propôs a Secretaria de Meio Ambiente a adoção de algumas medidas dentre as quais, a elaboração de planilhas para o controle de prazos processuais, a criação de fluxogramas para o processamento dos processos e o estabelecimento de diretrizes e rotinas internas, a fim de proporcionar a priorização dos processos cuja data limite estivesse mais próxima.

Ulteriormente, o órgão de controle deu início a fase de monitoramento, verificando os prazos constantes na tabela abaixo.

**Tabela 2** – Prazo para conclusão dos processos de Licenciamento posteriores à auditoria.

Descrição	Data inicial	Data final	Tempo total
Licenciamento n° 05	15/02/2017	28/03/2017	41 dias
Licenciamento n° 06	08/03/2017	21/04/2017	44 dias
Licenciamento n° 07	13/06/2017	20/07/2017	37 dias
Licenciamento n° 08	05/07/2017	17/08/2017	43 dias

Fonte: Relatório de Monitoramento nº20 (CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO DE ARACRUZ, 2015).

Com a adoção de novas rotinas internas e a implementação de controles internos, o prazo médio de análise dos processos de licenciamento reduziu de um total de 432,75 dias para 41,25 dias.

Verifica-se, portanto, que a adoção dos procedimentos indicados pelo controle interno, resultou em considerável mudança na prestação de serviços pela Secretaria de Meio Ambiente, uma vez que reduziu em aproximadamente 90% (noventa por cento) o tempo para avaliação do processo de licenciamento ambiental protocolados pelos municípios.

Ademais, considerando que o contribuinte é o mantenedor da Administração pública, a quem compete a prestação de serviços públicos de qualidade em observância a disposição constante no art. 175 da Constituição e ao princípio da eficiência insculpido no art. 37 da Norma Fundamental, constitui uma afronta ao cidadão que paga regularmente seus impostos, a morosidade na análise de seu processo administrativo, após decorridos mais de um ano de seu protocolo.

Essa situação se agrava, quando levado em consideração que a lei disciplinadora do prazo para apreciação das solicitações, regulamenta o licenciamento ambiental no município de Aracruz, de modo que deveria ser de pleno conhecimento dos profissionais atuantes na Secretaria de Meio Ambiente e por eles fielmente cumprida.

Como dito em outra oportunidade, tendo em vista que a atividade de licenciamento ambiental é de competência da Secretaria de Meio Ambiente, atividades de controle interno por ela deveriam ser desempenhadas, uma vez que, além de detentora da competência para execução da referida tarefa, possui conhecimento acerca da legislação municipal vigente.

Dessa forma, verificando que os prazos não eram em sua maioria cumpridos, ao próprio setor cumpria o dever de estabelecer procedimentos internos como uma forma de profilaxia ao problema existente.

Depreende-se, assim, que a atuação da Controladoria na situação apresentada, além de possibilitar o cumprimento do prazo legal, melhorando a prestação do serviço ofertado aos seus contribuintes, trouxe benefícios ainda maiores ao Município, visto que, demandando menor tempo para a apreciação dos pedidos, e sendo o caso de seu deferimento, novas pessoas jurídicas passaram a ser instituídas mais rapidamente em sua base territorial, aumentando conseqüentemente a arrecadação de tributos provenientes de suas atividades.

A majoração das receitas, importa no alcance das previsões de arrecadação constantes na lei orçamentária e no melhor cumprimento das metas e objetivos governamentais, em razão da maior disponibilidade financeira.

A morosidade na avaliação dos pleitos, termina por implicar na judicialização da demanda, considerando a facilidade de acesso à justiça pelo cidadão. No mais, pode induzir a instalação de estabelecimentos de forma irregular, pois muitos empreendedores preferem assumir o risco da atividade a esperar a deliberação pela concessão ou negativa do licenciamento.

Por sua vez, o desenvolvimento de uma atividade não regularizada, a depender da sua área de atuação poderá acarretar sérios danos ambientais ao município e seus habitantes, se possuir elevado grau de poluição e degradação, ainda não verificados pela Secretaria de Meio Ambiente, em razão do inadimplemento do prazo legalmente conferido ao mencionado órgão.

## 5.2 CASO 2 - PROJETOS DE LEIS QUE DISPÕEM SOBRE A ESTRUTURAÇÃO DO PLANO DE CARGOS, CARREIRAS E VENCIMENTO DO PODER EXECUTIVO DO MUNICÍPIO DE ARACRUZ.

O caso apresentado a seguir, cuida de atuação emblemática do órgão de controle interno do Município de Aracruz, uma vez que, impediu o endividamento do município, a realização de cortes significantes nas despesas, além da exoneração de inúmeros servidores estáveis.

No ano de 2018 o Executivo Municipal de Aracruz, elaborou projetos de lei de reestruturação do plano de cargos, carreiras e vencimento dos servidores municipais de diferentes áreas de atuação, observando as formas de provimento, progressão, promoção, avaliação de desempenho, vencimento, remuneração, dentre outros aspectos.

Anteriormente à aprovação pela Câmara Municipal, os processos administrativos que instruíam os projetos mencionados foram analisados pela Controladoria-Geral, onde se constataram irregularidades acerca do aumento remuneratório pretendido.

Com fulcro nas competências que lhe foram conferidas pelo Art. 7º, inciso X da Lei Municipal nº 4.155/2017 a Controladoria apresentou manifestação nos autos administrativos acerca ao descumprimento da Lei Complementar nº 101/2000.

Art. 7º São competências da Controladoria Geral do Município, na forma e nos limites estabelecidos pelo Conselho de Fiscalização e Transparência e de acordo com seu planejamento e definições:

[...]

X - acompanhar a observância dos limites constitucionais, da Lei de Responsabilidade Fiscal e dos demais limites e destinações estabelecidos em instrumentos legais;

[...] (ARACRUZ, 2017).

Inicialmente o controle interno apontou que não foram apresentados estudos e memórias de cálculo que subsidiassem o percentual de reajuste pretendido, comprometendo o rigor dos valores apresentados. Com isso dispôs que a manifestação técnica do órgão ficaria adstritas as planilhas de impacto financeiro apresentadas nos autos.

Em seguida, enfatizou que o déficit atuarial importa em considerável elevação do percentual da despesa com pessoal, uma vez que os dispêndios com a previdência dos servidores foram inclusas no art. 18 da Lei Complementar nº 101/2000.

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

[...] (BRASIL, 2000).

Essa elevação decorre do Plano de Amortização do Déficit Previdenciário instituído no Município de Aracruz através da Lei nº 4.114/2017, que estabelece o equacionamento entre os exercícios de 2016 e 2044, fixando alíquotas suplementares crescentes, consoante tabela a seguir:

**Tabela 3** – Alíquotas de contribuição previdenciária conforme exercício financeiro.

<b>Exercício</b>	<b>Alíquota de Contribuição Previdenciária Suplementar</b>
2016	10,00%
2017	12,00%
2018	16,00%
2019	20,00%
2020	24,00%
2021	28,00%
2022	32,00%
2023	36,00%
2024	40,00%
2025	44,00%
2026	48,00%
2027	52,00%
2028	56,00%
2029	59,35%
2030	59,35%
2031	59,35%
2032	59,35%
2033	59,35%

2034	59,35%
2035	59,35%
2036	59,35%
2037	59,35%
2038	59,35%
2039	59,35%
2040	59,35%
2041	59,35%
2042	59,35%
2043	59,35%
2044	59,35%

Os cálculos dos impactos provenientes do aumento da despesa com pessoal apresentados a Controladoria, estimaram um aumento na razão de R\$ 10.801.731,00 para o último trimestre de 2019, R\$ 43.206.924,00 para o exercício de 2020 e novamente R\$ 43.206.924,00 para o exercício de 2021.

Na sequência o controle interno realizou um levantamento histórico da receita corrente líquida e da despesa total com pessoal de 46 (quarenta e seis) quadrimestres, compreendidos entre o 1º quadrimestre de 2004 e o 1º quadrimestre de 2019, apurando-se ao final os resultados abaixo:

**Tabela 4** - Relação da Receita Corrente Líquida e da Despesa Total com Pessoal.

	<b>Receita Corrente Líquida</b>	<b>Despesa Total com Pessoal</b>
<b>Média Quadrimestral</b>	0,0312	0,0359
<b>Crescimento Total</b>	3,8103	4,6181
<b>Taxa Histórica</b>	0,0305	0,0351

Verificou-se que, o aumento da despesa com pessoal se mostrou superior ao da receita corrente líquida no decorrer de 15 (quinze) anos, aproximando-se cada vez mais seu percentual ao previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme cálculos realizados pela Controladoria, cujos valores são dispostos na tabela abaixo:

**Tabela 5** – Projeção da elevação do percentual com Despesa com Pessoal.

<b>Relatório de Gestão Fiscal</b>	<b>Despesa Total com Pessoal</b>	<b>Percentual da Despesa com Pessoal</b>
<b>1º Quad. (2004)</b>	R\$ 38.376.488,40	36,79%
<b>2º Quad. (2004)</b>	R\$ 42.056.933,67	37,28%

<b>3º Quad. (2004)</b>	R\$ 39.143.275,04	31,45%
<b>1º Quad. (2005)</b>	R\$ 48.674.140,30	35,40%
<b>2º Quad. (2005)</b>	R\$ 46.928.865,48	31,11%
<b>3º Quad. (2005)</b>	R\$ 54.660.175,78	33,50%
<b>1º Quad. (2006)</b>	R\$ 58.246.625,06	35,24%
<b>2º Quad. (2006)</b>	R\$ 65.351.293,21	38,08%
<b>3º Quad. (2006)</b>	R\$ 68.634.374,20	37,20%
<b>1º Quad. (2007)</b>	R\$ 76.132.623,89	40,05%
<b>2º Quad. (2007)</b>	R\$ 80.521.757,47	41,63%
<b>3º Quad. (2007)</b>	R\$ 81.215.460,05	43,00%
<b>1º Quad. (2008)</b>	R\$ 87.232.720,48	42,58%
<b>2º Quad. (2008)</b>	R\$ 91.008.767,62	43,22%
<b>3º Quad. (2008)</b>	R\$ 90.826.742,78	41,13%
<b>1º Quad. (2009)</b>	R\$ 94.892.446,23	42,65%
<b>2º Quad. (2009)</b>	R\$ 97.316.844,74	44,65%
<b>3º Quad. (2009)</b>	R\$ 100.684.221,74	47,50%
<b>1º Quad. (2010)</b>	R\$ 101.541.897,29	46,25%
<b>2º Quad. (2010)</b>	R\$ 102.992.651,25	44,34%
<b>3º Quad. (2010)</b>	R\$ 114.527.226,45	46,68%
<b>1º Quad. (2011)</b>	R\$ 116.952.603,17	46,18%
<b>2º Quad. (2011)</b>	R\$ 122.721.801,73	43,70%
<b>3º Quad. (2011)</b>	R\$ 121.669.578,66	39,88%
<b>1º Quad. (2012)</b>	R\$ 125.073.077,25	38,62%
<b>2º Quad. (2012)</b>	R\$ 131.412.904,71	41,93%
<b>3º Quad. (2012)</b>	R\$ 136.836.561,26	45,66%
<b>1º Quad. (2013)</b>	R\$ 135.184.442,50	46,94%
<b>2º Quad. (2013)</b>	R\$ 138.225.016,45	48,51%
<b>3º Quad. (2013)</b>	R\$ 144.284.037,45	47,66%
<b>1º Quad. (2014)</b>	R\$ 153.350.130,63	47,53%
<b>2º Quad. (2014)</b>	R\$ 156.957.158,00	45,73%
<b>3º Quad. (2014)</b>	R\$ 158.822.146,14	44,57%
<b>1º Quad. (2015)</b>	R\$ 167.495.699,80	46,71%
<b>2º Quad. (2015)</b>	R\$ 169.933.611,53	47,08%
<b>3º Quad. (2015)</b>	R\$ 167.896.838,38	44,92%
<b>1º Quad. (2016)</b>	R\$ 165.305.348,10	43,74%
<b>2º Quad. (2016)</b>	R\$ 161.783.027,20	45,61%
<b>3º Quad. (2016)</b>	R\$ 159.309.372,02	47,36%
<b>1º Quad. (2017)</b>	R\$ 158.528.651,73	47,73%
<b>2º Quad. (2017)</b>	R\$ 161.228.434,19	44,71%
<b>3º Quad. (2017)</b>	R\$ 165.706.707,90	45,78%
<b>1º Quad. (2018)</b>	R\$ 167.044.301,09	44,84%
<b>2º Quad. (2018)</b>	R\$ 165.964.478,30	44,39%
<b>3º Quad. (2018)</b>	R\$ 166.319.698,08	42,42%

**1º Quad. (2019)** R\$ 177.227.671,58 44,59%

---

Com a fixação dos percentuais de reajuste remuneratório propostos nos projetos de lei, os autos administrativos foram encaminhado ao instituto de previdência dos servidores municipais, que apresentou a atualização da Avaliação Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social, cujas alíquotas seguem relacionadas na tabela a seguir:

**Tabela 6** – Relação das alíquotas previdenciárias apresentadas pelo Instituto de previdência.

<b>Exercício</b>	<b>Alíquota de Contribuição Previdenciária Suplementar</b>
2016	10,00%
2017	12,00%
2018	16,00%
2019	20,00%
2020	24,00%
2021	28,00%
2022	32,00%
2023	36,00%
2024	40,00%
2025	44,00%
2026	48,00%
2027	52,00%
2028	56,00%
2029	60,00%
2030	64,00%
2031	68,00%
2032	72,00%
2033	74,65%
2034	74,65%
2035	74,65%
2036	74,65%
2037	74,65%
2038	74,65%
2039	74,65%
2040	74,65%
2041	74,65%
2042	74,65%
2043	74,65%
2044	74,65%

Com as novas alíquotas apresentadas pelo instituto de previdência, a Controladoria-Geral verificou que os reajustes propostos elevariam a despesa com pessoal a patamares superiores aos previstos na Lei Complementar nº 101/2000.

O órgão controlador, vislumbrou a gravidade da situação, eis que a projeção das despesas com pessoal por ele apuradas, descumpriam o percentual indicado pela Lei de Responsabilidade fiscal, em período anterior ao fim do plano de amortização do déficit atuarial, conforme se verifica na tabela a seguir.

**Tabela 7 – Projeção da elevação do percentual com Despesa com Pessoal.**

<b>Relatório de Gestão Fiscal</b>	<b>Projeção da elevação das Contribuições Previdenciárias e Taxa Administrativa</b>		<b>Despesa Total com Pessoal</b>	<b>Percentual de Despesa com Pessoal</b>	
<b>1º Quad. (2020)</b>	R\$	3.379.454,28	R\$	201.846.534,85	50,78%
<b>2º Quad. (2020)</b>	R\$	3.428.359,61	R\$	210.576.921,01	51,41%
<b>3º Quad. (2020)</b>	R\$	3.477.353,27	R\$	220.579.837,80	52,26%
<b>1º Quad. (2021)</b>	R\$	6.215.253,08	R\$	230.945.483,74	53,10%
<b>2º Quad. (2021)</b>	R\$	6.269.280,25	R\$	238.895.252,65	53,30%
<b>3º Quad. (2021)</b>	R\$	6.323.405,01	R\$	247.122.530,58	53,51%
<b>1º Quad. (2022)</b>	R\$	9.081.040,63	R\$	258.340.477,49	54,28%
<b>2º Quad. (2022)</b>	R\$	9.140.243,81	R\$	267.157.239,15	54,48%
<b>3º Quad. (2022)</b>	R\$	9.199.553,92	R\$	276.281.798,53	54,67%
<b>1º Quad. (2023)</b>	R\$	11.977.058,95	R\$	288.443.054,11	55,39%
<b>2º Quad. (2023)</b>	R\$	12.041.492,74	R\$	298.220.930,06	55,57%
<b>3º Quad. (2023)</b>	R\$	12.106.042,91	R\$	308.340.197,47	55,76%
<b>1º Quad. (2024)</b>	R\$	14.903.551,79	R\$	321.545.689,17	56,43%
<b>2º Quad. (2024)</b>	R\$	14.973.271,23	R\$	332.389.068,72	56,61%
<b>3º Quad. (2024)</b>	R\$	15.043.116,60	R\$	343.611.099,32	56,79%
<b>1º Quad. (2025)</b>	R\$	17.860.764,67	R\$	357.972.756,96	57,41%
<b>2º Quad. (2025)</b>	R\$	17.935.825,25	R\$	369.997.417,93	57,58%
<b>3º Quad. (2025)</b>	R\$	18.011.021,39	R\$	382.442.055,44	57,76%
<b>1º Quad. (2026)</b>	R\$	20.848.944,87	R\$	398.084.012,07	58,35%
<b>2º Quad. (2026)</b>	R\$	20.929.402,51	R\$	411.418.363,75	58,52%
<b>3º Quad. (2026)</b>	R\$	21.010.005,46	R\$	425.218.527,17	58,69%
<b>1º Quad. (2027)</b>	R\$	23.868.341,43	R\$	442.278.450,91	59,24%
<b>2º Quad. (2027)</b>	R\$	23.954.252,52	R\$	457.064.912,75	59,41%
<b>3º Quad. (2027)</b>	R\$	24.040.318,77	R\$	472.368.023,49	59,58%
<b>1º Quad. (2028)</b>	R\$	26.919.205,22	R\$	490.998.594,78	60,10%

<b>2º Quad. (2028)</b>	R\$ 27.010.626,59	R\$ 507.395.125,59	60,27%
<b>3º Quad. (2028)</b>	R\$ 27.102.213,08	R\$ 524.364.690,29	60,45%
<b>1º Quad. (2029)</b>	R\$ 30.001.788,89	R\$ 544.735.240,45	60,94%
<b>2º Quad. (2029)</b>	R\$ 30.098.777,82	R\$ 562.917.034,37	61,11%
<b>3º Quad. (2029)</b>	R\$ 30.195.941,94	R\$ 581.734.400,62	61,28%
<b>1º Quad. (2030)</b>	R\$ 33.116.346,89	R\$ 604.032.729,12	61,75%
<b>2º Quad. (2030)</b>	R\$ 33.218.961,15	R\$ 624.194.096,91	61,92%
<b>3º Quad. (2030)</b>	R\$ 33.321.760,75	R\$ 645.060.400,50	62,10%
<b>1º Quad. (2031)</b>	R\$ 36.263.135,55	R\$ 669.494.790,70	62,55%
<b>2º Quad. (2031)</b>	R\$ 36.371.433,34	R\$ 691.851.246,18	62,73%
<b>3º Quad. (2031)</b>	R\$ 36.479.926,73	R\$ 714.989.570,93	62,91%
<b>1º Quad. (2032)</b>	R\$ 39.442.412,97	R\$ 741.791.025,79	63,33%
<b>2º Quad. (2032)</b>	R\$ 39.556.452,98	R\$ 766.581.600,14	63,51%
<b>3º Quad. (2032)</b>	R\$ 39.670.698,96	R\$ 792.239.373,48	63,70%
<b>1º Quad. (2033)</b>	R\$ 41.686.054,51	R\$ 820.695.710,63	64,04%
<b>2º Quad. (2033)</b>	R\$ 41.804.146,84	R\$ 848.183.770,21	64,22%
<b>3º Quad. (2033)</b>	R\$ 41.922.452,47	R\$ 876.633.668,02	64,41%
<b>1º Quad. (2034)</b>	R\$ 42.040.971,77	R\$ 906.079.190,46	64,61%
<b>2º Quad. (2034)</b>	R\$ 42.159.705,13	R\$ 936.555.311,01	64,81%
<b>3º Quad. (2034)</b>	R\$ 42.278.652,94	R\$ 968.098.231,87	65,01%
<b>1º Quad. (2035)</b>	R\$ 42.397.815,59	R\$ 1.000.745.427,21	65,21%

Ao final, o controle interno concluiu que, o descumprimento do limite prudencial de 51,30% (cinquenta e um vírgula trita por cento) fixado pelo art. 22 da LRF, por si só implicaria na vedação da concessão de qualquer vantagem ou reajuste aos servidores, uma vez que por ele assim disciplinado.

Todavia, considerando que a situação do município era ainda mais gravosa, posto que as previsões descumpriam também o limite máximo de despesa com pessoal, qual seja, 54% (cinquenta e quatro por cento), o percentual excedente deveria ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço do percentual no primeiro quadrimestre, sem prejuízo das medidas nos §§3º e 4º do art. 169 da Constituição, conforme comando do art. 23 da LRF.

Considerando, ainda que o município de Aracruz incorreria na contratação de despesa corrente de valor vultoso, que acarretaria em grave dano ao erário, de difícil reparação. Recomendou a Controladoria, a viabilização da execução do plano de amortização do déficit previdenciário pela Prefeitura, com vistas a promover o equilíbrio financeiro e

atuarial do Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Município de Aracruz (IPASMA), anteriormente a concessão de qualquer reajuste.

Na sequência os projetos de lei foram arquivados, evitando-se o endividamento do erário, apesar da boa intenção do gestor em melhorar os vencimentos dos servidores. Vislumbrando-se, por conseguinte, a importância do diálogo estabelecido entre o órgão de controle e o gestor, e o reconhecimento deste, acerca da necessidade de adotar as orientações da Controladoria.

## 6 CONCLUSÃO

O presente trabalho mostrou a evolução histórica do controle interno especialmente a partir da década de 60, quando os legisladores passaram a disciplinar com maior rigor a necessidade de implantação do sistema de controle interno em todos os âmbitos e esferas da Administração, sobretudo em razão do cenário político e econômico do período.

Tamanha foi a evolução legislativa, especialmente consolidada pela Constituição Federal de 1988, que implementou o modelo administrativo gerencial, importando em significativas mudanças acerca do controle interno, visto que, diferentemente do modelo burocrático, tem por objetivo a transparência e eficiência da gestão, inculcando, por conseguinte, a ideia de otimização e adequação do uso dos recursos públicos disponíveis, e conseqüentemente maior cautela e publicidade quando da prática de atos administrativos por gestores e servidores.

Nesse ínterim foi analisada a importância da atuação efetiva do órgão de controle interno em todos os âmbitos da Administração, em decorrência dos inúmeros atos administrativos cotidianamente praticados na máquina pública.

Verificou-se que a atuação dos sistemas de controle interno, mostra-se de grande valia aos gestores, ante a necessidade de cumprimento dos comandos constitucionais e infraconstitucionais vigentes, que exigem eficiência da gestão e responsabilidade acerca dos atos fiscais por ela praticados.

No que concerne ao desenvolvimento de uma boa gestão, depreende-se de antemão a necessidade de observância ao princípio da legalidade pelos administradores e servidores, pois cuida do princípio constitucional que rege toda a atividade administrativa, sem o qual, reputa-se irregular qualquer atuação pública.

No mais, diante do vultoso número de servidores diariamente operantes nos setores públicos, imprescindível se revela, quando em consonância com a legislação e princípios administrativos, a correção daqueles atos por eles equivocadamente

praticados, a fim de promover a continuidade e qualidade dos serviços, bem como o desembaraço da máquina pública, contribuindo para a sua desburocratização.

Importante frisar que essa correção, advém do poder de autotutela, que poderá ser exercido em razão da existência de um sistema efetivo de controle interno que possibilitará o apontamento pelo referido órgão, ou mesmo por servidores do próprio setor, que devidamente instruídos são capazes de exercer atividades de controle no seu ambiente de trabalho.

Em razão do desenvolvimento do controle setorial, o gestor obterá do órgão central de controle interno, informações confiáveis no que tange as funções e atividades desempenhadas por cada setor, importando em valioso instrumento para tomada de decisões.

Dessa forma, verificou-se que a orientação da gestão pelo órgão de controle interno, impacta diretamente na melhoria dos serviços ofertados pelo ente público e na redução de despesas decorrentes da judicialização, melhorando, via de consequência, o emprego dos recursos nas áreas mais deficitárias.

Todavia, os estudos indicaram que é imprescindível a adoção de uma postura mais aberta pelo gestor, a fim de compreender que ao invés de representar um entrave as atividades da Administração, o controle interno atua como um colaborador à boa governança.

Ademais, em razão das inúmeras exigências fiscais disciplinadas na Lei de Responsabilidade Fiscal, e da atuação constantes dos órgãos de controle externo, é impreterível o estabelecimento de uma boa comunicação entre o gestor e o controle interno da entidade administrativa, para que se cumpram os limites legalmente estabelecidos, a fim de evitar, por conseguinte, a responsabilização do gestor, e prejuízos ao erário, em razão das limitações/sanções sofridas pelo ente quando do descumprimento legal.

Através dos casos concretos abarcados no presente trabalho, verificou-se claramente a importância da atuação do controle interno para a Administração Pública.

No primeiro caso apresentado, a elaboração de uma instrução normativa possibilitou a redução dos prazos para apreciação dos processos de licenciamento ambiental, modificando a rotina administrativa dos servidores, que passaram a cumprir o prazo previsto em lei, melhorando a qualidade do serviço ofertado ao contribuinte.

No mais, é possível deduzir que a referida medida deu maior celeridade a instalação de novas pessoas jurídicas no município, importando no aumento da arrecadação de tributos que permitem o desenvolvimento dos programas governamentais constantes no PPA, bem como das atividades previstas para o exercício financeiro na LOA, visto que a redução de tempo para avaliação da viabilidade de instalação de um negócio, torna-se um atrativo aos empreendedores que têm pressa em sua implantação.

Com o segundo exemplo, restou evidente o papel da Controladoria na condução da tomada de decisão pelo gestor, tendo em vista, os apontamentos acerca dos limites e sanções constantes na LRF e na Constituição Federal, evitando ao final o endividamento do município e a ocorrência de colapso no serviço público, em razão das restrições necessárias ao contingenciamento das despesas, a fim de reconduzir o orçamento, à previsão estabelecida para o exercício, se aprovados fossem os projetos de lei para reajuste.

Portanto, o controle interno colabora para a gestão pública na medida em que orienta o gestor na tomada de decisões sob o aspecto da gestão administrativa e fiscal, conforme demonstrado nos exemplos. Logo, seja em decorrência da lei ou por razão de ordem administrativa, devem os gestores implantarem os sistemas de controle interno, observando para tanto as condições econômicas e financeiras para sua implementação, de acordo com a realidade financeira e orçamentária do ente público.

## REFERÊNCIAS

ARACRUZ. **Decreto nº 31.597, de 30 de agosto de 2016.** Dispõe sobre a Criação da Comissão de Reestruturação e Fortalecimento do Sistema de Controle Interno Municipal e dá outras providências. Aracruz, ES, 02 set. 2016. Disponível em: <[https://diariomunicipales.org.br/arquivos/edicoes/1472827876\\_Edicao\\_587\\_assinado.pdf#page=13](https://diariomunicipales.org.br/arquivos/edicoes/1472827876_Edicao_587_assinado.pdf#page=13)>. Acesso em: 9 set. 2019.

ARACRUZ. **Lei Municipal nº 3.385, de 20 de dezembro de 2010.** Cria a Controladoria Geral do Município. Aracruz, ES, 2010. Disponível em: <<http://pma.es.gov.br/arquivos/leis/3385.pdf>>. Acesso em: 6 set. 2019.

ARACRUZ. **Lei Municipal nº 3.550, de 29 de fevereiro de 2012.** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Município de Aracruz e dá outras providências. Aracruz, ES, 2012. Disponível em: <<http://pma.es.gov.br/arquivos/leis/3550.pdf>>. Acesso em: 6 set. 2019.

ARACRUZ. **Lei Municipal nº 3.632, de 29 de novembro de 2012.** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Município de Aracruz e dá outras providências. Aracruz, ES, 2012. Disponível em: <<http://pma.es.gov.br/arquivos/leis/3632.pdf>>. Acesso em: 6 set. 2019.

ARACRUZ. **Lei Municipal nº 4.114, de 24 de maio de 2017.** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Município de Aracruz e dá outras providências. Aracruz, ES, 2017. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/es/a/aracruz/lei-ordinaria/2017/411/4114/lei-ordinaria-n-4114-2017-altera-a-lei-municipal-n-2924-de-6-de-junho-de-2006-que-dispoe-sobre-o-plano-de-custeio-do-instituto-de-previdencia-e-assistencia-dos-servidores-do-municipio-de-aracruz-ipasma>>. Acesso em: 15 set. 2019.

ARACRUZ. **Lei Municipal nº 4.155, de 22 de dezembro de 2017.** Dispõe sobre a reorganização da estrutura organizacional, competências e plano de carreira da Controladoria-Geral do município, órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, nos termos do disposto nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal de 1988, e dá outras providências. Aracruz, ES, 2017. Disponível em: <<http://www.legislacaocompilada.com.br/aracruz/Arquivo/Documents/legislacao/html/L41552017.html>>. Acesso em: 6 set. 2019.

ARACRUZ. Prefeitura Municipal. **Processo administrativo nº 10.071/2019.** Aracruz, ES, 2019.

ARACRUZ. Prefeitura Municipal. **Processo administrativo nº 10.073/2019**. Aracruz, ES, 2019.

ARACRUZ. Prefeitura Municipal. **Processo administrativo nº 10.828/2019**. Aracruz, ES, 2019.

BRASIL. Congresso. Senado. Resolução nº 43, de 2001. **Diário do Oficial da União**, Brasília, DF, p. 1, 26 dez. 2001. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/582604>>. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 05 jun. 2019.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa SFC nº 001, de 06 de abril de 2001**. Brasília, DF. 2001. Disponível em: <<https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. **Decreto- Lei nº 200/1967, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF, 27 fev. 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar, nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 05 de maio de 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em: 04 ago. 2019.

BRASIL. **Lei Federal, nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 07 fev. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm)> Acesso em: 09 set. 2019.

BRASIL. **Lei, nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Senado Federal, 23 mar.

1964. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)> Acesso em: 05 ago. 2019.

BRASIL. Medida provisória nº 480, de 27 de abril de 1994. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF. Acesso em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas/480.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/480.htm)> Acesso em: 05 set. 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 28. ed. rev., ampl. e atual. até 31-12-2014. São Paulo: Atlas, 2015.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 32. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul; Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil- ATRICON .4. ed. Porto Alegre-RS: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007. Disponível em: <[http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_cont\\_int\\_mun.PDF](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF)>. Acesso em: 05 set. 2019.

CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO DE ARACRUZ. **Relatório de Auditoria nº 20**. Aracruz: Controladoria-Geral do Município, 2015, 14 p.

CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO DE ARACRUZ. **Relatório de Monitoramento nº 20**. Aracruz: Controladoria-Geral do Município, 2015, 5 p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ESPÍRITO SANTO. **Lei Complementar nº 856 de 17 de maio de 2017**. Dispõe sobre a reorganização da estrutura organizacional e competências da Secretaria de Estado de Controle e Transparência - SECONT, órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, nos termos do disposto nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal da República de 1988 e arts. 70 e 76 da Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989, e dá outras providências. Vitória, ES: Assembleia Legislativa, 17 de maio de 2017. Disponível em: < <https://www.tce.es.gov.br/wp->

content/uploads/2017/06/LC-856-2017-Disp%C3%B5e-sobre-estrutura-da-SECONT-1.pdf >. Acesso em: 09 set. 2019.

ESPÍRITO SANTO. **Lei Complementar nº 3.932 de 14 de maio de 1987.**

Mensagem nº 08/87 - Propõe alterações na Estrutura Organizacional básica do Poder Executivo. Vitória, ES: Assembleia Legislativa, 15 de maio de 1987.

Disponível em:

<<http://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LEC39321987.html>>.

Acesso em: 09 set. 2019.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas. Resolução nº 227, de 2011. **Diário Oficial**

**do Estado do Espírito Santo**, Vitória, ES, 29 Ago. 2011. Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2018/08/Res227-2011-Control-Interno-guia.pdf>>. Acesso em: 07 set. 2019.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas. Resolução nº 257, de 2013. **Diário Oficial**

**do Estado do Espírito Santo**, Vitória, ES, 12 Mar. 2013. Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/07/Res257-2013-Altera-a-Res-227-2012-1.pdf>>. Acesso em: 07 set. 2019.

HOUAISS, Antônio. **Pequeno Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. 1. ed. São Paulo: Moderna, 2015.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS.

**Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther.

Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Disponível em:

<[https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai\\_diretrizes\\_p\\_controle\\_interno.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf)> Acesso em 06 set. 2019.

KANAANE, R.; FIEL FILHO, A.; FERREIRA M. **Gestão pública**: planejamento, processos, sistemas de informação. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Diana Vaz de. **Orçamento, contabilidade e gestão no setor público**. São Paulo: Atlas, 2018.

NASCIMENTO, Auster Moreira Controladoria; REGINATO, Luciane. **Instrumento de apoio ao processo decisório**. - 2. ed. -- São Paulo: Atlas, 2015.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão pública**. 3. ed. rev. e atualizada. – São Paulo: Saraiva, 2014.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento público, administração financeira e orçamentária e LRF**. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO: 2018.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

RIBEIRO, O.; RIBEIRO, J. **Contabilidade para concursos e exame de suficiência: dos conceitos básicos aos principais temas dos editais de concurso**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, Elderson Ferreira da. **Controladoria na administração pública: manual prático para implantação**. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Cartilha de orientações sobre controle interno**. Minas Gerais, 2012. Disponível em: <[https://www.tce.mg.gov.br/img\\_site/Cartilha\\_Control%20Interno.pdf](https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf)>. Acesso em: 05 set. 2019.