

FACULDADE LATINO-AMERICANA DE CIÊNCIAS SOCIAIS
FUNDAÇÃO PERSEU ABRAMO

KÍVIO DIAS BARBOSA LOPES

AVALIAÇÃO SOBRE O FUNCIONAMENTO DAS CONTROLADORIAS
INTERNAS DAS PREFEITURAS DA REGIÃO METROPOLITANA DE
SALVADOR, NO EXERCÍCIO DE 2018

SALVADOR

2021

Kívio Dias Barbosa Lopes

AVALIAÇÃO SOBRE FUNCIONAMENTO DAS
CONTROLADORIAS INTERNAS DAS
PREFEITURAS DA REGIÃO METROPOLITANA DE
SALVADOR, NO EXERCÍCIO DE 2018

Dissertação apresentada ao curso de Maestría Estado, Gobierno y Políticas Públicas da Faculdade Latino Americana de Ciências Sociais – FLACSO e Fundação Perseu Abramo, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Magíster en Estado, Gobierno y Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Doutor Eduardo Tadeu Pereira

Salvador

2021

Ficha Catalográfica

LOPES, Kívio Dias Barbosa

Avaliação sobre o funcionamento das Controladorias Internas das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador, no exercício de 2018/ Kívio Dias Barbosa Lopes. Cidade: FLACSO/FPA, 2021.

Quantidade de folhas f.:236

Dissertação (Magíster en Estado, Gobierno y Políticas Públicas), Faculdade Latino-Americana de Ciências Sociais, Fundação Perseu Abramo, Maestría Estado, Gobierno y Políticas Públicas, 2021.

Orientador: Prof. Doutor Eduardo Tadeu Pereira

Kívio Dias Barbosa Lopes

AVALIAÇÃO SOBRE O
FUNCIONAMENTO DAS
CONTROLADORIAS INTERNAS DAS
PREFEITURAS DA REGIÃO
METROPOLITANA DE SALVADOR, NO
EXERCÍCIO DE 2018.

Dissertação apresentada ao curso Maestría Estado, Gobierno y Políticas Públicas, Faculdade Latino-Americana de Ciências Sociais, Fundação Perseu Abramo, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Magíster en Estado, Gobierno y Políticas Públicas.

Aprovada em 07 de julho de 2021, com recomendação para publicação.

Prof. Dr. Eduardo Tadeu Pereira
FLACSO Brasil/FPA

Prof. Ms. Vitor Maciel dos Santos
Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. Dra. Luana Vilutis
FLACSO Brasil/FPA

Prof. Dr. Greiner Costa (suplente)
FLACSO Brasil/FPA

AGRADECIMENTOS

A Deus pelo dom da vida e pela inspiração que motiva a lutar por um mundo melhor para todos;

A minha esposa Cristiane e filhos Pedro e Lucas, pelo amor e compreensão, me liberando de vários compromissos para que pudesse dedicar aos estudos;

Aos meus pais Valmir e Marly, irmãos Klécio e Karla, aos familiares e amigos pelo incentivo e apoio ao longo de toda vida;

Aos professores do curso do Mestrado, em especial ao meu orientador Professor Eduardo Tadeu Pereira. Que honra poder dividir a reflexão desse tema, com uma referência acadêmica, política e de gestão do seu quilate;

Aos Professores do Mestrado que generosamente dividiram conosco o conhecimento teórico ao longo do curso, fontes de inspiração para o desenvolvimento deste estudo;

Aos colegas do mestrado pela troca de experiência e incentivo.

A Fundação Perseu Abramo, a Faculdade Latino-Americana de Ciências Sociais (Flacso) e toda a equipe administrativa e pedagógica pela parceria inovadora, oportunizando a dezenas de humanistas a concluir cursos de pós-graduação pelo país.

A Prefeita de Lauro de Freitas, Moema Gramacho, pela oportunidade de poder atuar profissionalmente na área pública e de implantar, juntamente com valorosos companheiros, a Controladoria daquele Município, no ano de 2005;

À equipe de profissionais da Controladoria, da Procuradoria e demais órgãos que hoje mantém o sistema de controle do Município funcionando com muito mais brilho e vigor;

Aos colegas de controle interno da Bahia, associados ou não à União das Controladorias Internas da Bahia (UCIB), que lutam no dia a dia para fortalecer os sistemas de controle interno dos municípios baianos;

E a todos aqueles, que de forma direta ou indireta, contribuíram com os ensinamentos diários que acumulados ao longo do tempo resultaram nesse estudo.

**Viva como se fosse morrer amanhã.
Aprenda como se fosse viver para sempre.**

Mahatma Gandhi

APRESENTAÇÃO

O assunto, objeto deste estudo, é instigante. A curiosidade sobre o tema não surgiu por acaso. Em outubro de 2004, logo após as eleições municipais, o autor recebeu o convite da Prefeita eleita Moema Gramacho - PT para implantar a Controladoria Geral do Município Lauro de Freitas (BA), a partir de 1 de janeiro de 2005, onde permaneceu por 8 anos.

Os desafios enfrentados à época foram enormes. Precisava estruturar um órgão do início, selecionar e treinar a equipe de trabalho, alugar uma sede, adquirir móveis e equipamentos, inserir a Controladoria nas rotinas administrativas da gestão na condição de órgão central do Sistema de Controle Interno Municipal e o ponto principal e mais desafiador foi instituir as rotinas para o seu funcionamento sem ter muitos modelos em funcionamento no país para servir de paradigma.

Contando com pouco material escrito sobre a experiência municipal de controle interno, o autor baseou-se no modelo teórico e prático sugerido por Cruz e Glock (2003), e na Lei Municipal nº 1.076 de 26 de outubro de 2004, a qual institui o Sistema de Controle Interno Municipal e dá outras providências. Outro aspecto que foi decisivo para ajudar a estruturar a rotina de funcionamento da Controladoria de Lauro de Freitas foi à visita realizada à Controladoria Geral da União (CGU) em 2005. Na oportunidade o autor foi recebido pelo Ministro Waldir Pires e conheceu a lógica do funcionamento do programa de fiscalização dos Municípios brasileiros através do Sistema de Sorteio Público.

Quase um ano depois, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA) publicou a Resolução nº 1.120 de 21 de dezembro de 2005 dispondo sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais. A norma determinou que os Poderes Executivo e Legislativo municipais deveriam implantar e manter, até 17 de setembro de 2006, de forma integrada, Sistemas de Controle Interno Municipais, sob pena de rejeição de contas, recomendado, em certa medida, um modelo de Controle Interno para as Prefeituras baianas. Assim, quando a maioria das Prefeituras Baianas começou a estruturar seus órgãos de controle, a Controladoria de Lauro de Freitas (Ba) já estava funcionando há quase dois anos.

O trabalho rendeu frutos e virou capítulo do livro *Desafios das Cidades: desenvolvimento com participação e inclusão social*, da Editora Fundação Perseu Abramo (2016) intitulado: Controle interno, transparência e participação popular. Também contribuiu para garantir a aprovação das contas da gestora municipal pelo TCM/BA e pela Câmara de Vereadores, nos seus 8 anos de gestão (2005-2012), além de ganhar reconhecimento e

projeção nacional, contribuindo para a gestão municipal receber três prêmios importantes destacados, a saber:

“Prêmio Destaque Controle Interno e Transparência” – concedido pela Associação Brasileira de Municípios – ABM, durante o Seminário Internacional sobre Federalismo e Desenvolvimento (maio/2017);
“Prêmio Melhores Práticas em Gestão Pública” da Caixa Econômica Federal, 2009 – modelo de gestão integrada voltado para inclusão social, participação popular, controle dos recursos públicos;
Vencedores do VII Prêmio SEBRAE: Prefeito Empreendedor, 2011-2012, categoria “Melhor Projeto. Programa de Incentivo a Participação de Micro e Pequenas Empresas em Licitações Locais. (GRAMACHO, 2016).

A iniciativa, juntando-se a outras tantas, de implantação no Estado, estimulou a realização do I Fórum de Controladores Internos, Ex-controladores e Técnicos de Controle Interno no dia 07 de novembro de 2011, no Auditório da União dos Municípios da Bahia (UPB), no Centro Administrativo da Bahia (CAB), em Salvador (BA). No evento foi instruída a União das Controladorias Internas do Estado da Bahia – UCIB, associação de direito privado que reúne e organiza os operadores da área de controle interno municipal do Estado, tendo o autor a frente do processo como seu primeiro Presidente, exercendo o mandato no período de 2011 a 2015. (UCIB, 2011).

Espera-se que o estudo sobre: **A avaliação sobre o funcionamento das Controladorias Internas das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador, no exercício de 2018**, possa contribuir para melhorar as condições e funcionamento do sistema de controle interno das prefeituras baianas, estimulando a consolidação das Controladorias Internas, a formação das carreiras de profissionais que atuam na área, em nível local, contribuindo para fortalecer a estrutura do Estado, garantindo a boa e regular aplicação dos recursos públicos.

LOPES, Kívio Dias Barbosa. **AValiação sobre o funcionamento das Controladorias Internas das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador, no exercício de 2018**. 236fl. Dissertação apresentada a Faculdade Latino Americana de Ciências Sociais – FLACSO Brasil, curso Magíster en Estado, Gobierno y Políticas Públicas. Ano 2021.

RESUMO

O presente estudo objetiva avaliar o funcionamento das Controladorias Internas das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador, no exercício de 2018. À Controladoria, na condição de órgão central do sistema de controle interno, cabe coordenar o somatório das atividades desenvolvidas visando assegurar que os objetivos e metas da administração pública sejam alcançados plenamente, obedecendo à legislação em vigor. A pesquisa contempla revisão de literatura com pesquisa bibliográfica e documental; a análise dos dados foi extraída dos Relatórios de Controle Interno, apresentados pelos dirigentes dos órgãos pesquisados ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia - TCM/BA, juntamente com as contas anuais. Os documentos públicos, divulgados oficialmente pela Corte de Contas, relatam o conjunto de atividades desenvolvidas pelo órgão ao longo do ano, além de manifestar oficialmente, sobre a prestação de contas anual do gestor municipal. A partir do exame dos dados os resultados mostraram que, as Controladorias dos referidos Municípios, apesar dos avanços conquistados, não vêm cumprindo a integralidade à Resolução n.º 1.120/05 do TCM/BA, a Constituição Federal e a legislação esparsa. A ausência de uma norma nacional disciplinando o funcionamento do sistema de controle interno municipal, como determina o artigo 31 da Constituição Federal, a edição frequente de normas infralegais, sobrecarregado a Controladoria com a indicação de novas competências, a falta de estrutura de pessoal e de estrutura condizente e a dificuldade de interação entre a Controladoria e os órgãos setoriais, são apontadas como possíveis causas para o problema. Por fim, conclui-se o estudo constatando que as Controladorias têm se dedicado, prioritariamente, a garantir o cumprimento de formalidades legais, capaz de motivar a rejeição de contas, deixando de focar na eficácia e efetividade das ações governamentais. Tal fato fortalece as ideias neoliberais, enfraquecendo a concepção de Estado prestador de serviços públicos.

Palavras chave: Estado Brasileiro. Administração Pública. Controle Interno. Municípios Baianos. Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia. Transparência Pública. Controle Social. Controlaria Geral da União. Gestão Pública.

LOPES, Kívio Dias Barbosa. **EVALUATION ON THE FUNCTIONING OF THE INTERNAL CONTROLLERSHIPS OF THE CITY HALLS OF THE METROPOLITAN REGION OF SALVADOR, IN THE FISCAL YEAR 2018.** 236 fl. Dissertation presented to the Latin American Faculty of Social Sciences - FLACSO Brazil, Master in State, Government and Public Policy. Year 2021.

ABSTRACT

The present study aims to evaluate the functioning of the Internal Controllerships of the Municipalities of the Metropolitan Region of Salvador, in the fiscal year of 2018. The Comptroller's Office, as the central body of the internal control system, is responsible for coordinating the sum of the activities developed to ensure that the objectives and goals of the public administration are fully achieved, in compliance with the legislation in force. The research includes a literature review with bibliographic and documental research; the data analysis was extracted from the Internal Control Reports, submitted by the managers of the researched bodies to the Audit Court of the Municipalities of the State of Bahia - TCM/BA, along with the annual accounts. The public documents, officially released by the Court of Auditors, report the set of activities developed by the body throughout the year, in addition to officially expressing the annual accountability of the municipal manager. From the examination of the data the results show that the Controllerships of these Municipalities have not been fully complying with Resolution #120/05 of TCM/BA, the Federal Constitution and the sparse legislation. The absence of a national norm regulating the functioning of the municipal internal control system, as determined by article 31 of the Federal Constitution, the frequent edition of infra-legal norms, overloading the Comptroller's Office with the indication of new competencies, the lack of a suitable personnel and structure, and the difficulty of interaction between the Comptroller's Office and sectorial agencies are pointed out as possible causes for the problem. Finally, we conclude that the study found that the Controllerships have been dedicated, as a priority, to ensure compliance with legal formalities, capable of motivating the rejection of accounts, failing to focus on the efficacy and effectiveness of government actions. This fact strengthens the neoliberal ideas, weakening the concept of the State as a provider of public services.

Key words: Brazilian State. Public Administration. Internal Control. Municipalities of Bahia. Bahia State Audit Court. Public Transparency. Social Control. General Comptroller of the Union. Public Management.

LISTA DE SIGLAS

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CGU – Controladoria Geral da União
CLT – Consolidação da Legislação Trabalhista
COSO – Comitê das Organizações Patrocinadoras
DASP – Departamento Administrativo do Serviço Público
ENAP – Escola Nacional de Administração Pública
E-TCM – Processo Eletrônico
FMFIA - Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira
GAO - Gabinete de Gestão e Orçamento Americano
IEGM - Índice de Efetividade da Gestão Municipal
INTOSAI – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE – Ministério da Administração e Reforma de Estado
OGU – Ouvidoria Geral da União
ONU – Organização das Nações Unidas
OSCIP – Organização Social de Interesse Público
PND – Plano Nacional de Desenvolvimento
PNDs - Planos Nacionais de Desenvolvimento
PPA - Plano Plurianual
PPP – Parceria Público-Privada
RMS – Região Metropolitana de Salvador
SEDAP – Secretaria de Administração Pública
SFC – Secretaria Federal de Controle Interno
SIGA - Sistema Integrado de Gestão e Auditoria
SPCI – Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
SUS – Sistema Único de Saúde
TCM/BA – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia
TCU – Tribunal de Contas da União

LISTAS DE FIGURAS

FIGURA 1: Modelo de controle interno apresentados pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission denominado CUBO COSO II.....58

LISTA DE TABELAS

TABELA 1: Quantidade de Municípios Fiscalizados pela Controladoria Geral da União através de sorteio público – 2003 a 2020.....72

TABELA 2: Quantidade de servidores lotados nas Controladorias da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....95

TABELA 3: Dados dos Municípios da Região Metropolitana de Salvador.....114

TABELA 4: Estrutura organizacional das Controladorias Internas da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....116

TABELA 5: Manifestação das Controladorias Internas sobre as Prestações de Contas Anuais das Prefeituras da RMS – 2018.....132

TABELA 6: Atividades de acompanhamento da gestão governamental realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador - 2018...135

TABELA 7: Atividades de controle da execução orçamentária realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....138

TABELA 8: Acompanhamento da gestão financeira e do cumprimento da LRF realizado pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018..140

TABELA 9: Acompanhamento dos limites constitucionais e legais realizado pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....144

TABELA 10: Atividades de controle da receita e dívida ativa realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....149

TABELA 11: Atividades de controle e acompanhamento da despesa realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....153

TABELA 12: Atividades de controle das operações de créditos e precatórios realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018..162

TABELA 13: Atividades das licitações e contratos administrativos realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....165

TABELA 14: Atividades controle e acompanhamento do Sistema de Pessoal realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....	168
TABELA 15: Atividades controle e acompanhamento das obras públicas realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....	171
TABELA 16: Atividades controle e acompanhamento dos bens patrimoniais realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018..	176
TABELA 17: Atividades controle e acompanhamento do almoxarifado realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018..	179
TABELA 18: Atividades controle de veículos e combustível realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....	181
TABELA 19: Atividades controle das contas de adiantamento realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....	183
TABELA 20: Atividades controle das subvenções sociais, doações e contribuições realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....	186
TABELA 21: Atividades de apoio ao Controle Externo realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....	189
TABELA 22: Outras atividades de competências atribuídas ao Controle Interno realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018.....	191
TABELA 23: Avaliação dos Relatórios de Controle Interno pelo TCM/BA – 2018.....	196
TABELA 24: Resultado do julgamento das prestações de contas das Prefeituras baianas julgadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios referente aos exercícios de 2015 a 2018..	203
TABELA 25: Principais causas de rejeição das prestações de contas anuais das Prefeituras baianas julgadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios – 2018.....	204

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 UMA VISÃO GERAL SOBRE A FORMAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO DO ESTADO BRASILEIRO	21
2.1.1 A constituição do Estado Brasileiro marcada pelas grandes propriedades rurais e o trabalho escravo	21
2.1.2 A formação de uma sociedade capitalista, subdesenvolvida e dependente	25
2.2 UMA VISÃO GERAL SOBRE A CIDADANIA NO BRASIL.....	32
2.3 A CONJUNTURA POLÍTICA ATUAL: IMPACTO NO MODELO GERENCIAL DE ESTADO	36
2.4 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS MODELOS DE GESTÃO NO BRASIL	39
2.5 CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ORIGEM, CONCEITO E FINALIDADE	45
2.6 CLASSIFICAÇÃO DA ATIVIDADE DE CONTROLE	48
2.7 VISÃO GERAL SOBRE O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	52
2.7.1 Origem, conceito, objetivo e classificação	52
2.7.2 Modelos de Controle Interno apresentados pelo COSO I e COSO II	56
2.7.3 O controle interno no ordenamento jurídico de alguns países	59
2.7.4 Arcabouço legal e os princípios que regulamentam o assunto no Brasil	63
2.7.5 A Controladoria Geral da União como paradigma	65
2.7.6 O Sistema de Controle Interno dos demais poderes e sua estruturação nos estados e municípios.	75
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	77
4. RESULTADOS E DISCUSSÃO	79
4.1 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL, A PREVISÃO CONSTITUCIONAL E SUAS DISPOSIÇÕES LEGAIS	79
4.1.1 Controle Interno dos Poderes Executivo e Legislativo, o apoio ao Controle Externo e o oferecimento de denúncia	82
4.1.2 Controle Interno, Social e a Transparência	84
4.1.3 Técnicas de trabalho do Sistema de Controle Interno, Normatização de Procedimentos e Ética Profissional	85
4.2 O MODELO DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PROPOSTO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA: MARCO NORMATIVO	89
4.2.1 Quadro de Servidores e a Relação com o Controle Externo	92
4.2.2 Atividades a serem executadas pelas Controladorias	96
4.2.3 Relatórios de Controle Interno	110
5. AVALIAÇÃO DO FUNCIONAMENTO DAS CONTROLADORIAS INTERNAS: ESTUDO DE CASO DA REGIÃO METROPOLITANA DE SALVADOR (RMS) - EXERCÍCIO 2018	113
5.1 AS CONTROLADORIAS DA RMS: UM RECORTE AMOSTRAL DA BAHIA.....	113
5.2 ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA DAS CONTROLADORIAS DA RMS	115
5.3 O FUNCIONAMENTO DAS CONTROLADORIAS DA RMS A PARTIR DA ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE CONTROLE INTERNO	125
5.3.1 Parecer emitido pelo Controle Interno sobre as Contas Anuais	126
5.3.2 Atividades desenvolvidas pelas Controladorias da RMS em 2018	133
5.3.3 Gestão governamental	134
5.3.4 Execução Orçamentária	137
5.3.5 Gestão Financeira	140
5.3.6 Acompanhamento do cumprimento dos limites constitucionais e legais	141

5.3.7 Comportamento da Receita e a recuperação da Dívida Ativa	148
5.3.8 Controle e acompanhamento da despesa.....	151
5.3.9 Controle das operações de créditos e precatórios.....	155
5.3.10 Controle das licitações e contratos administrativos	163
5.3.11 Controle e acompanhamento do Sistema de Pessoal.....	167
5.3.12 Controle e acompanhamento das obras públicas	170
5.3.13 Controle e acompanhamento dos bens patrimoniais	173
5.3.14 Controle e acompanhamento do almoxarifado.....	177
5.3.15 Controle e acompanhamento de veículos e combustível	180
5.3.16 Controle das contas de adiantamento	182
5.3.17 Controle das doações, subvenções sociais, auxílios e contribuições	184
5.3.18 Apoio ao Controle Externo	187
5.3.19 Outras competências atribuídas ao Controle Interno.....	190
5.3.20 Avaliação do Tribunal de Contas sobre os Relatórios de Controle Interno	195
5.4 A ATUAÇÃO DAS CONTROLADORIAS E DO TCM FAVORECE A CONCEPÇÃO NEOLIBERAL DE ESTADO	200
6. CONCLUSÃO.....	209
REFERÊNCIAS	221
ANEXO 1: Comitê de Ética da Faculdade Latino-Americana de Ciências Sociais - Parecer N° 34/2020.....	234
ANEXO 2: Ata de Defesa de Dissertação	235

1. INTRODUÇÃO

O estudo visa avaliar o funcionamento das Controladorias Internas das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador, no exercício de 2018, a luz do que preconiza a Resolução nº 1.120/05 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA) e legislação correlata que regulamenta o assunto.

A fundamentação básica para a existência dos controles internos nos Municípios é a Constituição Federal. O Art. 31, CF, dispõe que “a fiscalização dos municípios será exercida pelo Poder Legislativo Municipal mediante controle externo e pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal, na forma da Lei.” (BRASIL, 1988)

Sistema de controle interno é o somatório das atividades que visa assegurar que os objetivos e metas da administração pública sejam alcançados plenamente, obedecendo aos princípios constitucionais e legais em vigor. (CRUZ e GLOCK, 2007)

Noutras palavras, sistema de controle interno é o conjunto de normas, regras, princípios, planos, métodos e procedimentos que, coordenados entre si, têm por objetivo efetivar a avaliação da gestão pública, realizar o acompanhamento dos programas e políticas públicas, avaliar os seus resultados, evidenciando legalidade, razoabilidade, economia, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e entidades municipais. (BAHIA, 2005)

O art. 74 dispõe que fiscalização a ser realizada pelo Sistema de Controle Interno é ampla, envolvendo questões contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receita. (BRASIL, 1988)

Já o art. 70 da CF/88 os poderes Legislativo e Executivo manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas do plano plurianual, a execução do programa de governo e dos orçamentos da união; de comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; de exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União, além de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (BRASIL, 1988)

O assunto, ainda pendente de regulamentação no âmbito do Congresso Nacional, impulsionou as Cortes de Contas do país a fomentarem os municípios brasileiros a legislarem sobre o assunto. Assim, em 2005, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA) editou a Resolução nº 1.120, de 21 de dezembro, estimulando (e por que não dizer, determinando) aos municípios baianos, através dos Poderes Executivo e Legislativo, a organizarem os Sistemas de Controle Interno Municipal e a instituírem as Controladorias Internas, órgãos centrais do sistema com a missão de coordená-lo, sob pena de rejeição de contas. (BAHIA, 2005)

Após 16 anos de implantação da Controladoria Interna de Lauro de Freitas-BA e da publicação da Resolução nº 1.120/05 do TCM/BA, duas perguntas motivaram o autor e estimulou a produção deste estudo: 1) As Controladorias da RMS vêm cumprindo na integralidade o disposto na Resolução 1.120/05 do TCM/BA e a legislação correlata? 2) O sistema de controle interno da RMS tem valorizado mais o controle das formalidades legais, ao invés de focar no controle substantivo que busca avaliar a eficiência e eficácia na aplicação dos recursos públicos? (CRUZ E GLOCK, 2007).

A primeira hipótese levantada em torno destas questões foi de que as Controladorias Internas das Prefeituras da Região Metropolitana do Salvador, no exercício de 2018, não vêm funcionamento, plenamente, à luz do que preconiza a Resolução nº 1.120/05 e da legislação que regulamentam o assunto.

A segunda hipótese é a de que o sistema de controle interno da RMS tem valorizado mais o controle das formalidades legais, ao invés de focarem na eficácia e efetividade das ações governamentais, como exige o art. 74 da Constituição Federal de 1988, especialmente no que tange à avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, na execução dos programas de governo e do orçamento, aferindo os resultados, quanto à economia, eficiência e eficácia, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades municipais.

Neste sentido, Kliass e Cardoso (2016), afirma que tal comportamento deixa de valorizar o gasto público real, contribuindo para manter os mitos do estado grande, ineficiente e pró-mercado, incapaz de resolver os problemas da sociedade, robustecendo a política neoliberal que prega o Estado mínimo, em detrimento do Estado desenvolvimentista, incluyente, sustentável, soberano e democrático.

Desta forma, o objetivo geral deste estudo é avaliar o funcionamento dos órgãos centrais do Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador

à luz do que preconiza a Resolução n.º 1.120/ 05 que regulamenta o assunto, considerando os dados apurados no exercício financeiro de 2018.

Buscou-se ainda perquirir cinco objetivos específicos, a saber: a) identificar se as Prefeituras da RMS implantaram, por lei, os Sistemas de Controle Interno Municipal, se criaram os órgãos centrais do sistema (Controladorias Internas) vinculados diretamente ao Chefe do Poder Executivo e se há alguma influência do modelo adotado pela Controladoria Geral da União – CGU, estruturada em 2003, no âmbito municipal; b) apurar o quadro de servidores nomeados para realizar o trabalho destinado aos órgãos centrais do controle interno das Prefeituras da RMS, identificando o seu vínculo funcional (cargo efetivo, comissionado ou de provimento temporário); c) avaliar se as Controladorias Internas da RMS estão realizando os acompanhamentos e controles formais específicos relacionados no rol de suas competências dispostas nos arts. 11 e 12 da Resolução n.º 1.120/05 do TCM; d) apontar o resultado da avaliação do TCM/BA sobre funcionamento do sistema de controle interno das prefeituras baianas da RMS, no exercício de 2018, tomando como base o Parecer Prévio emitido pelo órgão quando do julgamento das Contas Anuais dos referidos municípios; e) apurar se as Controladorias Internas analisadas têm se dedicado, prioritariamente, a garantir o cumprimento de formalidades legais, ao invés de focarem na eficácia e efetividade das ações governamentais, como exige o art. 74 da Constituição Federal, especialmente no que tange à avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, na execução dos programas de governo e do orçamento do município, aferindo os resultados, quanto à economia, eficiência e eficácia, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades municipais.

A escolha deste tema se justifica pelo interesse acadêmico e social que o mesmo desperta. O estudo reúne um acervo bibliográfico e científico atualizado que serviu de sustentação teórica e contou com uma discussão de dados relevantes, cujos resultados podem fomentar novos estudos em derredor do assunto.

O estudo possui relevância, pois a análise e a avaliação dos dados apresentados podem contribuir para melhorar as condições e o funcionamento do sistema de controle interno das prefeituras do estado da Bahia, estimulando a consolidação dos órgãos e das carreiras de controladores e técnicos que trabalham nesta área. O tema também interessa às administrações públicas municipais e a sociedade em geral, pois o funcionamento adequado do sistema de controle interno pode garantir maior transparência, eficiência, efetividade e a boa e regular aplicação dos recursos públicos.

Nesse sentido a Banca Examinadora desta Dissertação, formada por renomados Professores, ao aprovar este trabalho, registrou a seguinte observação na Ata de Defesa da Dissertação constata no Anexo 2 deste estudo: “A banca faz questão de ressaltar a qualidade do trabalho, seja acadêmica como fonte de trabalho concreto nas políticas públicas e recomenda muito a publicação como contribuição à gestão pública no país.”

A base teórica do trabalho fundamentou-se em pesquisa bibliográfica e o estudo de caso partiu da análise dos Relatórios de Controle Interno Anuais, documentos de domínio público e ampla divulgação, apresentados ao TCM/BA pelos chefes das controladorias internas e disponibilizados no sítio da internet do órgão de Contas, como restará melhor explicitado no capítulo dedicado aos procedimentos metodológicos.

A dissertação foi organizada em seis capítulos. O Capítulo I é dedicado a esta Introdução. O Capítulo II discorre sobre o Referencial Teórico que abrange a Formação e Desenvolvimento do Estado Brasileiro, a constituição do estado nacional, a concepção de cidadania e a evolução histórica dos modelos de gestão do país. Versa também sobre o Controle da Administração Pública, a origem, conceito e finalidade dos controles administrativos, a classificação da atividade de controle, aponta para a formação de uma concepção geral de sistema de controle interno dos entes federativos, o funcionamento da Controladoria Geral da União, relatando, também, o modelo de controle interno e algumas experiências internacionais em derredor do assunto.

O Capítulo III aborda os Procedimentos Metodológicos apresenta os caminhos percorridos para o alcance dos resultados apresentados. O texto descreve as etapas da pesquisa, o *locus* do estudo com o recorte geográfico e temporal. Reúne os materiais e métodos usados na coleta, seleção e tratamentos dos dados que foram selecionados a partir de leituras de publicações em meios eletrônicos, artigos, teses, dissertações, livros e legislação, incluindo documentos e relatórios disponibilizados pelos Tribunais de Contas dos Municípios, estado da Bahia, produzidos pelo órgão ou pelas Prefeituras da Região Metropolitana do Salvador, Bahia, no ano de 2018, relatórios de gestão da Controladoria Geral da União entre outros, todos de domínio público, disponibilizados nos *sites* das referidas instituições.

O Capítulo IV dedica-se a apresentar os resultados da pesquisa, análise e discussão dos achados, à luz de autores renomados que embasam a discussão sobre o funcionamento das Controladorias Internas das Prefeituras da Região Metropolitana do Salvador, tendo como recorte o exercício de 2018. Trata sobre o sistema de controle interno municipal, a previsão constitucional e as disposições infraconstitucionais, a relação com o controle externo, os

avanços em relação ao controle social e a transparência, as técnicas de trabalho e as vantagens de um ter um conjunto de procedimentos e órgãos voltados para tal finalidade. O capítulo discorre sobre o modelo de funcionamento do sistema de controle interno na Bahia proposto pelo Tribunal de Contas dos Municípios, trazendo o marco legal, o conceito, a finalidade, a organização e o funcionamento, as competências, qual o quadro de pessoal esperado e como se deve dar a atuação do dirigente do órgão central especialmente em relação ao Controle Externo.

O Capítulo V avalia o funcionamento das Controladorias Internas da Região Metropolitana de Salvador, tomando como base o exercício financeiro de 2018. Expõe o recorte amostral e a organização administrativa desses órgãos, abordando, de forma detalhada, as atividades desenvolvidas pelos municípios selecionados para este estudo, trazendo uma avaliação da Corte de Contas sobre o funcionamento do órgão. Finaliza destacando que as Controladorias têm se dedicado, prioritariamente, a garantir o cumprimento de formalidades legais, ao invés de focarem na eficácia e a efetividade das ações governamentais, deixando de valorizar o gasto público real, contribuindo para manter os mitos do estado grande, ineficiente e pró-mercado, incapaz de resolver os problemas da sociedade, robustecendo a política neoliberal que prega o Estado mínimo em detrimento do Estado desenvolvimentista, incluyente, sustentável, soberano e democrático.

O Capítulo VI, finaliza o presente estudo reafirmando os achados e conclusões extraídas nos capítulos que antecederam. Assim, ao completar 16 (dezesesseis) anos da edição da Resolução nº 1.120/05 do TCM/BA, o estudo registra que a Controladorias Internas das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador foram implantados e estão funcionando, embora ainda não atinjam plenamente os objetivos propostos. Conclui que um controle interno bem estruturado é um aliado do gestor. Ele contribui para impulsionar a gestão a avançar e evoluir, evitando que os problemas ocorram ou garantindo que os ajustes e correções sejam realizadas tempestivamente. Busca evitar falhas, o desperdício ou desvio do dinheiro público, garantindo maior eficácia e a efetividade das ações.

Assim, espera-se que o estudo possa contribuir para melhorar as condições e funcionamento do sistema de controle interno das prefeituras baianas, estimulado a consolidação das Controladorias Internas, a formação das carreiras de profissionais que atuam na área, em nível local, contribuindo para fortalecer a estrutura do Estado, garantindo a boa e regular aplicação dos recursos públicos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 UMA VISÃO GERAL SOBRE A FORMAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO DO ESTADO BRASILEIRO

Antes de avaliar o funcionamento do Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador, se faz necessário realizar um breve passeio pelo processo de formação histórica do Estado brasileiro, de modo a identificar o contexto contemporâneo, em que as controladorias municipais têm se estruturado no âmbito das Administrações Públicas e no seio das sociedades democráticas.

No início do século XV, Portugal se transforma em potência colonial graças à expansão marítima de iniciativa das empresas privadas e com o apoio estatal, cujo foco era deslocar a primazia comercial dos territórios centrais do continente, para buscar novas rotas comerciais (PRADO JR, 2011).

A civilização europeia passa a dominar boa parte do mundo. As grandes navegações são responsáveis pela expansão comercial, pelo surgimento de novos mercados e a formação do capitalismo. A burguesia globaliza a produção e o consumo, lançando as bases para o capitalismo pautado na livre concorrência, na organização social com a prevalência da supremacia econômica e da propriedade privada, modelo econômico protegido pela política e pelas regras de monopólio estatal.

Os portugueses se destacam graças à posição marítima privilegiada. exploram a costa ocidental da África, descobrem as ilhas do Cabo Verde, Madeira e Açores, estabeleceram contrato com as Índias e a América. Neste contexto, Brasil é só mais um território descoberto no quadro conjuntural, conforme aponta Prado (2011).

2.1.1 A Constituição do Estado Brasileiro é marcada por grandes propriedades rurais e o trabalho escravo

De início, a América não foi para espanhóis, portugueses e outros, mais que obstáculo ao sonho de encurtar caminho para as Índias. A ideia de povoá-la surge em face da possibilidade de organizar povoados capazes de extrair gêneros que pudessem interessar ao mercado europeu, a exemplo da madeira, peles, pesca, mantendo, de algum modo, a ocupação

territorial. Só depois, veio a agricultura, manejada por meio da monocultura, cuja ideia não era outro senão abastecer o comércio europeu.

Na América tropical as condições naturais eram muito diferentes do habitat de origem dos povos colonizadores. As diferenças climáticas, a existência de obstáculos imprevisíveis e a falta de segurança compunham um ambiente que desestimulavam a vinda do colono europeu. As condições naturais diversificadas, entretanto, se constituíram numa oportunidade de negócios, possibilitando a obtenção de gêneros dos quais carecia o mercado comercial europeu. Os poucos que se aventuraram por esta região, não vieram com disposição para trabalhar em lavouras, mas gerenciar a produção desses gêneros de elevado valor comercial para o mercado europeu. Outras pessoas deveriam, portanto, trabalhar para ele, abrindo aí uma porta para a exploração da mão de obra indígena e, sobretudo, escrava (do negro africano), no Brasil (PRADO, 2011).

Toda a formação da estrutura econômica e social original do Brasil foi direcionada para fornecer produtos voltados para fora do país, haja vista que o mercado consumidor interno, no período, é muito restrito, concepção que marca a história do país e tem impactos até os dias de hoje, na sociedade contemporânea.

A estrutura econômica colonial é assentada, assim, sob dois grandes pilares. De um lado, as grandes propriedades rurais geridas por fazendeiros, integrantes das classes dominantes. De outro, pelo trabalho das pessoas que foram escravizadas, que não recebem renda ou possuem quaisquer direitos, e cuja subsistência está assegurada pelo seu proprietário. O indivíduo que foi escravizado e que vem a formar a classe dos oprimidos, no dizer de Ribeiro (1995), trabalha por obrigação e para cumprir ordens, não para avançar socialmente por meio do trabalho, inspiração que move o mercado econômico capitalista.

Segundo Fiori (2009), o surgimento dos Estados Nacionais remota ao processo de transição do feudalismo para o capitalismo, em meados do século XVI. As bases para a formação dos mesmos e da sua soberania, entretanto, decorre de época mais remota. Compreende o período que vai das guerras de conquista à revolução comercial que ocorreram na Europa nos séculos XII e XIII.

A constituição do Estado brasileiro não emerge de avanços da luta social, como acontece com a maioria dos países desenvolvidos, mas de uma circunstância histórica e política involuntária. O aparato estatal só começa adquirir seus contornos com a transferência da Família Real para o Brasil Colônia, em 1808, fugindo da expansão napoleônica que tomava corpo na Europa, trazendo, consigo toda a estrutura burocrática, judicial, fiscal e

monetária daquele país, exceto o exército que ficou em solo português, para defender os interesses daquele país.

Cronologicamente, o Estado brasileiro nasce ao lado de dois capítulos inaugurais da concepção do capitalismo moderno: a Revolução Francesa e a Revolução Industrial. Apesar do momento histórico favorável, a estrutura estatal se consolida de forma tardia e fora do contexto capitalista avançado, ganhando contornos próprios de uma economia capitalista subdesenvolvida, periférica e dependente (FERNANDES, 1975).

É da essência do ente estatal e do exercício do poder o monopólio de cinco elementos constitutivos: o território, a população, a moeda, os impostos e as armas. Em torno desses elementos se estruturam as Administrações Públicas.

Na obra clássica: O Príncipe de Maquiavel, escrito em 1505 e publicado pela primeira vez em 1515, por Niccolò Machiavelli (1469-1527), o autor inaugura as bases do pensamento político moderno, destaca que a fonte do poder soberano do monarca não advém do direito natural divino (ideologia cristã) ou da lógica da hereditariedade, mas da dinâmica da disputa territorial, da expansão e acumulação de riquezas, atos que resultam na conquista e consolidação do poder e soberania de reis e da nobreza, sob determinado território e população (MICHIAVELLI, 2005).

Neste contexto, o Estado surge como a instituição que detém o uso legítimo da força, como bem afirma Weber (2015). A nobreza e a realeza, detentoras das armas, emergem assim na sociedade como o único poder capaz de garantir a segurança para a maioria da população.

A moeda, por sua vez, outro elemento constitutivo do Estado surge como elo a dinamizar as relações comerciais, tornando-se meio de pagamento, parâmetro para quantificar bens, instrumento de reserva de valor e acumulação de riquezas, semeando as bases do capitalismo moderno. Emitidas pelo soberano, as moedas são utilizadas pelos povos conquistados, para pagar os tributos, fonte de custeio das guerras de expansão (FIORI, 2009).

A consolidação dos elementos constitutivos do monopólio estatal - território, população, impostos, moeda e exército - se dá de forma tardia no Brasil. A materialização do território brasileiro é caracterizada pela detenção de grandes propriedades de terra nas mãos de poucas famílias, em torno das quais gira a economia local. A formação das fronteiras nacionais, por sua vez não é pacífica. Guerras e revoltas populares marcam longo período, até se chegar à configuração territorial atual, concluída entre 1902 e 1906 (Séc. XX) quando foram anexadas, ao Estado Nacional brasileiro, as terras equivalentes ao Acre.

A formação da identidade populacional brasileira só ganha este contorno a partir da instalação da corte portuguesa no Brasil. O período de 1500 a 1808 é marcado pela História

da América Portuguesa, não da História do Brasil. As pessoas que nasceram nesse período não têm cidadania brasileira, mas portuguesa, situação que só vai se conformar de um modo diverso a partir do Século XIX.

O Estado Brasileiro começa em meio a uma situação paradoxal, de um lado necessita manter o sistema escravista, de natureza excludente, para sustentar a economia e os interesses da elite local, que abrangia em trono de 15% da população do país, segundo a Fundação Palmares (2013), de outro, necessitava promover a abolição da escravidão, garantir a contratação de mão de obra assalariada e a abertura de mercado consumidor, atendendo a um acordo celebrado com a Inglaterra, sede da Revolução Industrial, em troca do apoio militar, para transferência da Coroa Portuguesa para o Brasil, em 1808.

Esse conflito vai se estender por mais 80 anos, quando em 1888 se proclamou oficialmente o fim da escravidão no país, ato que não veio acompanhado de nenhuma política de inclusão do escravo alforriado. Como o fim da escravidão, destaca Ribeiro (1995), a nação brasileira nada fez pela massa negra que caiu em estado de miserabilidade. Esta grande massa populacional acabou formando as favelas das grandes cidades ou indo morar no campo, em terrenos baldios e abandonados, sempre debaixo da permanente ameaça de serem erradicados e expulsos.

A formação desta identidade nacional e da população genuinamente brasileira, portanto, possui uma chaga difícil de superar. Ela é repleta de preconceitos e exclusão, graças ao flagelo da escravidão que perpetuou por quase quatrocentos anos. Nasce aí, no dizer de Souza (2009), a origem da exclusão e da desigualdade social no país, com a formação, na contemporaneidade, de um lado, da “ralé brasileira”, classe social responsável pelo serviço braçal no país e, de outro, o “exército de desempregados”.

A Família Real vem para o Brasil trazendo todo o aparato burocrático, judicial, fiscal, monetário, a biblioteca e os departamentos públicos, mas deixa para trás um elemento fundamental para construção do Estado Moderno: as forças armadas. Esta fica na Península protegendo o território da expansão napoleônica.

O Brasil nasce desprovido do monopólio sobre as armas, elemento fundamental para construção dos Estados Modernos. Isso marcará profundamente a formação do Brasil. A manutenção do império e do território necessita do apoio da força pública, extremamente diminuta para este país continental.

Assim, em agosto de 1831 foi criada a Guarda Nacional brasileira com a função de manter a ordem social, conter as revoltas populares e propiciar a sustentação do aparelho estatal, a fim de manter a integridade do Império (BRASIL, 1831; GOLDONI, 2012).

A Guarda Nacional, organismo com estreita relação com elite latifundiária local, foi formada, em sua base, por pessoas escravizadas, feitores, capatazes e capangas. Ela sacramentou uma espécie de pacto celebrado entre o império e a elite colonial local, em troca da manutenção da escravidão e da concessão de títulos, poder e uma série de privilégios (GOLDONI, 2012).

Esta força de caráter privado, passa a atuar em nome do Estado, protegendo o território nacional e a corte portuguesa age, muitas vezes à margem da lei, sufocando as manifestações populares, e, de modo mais intenso, defendendo os interesses pessoais dos senhores de terra, proprietários da maior parte do território nacional. A constituição formal das Forças Armadas, com a contratação de soldados pagos pelo Estado só ocorre entre 1860 e 1870, após a Guerra do Paraguai.

O processo de monopolização da moeda, outro pilar do estado soberano, apesar da instituição do Banco do Brasil em 1808, só vai se consolidar de fato, a partir de 1964 com a reforma financeira e monetária implementadas pelo Governo Militar, quando é criado o Banco Central. A formação da estrutura fiscal se materializa com a criação do imposto de renda, em 1922 e a com a Receita Federal, em 1966.

Assim, o Estado Brasileiro só começa a se consolidar realmente, de modo tardio, a partir da segunda metade do Século XIX. A formação estatal é marcada por dois problemas constitutivos graves que vão perdurar até os dias de hoje: a desigualdade social e a violência.

Essa desigualdade social que está na origem do Brasil e que vem sendo discutida e debatida ao longo da história brasileira, em maior ou menor grau, estende os seus tentáculos até a contemporaneidade.

2.1.2 A formação de uma sociedade capitalista, subdesenvolvida e dependente

No século XIX o capitalismo emergente se consolida pautado no aumento da produtividade, no agravando do processo de exploração do trabalhador, com redução de salário e a ampliação da jornada de laboral.

Esta realidade inspirou Marx e Engels a escrever o Manifesto Comunista em 1848, seguido de outras obras como o Capital (1867), documento que questiona as bases do capitalismo. Tais obras vieram a se tornar, no século XX, inspiração para implantação do Socialismo de Estado, em alguns países, como a União Soviética (1912-1991), a China (1921-presente), a Coréia (1949-presente) e Cuba (1965-presente).

Marx e Engels ao propor a Revolução Comunista sugerem a supressão da propriedade do modo de produção capitalista, a reforma agrária, à instituição de imposto de terras, o imposto progressivo, a abolição das heranças, a organização conjunta da agricultura e da indústria, a educação pública e gratuita para todas as crianças e o fim do trabalho infantil. Enquanto esse pensamento conduziu a formação de novos modelos de estado, tais ideias passam ao largo da formação do Estado brasileiro.

Aliás, como destaca Fernandes (2006), o Brasil não vivenciou o contexto de capitalista avançado baseado na exploração da propriedade privada, da valorização da livre iniciativa, da distribuição de renda e do poder. Não houve no país, uma passagem do padrão colonial para o padrão de desenvolvimento capitalista. Observou-se no país uma passagem do modelo colonial, baseado nas grandes propriedades e na mão de obra escrava, evoluindo para um modelo neocolonial, acrescentando a chegada dos imigrantes, formando uma mão de obra assalariada, migrando, em seguida para o padrão capitalista de crescimento econômico dependente e de subdesenvolvimento.

Com o fim do tráfico de pessoas que foram escravizadas, a ordem escravocrata e senhorial finalmente perde a base material de sua existência demográfica e econômica, aponta Pochmann (2012). Com o avançar da cafeicultura em São Paulo, com o processo de abolição da escravatura e as restrições ao tráfico de escravos no país a mão de obra fica escassa e cara, obrigado a adoção de medidas para atrair trabalhadores, imigrantes europeus, na sua maioria camponesa e artesãos que não foram absorvidos pela Revolução Industrial.

A expansão da produção do café, a alta dos preços, a valorização da terra e o aumento da quantidade de trabalhadores remunerados geraram um mercado de consumo interno, estimulando o surgimento de pequenas indústrias. Deu-se início, assim, na virada do Século XIX para o XX, a estrutura inicial de uma sociedade capitalista dependente embrionária, com o surgimento de operários assalariados e empresários.

O fim da escravidão e a ausência de uma política inclusiva voltada para esse segmento social gerou um grande número de pessoas sem ocupação ou em condições de subemprego. Esta aí, no dizer de Pochmann (2012), a origem da formação no nosso “exército de reserva” de mão de obra trabalhadora, típico de países subdesenvolvidos. Superar esse desafio, segundo o autor, é o caminho para garantir, maior justiça social e um mercado consumidor interno mais consistente.

Para Fernandes (1975), em economia capitalista subdesenvolvida muita coisa depende do mercado externo, de suas variações conjunturais e das flutuações do mercado interno, tornando-se difícil estabelecer “a lógica” do comportamento econômico capitalista. A

imprevisão e a insegurança levam o sujeito a projetar seus investimentos para um curto espaço de tempo, transferindo sistematicamente os “riscos do negócio” para trabalhadores e consumidor. Graças a esses fatores, o dinamismo de uma economia dependente, por si só, não conduz à autonomia, mesmo sob condições favoráveis de crescimento econômico.

Assim, para Ribeiro (1995), a sociedade resultante tem incompatibilidades insanáveis. Entre elas, a incapacidade de assegurar um padrão de vida satisfatório a maioria da população nacional. Como agravante, ele ressalta que a distância social mais espantosa do Brasil é a que separa os pobres dos ricos. A ela se soma marcante processo de discriminação e o preconceito, de origem histórica, que pesam sobre os negros, mulatos e índios.

O Brasil, durante 430 anos, passou longe de qualquer processo moderno de industrialização. Sua economia, desde o século XV, até a terceira década do século XX, é predominantemente agrária, exportadora, baseada na monocultura, no latifúndio e na exploração da mão-de-obra escrava, como destacou Caio Prado (2011).

O processo de industrialização no país remonta ao ano de 1930, com o governo de Getúlio Vargas. A força motriz desta ação foi à crise econômica internacional de 1929 que resultou na quebra da bolsa de Nova Iorque e que impactou negativamente no modelo exportador do café (DRAIBE, 1985).

Para fazer frente a tudo isso e para evitar a expansão do Socialismo, no encontro de Bretton Woods Estados Nacionais Capitalistas redesenharam o funcionamento do capitalismo, adotando medidas protecionistas, que exigiam maior intervenção do governo. Assim, a estrutura estatal passa a ser usada de modo incisivo na recuperação da economia, motivado pelas ideias de Jonh Maynard Keynes e pelas políticas de Estado de Bem-estar Social.

Em torno dessas ideais, os Estados Nacionais assumem uma postura de maior intervenção e regulação do mercado, promovendo o aumento da demanda fruto da elevação dos investimentos públicos, aliado às políticas de proteção e assistência social bancadas pelos entes estatais, fazendo o contraponto ao Capitalismo Liberal, clássico vigente até então (FIORI, 1997).

Nesta linha, o governo Vargas (1930-1945), apostou na criação de empresas estatais que tiveram um papel fundamental para desenvolver as atividades econômicas, haja vista que a agricultura exportadora, por si só, não teve o condão de induzir os investimentos que a indústria necessitava (BASTOS, 2012).

O processo de industrialização e urbanização gerou efeitos positivos e negativos, na visão de Cano (2017). O crescimento da oferta de bens e serviços, do emprego, do aumento dos salários e ascensão social do trabalhador e da classe média, a conscientização política, o

crescimento sindical, a expansão da cultura e da arte, são alguns dos efeitos positivos apontados.

Por outro lado, de forma negativa, destaca-se a urbanização explosiva, o déficit habitacional, a crise no saneamento, no transporte, na oferta de serviços educacionais e de saúde embala as manifestações por Reformas de Base, como a reforma Agrária, Urbana, Tributária, educacional entre outras, problemas sociais latentes na contemporaneidade.

A gestão de Vargas, na visão de Cano (2017), marcada pela instituição de um novo Estado, necessariamente interventor e desenvolvimentista. No período se deu a constituição de Ministérios temáticos (Indústria, Trabalho, Educação, Saúde, Previdência), a formação de conselhos nacionais e pelo Departamento Administrativo do Serviço Público – DAS responsáveis em gerenciar o funcionalismo público e a estrutura estatal. A promulgação de direitos sociais, como o salário mínimo e a Consolidação da Legislação Trabalhista, entre outros, estreitando as relações do governante com a classe trabalhadora, foram objeto de destaque.

O processo de industrialização no período, segundo Draibe (1985), é considerado restringido, vez que se inicia, de modo tardio e com decisiva intervenção estatal. A expansão se deu de modo gradual. De um lado, concedendo incentivos fiscais e tributários para incentivar empresas privadas a investirem. E de outro, promovendo a criação de empresas públicas para atuarem em ramos estratégicos, a exemplo da Companhia Siderúrgica Nacional, a Vale do Rio Doce, a Companhia Nacional de Álcalis, entre outras.

No segundo governo, que vai de 1950 a 1954, Vargas aprofunda o processo de industrialização, como destaca Cano (2017). Cria a Petrobrás, lança o projeto da Eletrobrás, implantado o Fundo Federal da Eletrificação, o Plano do Carvão, o Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e o Banco do Nordeste do Brasil, a Superintendência de Valorização Econômica da Amazônia, o programa nuclear (Álvaro Alberto), o aparelhamento de ferrovias e portos, as bases para indústria de base.

Apesar dos avanços obtidos no período, o projeto varguista encontrou muitas resistências do empresariado, especialmente no que se refere ao controle estatal, situação que se agravou na medida em que intensificou o processo distributivo trabalhista e o recrudescimento da defesa da pauta liberal (BASTOS, 2012).

Ao longo desse processo histórico, surgiram alguns mitos, que cirurgicamente alimentados pela imprensa, ajudou a cunhar no seio de parcela da sociedade uma visão totalmente distorcida de Estado, mas que serve bem ao propósito neoliberal contemporâneo.

Alegam os defensores deste pensamento de que o Estado é grande, forte, pacífico, ineficiente e antimercado. Baseado nestes pressupostos, os neoliberais pregam o desmonte da estrutura estatal e a desidratação das políticas públicas, em contraposição as ideias desenvolvimentistas e de formação de um Estado de bem-estar social (SANTOS, 1993).

Para Kliass e Cardoso (2016); Santos (1993), tais ideias precisam ser desmistificadas, para que se possa avançar numa reforma estatal republicana, democrática e desenvolvimentista no século XXI.

Ao analisar a formação do Estado brasileiro verifica-se que o mesmo não nasce forte, como muitos defendem, pois surge carente do monopólio das armas, necessitando fazer concessões para garantir a formação do território e a segurança da população. Não pode ser considerado grande, pois que não conseguiu universalizar direitos e a prestação de serviços públicos. Não é pacífico vez que a conquista territorial e a manutenção da escravidão se deram com base na violência.

O Estado brasileiro também está longe de ser antimercado, pois o ente estatal brasileiro sempre operou segundo uma lógica privada, conduzido por oligarquias e focado em garantir os benefícios de poucos. Desta forma, não se pode atribuir a ele a pecha da ineficiência, haja vista que o arcabouço legal e organizacional tem sido constituído e aplicado para impedir ou dificultar o gasto público real, seja em políticas sociais ou em investimentos estatais. Assim, ao contrário de fortalecer a capacidade operacional do Estado, de aumentar sua eficiência e credibilidade, produz o desmantelamento das poucas estruturas ainda eficazes, comprometendo a capacidade fiscalizatória.

O governo militar, surge como resultado de um golpe de Estado, que vai de 1964 a 1985. Estudiosos denominam este período de modernização conservadora, haja vista que o processo de industrialização se deu com poucos momentos democráticos e muitos retrocessos nos avanços sociais concedidos no governo de Vargas.

O primeiro período militar, de 1964 a 1967, foi assinalado pela realização de reformas administrativa, financeira, bancária, fiscal, tributária e salarial, reduzindo substancialmente a renda do trabalhador brasileiro. Cano (2017), destaca como lado positivo a postura nacionalista e acentuadamente desenvolvimentista dos militares.

Em 1974 é lançado o segundo PND - Plano Nacional de Desenvolvimento que visava o desenvolvimento das indústrias de bens intermediárias, de máquinas, equipamentos e a infraestrutura. São difundidos, assim, grandes projetos na área de energia elétrica (Itaipu), na área do transporte rodoviário (Rio - Niterói, Transamazônica; Imigrantes; Metrô paulista etc.), para manter o PIB em alta.

Segundo Cano (2017), o incremento dos investimentos públicos foi problemático, pois exigiu elevado financiamento externo (privado e público), tudo isso à custa do endividamento do país a taxas de juros flutuantes.

O governo se volta, também, para a emissão de títulos da dívida pública (Letra do Tesouro) com o propósito de regular o caixa. O risco desses títulos é nulo, a proteção contra a inflação é garantida e as taxas de juros são atraentes, se tornando “um refúgio para os recursos ociosos das grandes empresas e dos bancos.” (TAVARES, 1979).

Por outro lado, o processo de industrialização tardia no Brasil foi desprovido de reformas clássicas do capitalismo contemporâneo (agrária, tributária e social), o que resultou em padrão de sociabilidade profundamente deformado. Sem regime democrático sustentado no tempo, a desigualdade prevaleceu secundarizada, tanto pela mobilidade social como pelo consumismo (POCHMANN E NOZAKI, 2017).

A partir da década de 1980 a palavra de ordem passou a ser “globalização”, isto é, um mercado único e global onde “tudo passou a ser negociado a qualquer momento e toda parte: dívidas do Terceiro Mundo (brady bonds), autopeças, mão-de-obra barata, órgãos humanos.” Este novo modelo econômico traz impactos profundos no funcionamento dos Estados e nas economias nacionais (KURZ, 1995).

As economias das empresas ultrapassam as fronteiras, mas, como destaca Kurz (1995), o Estado permanece limitado ao território nacional. Quando esse age impondo limites à ação desenfreada do mercado, tais empresas migram para países de política econômica e protetiva mais flexível, deixando para trás os problemas sociais.

A globalização, na visão de Kurz (1995), acarreta nova contradição entre o mercado e o Estado. Se de um lado o capital foge ao controle estatal e diminui as receitas públicas, de outro o capital globalizado depende mais do que nunca de uma infraestrutura funcional (portos, aeroportos, estradas, sistema de educação, transporte, comunicação, etc.) organizados por iniciativa estatal.

A dívida social, com este novo modelo de produção, se agrava. Passa-se a conviver com ilhas de prosperidade em meio a muita pobreza, desemprego e aumento do quadro de desigualdade social. Por toda a parte, destaca Kurz (1995), eclodem movimentos que contribuem com desintegração das nações ou das economias nacionais.

As ditaduras truculentas, o terrorismo, os movimentos fundamentalistas, todos possuem na essência um caráter separatista e vai de encontro aos modelos prevalentes de Estados Nacionais Constitucionais, de inspiração nacionalista, aumentando as preocupações quantos à segurança interna e mundial.

Para alguns estudiosos a década de 1980 é um dos períodos mais marcantes da história brasileira, caracterizado pelo processo de democratização do país, depois de duas décadas de ditadura militar. Do ponto de vista econômico, entretanto, há quem diga que a década foi perdida.

A partir da década de 1980 inicia-se um o processo de desindustrialização brasileiro agravada pela crise externa (internacional) e sua repercussão na economia nacional. As medidas preconizadas pelo Consenso de Washington relacionam o conjunto de lições de caráter neoliberal que vai dá o tom na política mundial a partir de então.

Tais diretrizes foram implantadas na América Latina a partir do final da década de 1980 e consiste, resumidamente, em reforma financeira (desregulação sobre a movimentação internacional do capital, reforma dos sistemas financeiros nacionais, implantação do sistema de metas de inflação, independência do Banco Central, adesão ao Acordo de Basiléia, tornar o mercado de câmbio e do dinheiro livre); abertura comercial (constituição da Organização Mundial do Comércio e eliminar regras restritivas ao comércio); reformas do Estado (Estado Mínimo, pagamento da dívida pública, enxugamento dos gastos sociais, reforma e privatização da previdência social) e reforma trabalhista (flexibilização e terceirização do trabalho) (CANO, 2017).

Para Cano (2017, p. 278) os principais efeitos econômicos da implantação da reestruturação e das políticas neoliberais – excetuando a crise - foram:

A retomada do crescimento (embora a taxas muito baixas), a continuidade da renovação tecnológica e a elevação da competitividade, mas aos elevados custos da precarização do trabalho, do avanço da desindustrialização “normal” e das práticas de políticas de “austeridade” novamente com os “PIGS” (Portugal, Itália, Grécia – mais atingida – e Espanha).

Já os efeitos políticos e sociais, segundo o Cano (2017), foram nefastos. Atingiu especialmente a classe trabalhadora, gerando desemprego, precarização do trabalho, diminuição do papel do sindicato, eliminação de direitos trabalhistas e sociais, crise e deterioração do papel do estado e de políticas sociais, perda do sentimento nacional, falso cosmopolitismo, consumismo, perda de solidariedade, insegurança social, aumento da poluição, banalização do crime, da corrupção e da prisão, mediocrização cultural e outros.

Registra-se nessa década também, a consolidação da classe social dos rentistas, segmento que ao longo dos anos vai crescer e deixar de investir em projetos de desenvolvimento nacional para auferir seus ganhos das aplicações no mercado financeiro.

A partir da década de 1990 tem-se, no plano internacional, a expansão das ideias neoliberais, que prega a diminuição da competência do Estado, as indústrias estatais consideradas pouco lucrativas pelos padrões internacionais, são desativadas ou privatizadas, compradas geralmente por empresas globalizadas, sob a promessa de sanear, em curto prazo, as contas públicas.

O problema é que, diferentemente das estatais, o capital estrangeiro não busca promover o desenvolvimento do país. E isso, em longo prazo, tem impacto na economia dos Estados, com a diminuição do número ou precarização dos empregos, a evasão dos lucros e a redução dos investimentos especialmente em infraestrutura do país.

A agenda liberalizante e privatista chega ao Brasil com força no período, aproveitando o discurso corrente da ineficiência estatal, inicia um processo de fechamento ou venda da indústria nacional. Ao todo, segundo Cano (2017, p. 283), foram privatizadas cerca de 100 unidades no país, a exemplo da Vale do Rio Doce, bancos estatais e telefônicas.

Os resultados obtidos com a venda do patrimônio nacional são extremamente questionáveis e deveria servir de lições para os dias de hoje. O combate à inflação elevadíssima do período dá ensejo ao lançamento do Plano Real que resultou num processo gradual de estabilidade econômica.

Neste período também a expansão da financeirização da economia, valorizando o capital fictício em detrimento do produtivo, com lucros exacerbados do sistema financeiro e o fortalecimento da classe social rentista; a abertura comercial, com a eliminação de tarifas e restrições comerciais; a aceleração do processo de desindustrialização; o aumento da carga tributária regressiva, piorando o processo precário de distribuição de renda; a reforma administrativa instaurando a política do Estado Mínimo, com a restrição de concursos públicos, a criação das Organizações Sociais (OS), Fundações e Institutos públicos que passam a executar serviços públicos em nome do estado, a criação das Agências Reguladoras Nacionais; a reforma trabalhista gradativa, com a instituição de salários variáveis, jornadas de trabalho flexíveis e diminuição do poder e amplitude da ação sindical; reforma do sistema previdenciário com o aumento do tempo de serviço para a aposentadoria no setor público (e tempo de contribuição e idade no setor privado, entre outras medidas.

2.2 UMA VISÃO GERAL SOBRE A CIDADANIA NO BRASIL

A ideia moderna de cidadania no Brasil, por outro lado, tem estreita relação com o processo tardio de formação do Estado Nacional Brasileiro, marcado por um sistema

econômica capitalista, periférico, dependente, excludente e subdesenvolvido. Segundo Carvalho (2002), tornou-se costume desdobrar a cidadania em direitos civis, políticos e sociais, como aponta Thomas Humphrey Marshall (1893-1981). O cidadão pleno seria aquele que fosse titular dos três direitos. Santos (1979) defende que “a Construção da Cidadania no Brasil é um processo de regulação permeado por contradições.”

O Período Colonial Brasileiro (de 1500 a 1822), que compreende 322 anos de história, é regido pelo modelo de latifúndio exportador, monocultor e de base escravista. Falar de cidadania nesse período é pensar na concessão de direitos para uma pequena elite econômica, excluindo, portanto, a maioria da população. A maior parte da história brasileira, portanto, foi marcada pela ausência de base para se haver cidadania plena no país.

O período que vai de 1822 a 1889, que abarca 67 anos do Brasil Independente Imperial, foi marcado pelo sistema de cidadania restringida. A escravidão permanece como mola propulsora central do sistema econômico, limitando a conquista de direitos civis e sociais.

O exercício dos direitos políticos também encontrou obstáculos haja vista o exercício do Poder Moderador monárquico, que influenciava sobremaneira as decisões, um processo eleitoral local e regional contaminado pela coerção e corrupção, a proibição do livre exercício ao direito do voto, exercido apenas por cidadão detentor de poder econômico, sendo excluídos os pobres, os analfabetos, a população campesina e as mulheres.

O período que vai da Revolução de 1930 à abertura democrática em 1945, que girou em torno do Vargasismo, foi caracterizado por contradições e ambiguidades. O período foi marcado pelos traços autoritários de governo, reforma do Estado com foco no desenvolvimento, restrição de direitos políticos, com eleições canceladas e perseguição a opositores, conquistas de Direitos Sociais e Trabalhistas.

Foram 15 anos de cidadania passiva, haja vista que, o Estado é que vai organizar e estruturar os grupos que vão reivindicar direitos, influenciando a formação dos sindicatos. Os benefícios sociais não eram tratados como direitos de todos, mas como fruto da negociação de cada categoria com o governo (CARVALHO, 2002).

O período de 1945 a 1964 foi caracterizado pela cidadania representativa. As forças democráticas atuam de maneira mais intensa, registrando avanços na construção dos Direitos Políticos: voto obrigatório, eleição periódica, sistema político-partidário disputando as eleições, direito feminino ao voto e a disputa pela constituição e um projeto desenvolvimentista no país.

Para Santos (1979), prevaleceu o que chamou de sistema de cidadania estratificada em face da prática da regulamentação das profissões, ingresso no sistema previdenciário e de assistência médica, primeiro degrau para o ingresso na arena da cidadania.

O período da Ditadura Militar (1964 – 1985) é assinalado pelo recuo e recrudescimento de direitos. O arbítrio do Estado contra a cidadania restou demonstrado com a edição de sucessivos Atos Institucionais que deram “superpoderes” ao Presidente da República, suspenderam e cassaram direitos políticos, promoveram a intervenção em sindicatos, censura a jornais e às manifestações culturais.

O momento resultou na abolição das eleições diretas, extinção de partidos, dissolução do Parlamento, restrição do direito de opinião. Os tribunais militares passaram a julgar os crimes civis, registrando-se a extinção do habeas corpus. Foram 21 anos de Cidadania Interditada. Mesmo registrando grandes avanços econômicos, o grau de concentração de renda e riqueza é muito contundente (SANTOS, 1979).

A década de 1980 é indicador do processo de democratização. Se para os economistas é nomeada como década perdida, do ponto de vista político e social foi uma década bastante rica, sendo palco do conjunto de manifestações pelas eleições diretas e o voto universal, pela organização de movimentos sociais, educacionais, sanitárias, eclesiais de base, fortalecimento do movimento sindical e dos partidos políticos.

A Constituição Federal de 1988, também conhecida como Constituição Cidadã, dá origem ao período de cidadania ativa no Brasil. Tal norma promoveu a expansão dos direitos políticos, com a universalização do voto a partir dos 16 anos, sendo facultativo para analfabetos e maiores de 70 anos. Promoveu a liberdade para organização e funcionamento dos partidos, tornou mais estável o sistema de participação democrática e popular e o processo eleitoral.

Ampliou os direitos sociais, definido o salário mínimo como o menor valor a ser pago para aposentadoria e pensões, instituiu o Benefício de Prestação Continuada para idosos acima de 65 anos e deficientes, criou a licença paternidade, regulamentando as diretrizes gerais do sistema de seguridade social, educacional e de saúde pública, bases do Estado de bem estar social.

Os direitos sociais retardatários, suprimidos com o período ditatorial, foram recuperados como a liberdade de expressão, de imprensa, de associação e organização. Surgem institutos jurídicos importantes na defesa de direitos como o habeas data, mandado de injunção, defesa do consumidor, programa nacional de direitos humanos, criação dos juizados

especiais de pequenas causas, cível e criminal, a tipificação dos crimes de racismo e tortura entre outros (CARVALHO, 2002).

Quando o Estado se consolida e começa-se a discutir a ideia de universalizar direitos, de equidade, de seguridade com a Constituição Federal de 1988, o cenário internacional passa por reestruturação com a queda do Muro de Berlim e o fim do bloco Soviético, promovendo o avanço e a prevalência do capitalismo neoliberal, cujas premissas foram defendidas no Consenso de Washington, resultado na perda da hegemonia no mundo do Estado de Bem Estar Social, das ideais desenvolvimentistas e generalistas de inclusão social.

Na década de 1990 o pensamento neoliberal volta a tomar corpo no Brasil, sendo mitigado no período de 2003 a 2015 quando foi suplantado por avanços em políticas desenvolvimentistas e de inclusão social, retomando com força após este período, como recrudescimento do pensamento conservador que marca o atual governo, criando um clima de instabilidade democrática e de incertezas que podem impactar no processo de consolidação da cidadania no país.

Segundo Carvalho (2002), a cronologia e a lógica da sequência descrita por Marshall foram invertidas no Brasil, impactando diretamente na estrutura e funcionamento do Estado Nacional Brasileiro. Primeiro deu-se a concessão de direitos sociais, num período ditatorial com limitação de direitos políticos.

Depois vieram os direitos políticos, após longo período ditatorial, em que os mesmos foram brutalmente tolhidos. Ainda hoje, apesar da Constituição Federal Cidadã de 1988, muitos direitos civis, a base da sequência de Marshall, continuam inacessíveis à maioria da população.

Seria simplório achar que só há um caminho para a cidadania, ressalta Carvalho (2002). Mas é razoável supor que caminhos diferentes afetem o produto final. Com a implantação dos direitos sociais antes dos outros, gera-se como consequência a excessiva valorização do Poder Executivo. A ação política nessa visão é, sobretudo, orientada para a negociação direta com o governo, sem passar pela mediação da representação. É o que o autor chama de "estadania", em contraste com a cidadania. Isso gera na população um sentimento de busca por um "messias político, por um salvador da pátria", destaca Carvalho (2002).

Com a Constituição Federal de 1988 a palavra cidadania se popularizou. Apesar dos avanços em matéria de direitos civis, políticos e sociais, os problemas centrais de nossa sociedade, como a violência urbana, o desemprego, o analfabetismo, a má qualidade da educação, a oferta inadequada dos serviços de saúde e saneamento, e as grandes desigualdades sociais e econômicas ainda persistem. Em consequência, os agentes do sistema

democrático, como as eleições, os partidos, o Congresso, os políticos, se desgastam e perdem a confiança dos cidadãos.

É nesse contexto globalizado que se encontra o Estado Nacional Brasileiro, numa condição de economia capitalista subdesenvolvida, periférica e dependente. Sob o manto da Constituição Federal de 1988 busca-se garantir o atendimento da população com base nos primados do Estado de bem-estar social.

A condução econômica, por sua vez, alterna, ora sob a influência desenvolvimentista, ora sob o mando prevalente do pensamento neoliberal, numa espécie de pêndulo, como destaca Barroso (2010). Tudo isso tem reflexos profundos no funcionamento da Administração Pública e, por via de consequência, nos órgãos que a gerenciam ou fiscalizam, a exemplo do sistema de controle interno.

2.3 A CONJUNTURA POLÍTICA ATUAL: IMPACTO NO MODELO GERENCIAL DE ESTADO

Em 2003, assume a presidência da República, Luiz Inácio Lula da Silva. Mudanças e continuidades marcam o seu primeiro governo. Recebeu o país com uma situação econômica desfavorável, agravada pelo acirramento e especulações do período eleitoral, fato que lhe levou a editar a Carta ao Povo Brasileiro, mantendo o ideário neoliberal e os pilares do tripé macroeconômicos do regime de metas da inflação, superávit fiscal primário (redução da dívida pública) e regime de taxa de câmbio flutuante (CANO, 2017).

No início desse século chama à atenção o fato de que a acumulação capitalista e econômica mundial que vem se espalhando para a Ásia. A ascensão da China como potência exportadora e detentora de grande mercado interno, torna-se o centro nevrálgico da nova competição geopolítica em contraponto aos Estados Unidos da América, maior potência econômica mundial.

Fora da Europa poucos países tem se destacado como potência regional, aponta Fiori (2009). Só Estados Unidos, Japão, agora a China, talvez a Índia e a Rússia. A maioria sofre com seu problema de escasso desenvolvimento econômico, figurando no cenário internacional como países capitalistas, periféricos e dependentes, fornecendo insumos primários e industriais para os Estados Nacionais de economia dominante. Existe a possibilidade seletiva de mobilidade nacional nesse cenário internacional, dependendo, entretanto, da estratégia política e econômica de cada país.

Os dois mandatos de Lula (2003 a 2011), na visão de Cano (2017, p. 286), apresentam contradições em relação ao Neoliberalismo. “De um lado, continuou cumprindo com quase todos os ditames da política macroeconômica, e de outro, foi progressista em relação às políticas sociais, a alguns investimentos de infraestrutura e à política externa.”

O Estado Brasileiro volta a ser um indutor do desenvolvimento econômico e inclusão social no país. O Estado investe numa política gradual de aumento real do salário mínimo, em programas de transferências de renda (Bolsa Família e Benefício de Prestação Continuada), no estímulo à concessão de crédito e a bancarização, acesso à energia elétrica por meio do Programas Luz para Todos, construção de habitação popular com o programa Minha Casa Minha Vida, ampliação dos investimentos da Petrobrás, especialmente nas pesquisas de petróleo em águas profundas, ampliação dos investimentos estatais em obras de infraestrutura (rodovias, portos e aeroportos) em face do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), entre outros.

Pochmann (2012), afirma que foram gerados cerca de 21 milhões de postos de trabalho no período de 2004 e 2010, com rendimento de até 1,5 salários mínimo mensal, na sua grande maioria, registrando um avanço das ocupações na base da pirâmide social brasileira, especialmente nas áreas de serviços, comércio, construção civil, escriturários, indústria têxtil e vestuários e atendimento ao público.

No final do seu governo, 35 milhões de pessoas havia deixando a linha de pobreza, segundo Cano (2017, p. 287). As decisões não se deram por mudanças estruturais, como por exemplo, a reforma agrária, mas por decisões políticas. As mesmas podem ser alteradas se assumir um governo de matriz não progressista.

Um dos dados mais relevantes a se destacar no período foi a queda substancial da Desigualdade Social no país. A base da informação é o índice de Gini. Quanto mais próximo de 1, mais é desigual uma determinada sociedade; quanto mais próximo de zero, melhor é o índice de distribuição de renda.

Em 1960 o índice de Gini era 0,535 (estava no meio da escala). Começa a ditadura militar, modernização conservadora, redução da mobilidade social, congelamento do salário mínimo entre outros fatores, o índice atinge o patamar de 0,589 em 1979.

Da década de 1980 para 1990, período de crise externa e interna e da implantação da política neoliberal no país o índice chega a um pico de crescimento, indo a 0,607 retrato do agravamento da crise social do país. Na gestão do Presidente Lula, tal índice se aproxima mais do patamar ideal (mais próximo de zero), caindo vertiginosamente no período de 2003 a 2012, chegando a 0,498 neste último ano.

A política externa registrou um aumento da influência do país nos fóruns de decisão política global, além de ampliar as relações comerciais brasileiras. Ao ampliar os negócios com países do MERCOSUL, mantém as parcerias tradicionais com os Estados Unidos, países europeus e estreita as relações com novos países do Oriente médio, além da China, a Índia, a Rússia, dinamizando o setor agrícola, mineral e, secundariamente, serviços. A indústria de transformação foi o setor que menos cresceu mantendo a tendência de desindustrialização, destaca Cano (2017). Garantiu o acúmulo de valor substancial a título de reservas internacional e o PIB cresceu 7,5% no último governo do presidente Lula. Este deixa o governo com 80% de aprovação, elegendo a sua sucessora.

A presidente Dilma Rousseff assume o governo (2011 a 2014) dando continuidade às políticas do sucessor. Promoveu a ampliação do acesso e das cotas em universidades públicas, a melhoria no acesso ao crédito e o desenvolvimento de programas de distribuição de renda, assim como os investimentos em programas habitacionais, entre outros. Herdou, porém, as consequências da crise financeira internacional de 2008 e a queda nos preços das commodities, atingindo a economia mundial.

Para incentivar a produção, o governo brasileiro adotou medidas anticíclicas de incentivo à produção industrial e ao mercado de consumo interno – como redução do IPI para automóveis e linha branca – e, assim, dar continuidade ao ciclo de crescimento econômico que se iniciara em 2003.

O segundo mandato da presidente Dilma Rousseff foi fruto de um processo eleitoral de intensa disputa e agravamento da crise econômica e desemprego. Buscando acalmar o mercado financeiro nomeou Joaquim Levy como Ministro da Fazenda. Economista de visão neoliberal propõe a redução de gastos públicos, o aumento dos preços dos serviços das empresas estatais, o aumento da taxa de juros, entre outras. As medidas não surtiram o efeito desejado resultando no agravamento da crise econômica e social, com famílias com orçamentos deficitários, aumento da pobreza, do desemprego e da capacidade de financiamento das políticas públicas.

A situação política torna-se insustentável. A elite volta a propagar, de forma mais intensas e em larga escala, os velhos mitos ideológicos, conservadores, neoliberais, utilizados sempre que desejaram retomar o poder, à força ou por meios escusos. A essência destes mitos está na criminalização do Estado, rotulando-o de ‘gigante, ineficiente, patrimonialista e corrupto’, envolvendo a classe média e promovendo a ambiência necessária para construção da hegemonia social.

Graças à repetição diária na imprensa, a corrupção virou uma espécie de segunda pele do brasileiro, como diz Souza (2018). Isso implica na perda da autoconfiança nas instituições e da autoestima da população. A partir daí, a maioria dos brasileiros vai identificar a corrupção como o grande problema nacional.

Some-se a isso o inconformismo do PSDB, partido derrotado nas eleições, cujo candidato chegou a 48,36% dos votos no segundo turno das eleições, que desencadeia um processo de forte oposição social, midiática e parlamentar, aglutinando amplos setores descontentes com o governo, inviabilizando-o.

Com o golpe parlamentar que provocou o afastamento da presidente Dilma Rousseff, em 2015, assume a chefia do Poder Executivo o vice-presidente Michel Temer, intensificado a política neoliberal, aprovando a Emenda Constitucional nº 95 que determina o congelamento de gastos das áreas sociais (educação, saúde e assistência social) por vinte anos; aprova, também, entre outras medidas, a reforma trabalhista, resultando na retirada de direitos e flexibilização do trabalho, adotando medidas que resultaram na reestruturação do Banco do Brasil, Caixa Econômica e BNDES, bancos estatais utilizados largamente na estruturação e execução das políticas desenvolvimentistas nos governos anteriores.

Em 2018 é eleito para presidência da República Jair Bolsonaro. Ele assume o poder com um discurso de ultradireita, promovendo o recrudescimento da política neoliberal. Os resultados desse governo ainda são uma incógnita.

A pandemia causada pela proliferação mundial do coronavírus – COVID -19 e os efeitos dessa crise no sistema de saúde, no agravamento dos problemas sociais, da miséria e do desemprego, seguido de uma crise econômica que atingirá o meio empresarial pode apontar para soluções menos ortodoxas, que vão de encontros aos dogmas neoliberais.

O agravamento da crise pode representar um resgate ao pensamento desenvolvimentista e de fortalecimento do Estado de bem estar social como solução para saída da crise, tal como ocorreu após a crise econômica de 1929 e pós Segunda Guerra Mundial. Como vem apontando recentemente o governo Joe Biden nos Estados Unidos. Só o tempo dirá.

2.4 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS MODELOS DE GESTÃO NO BRASIL

Boa parte da história da administração pública brasileira é marcada pelo modelo patrimonialista, em detrimento do tipo ideal de dominação burocrático racional-legal, defendido por Max Weber (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 1980).

Segundo Motta e Bresser-Pereira (1980) o patrimonialismo é a característica de um Estado que não possui distinções entre os limites do público e do privado. Já o modelo de gestão burocrático-legal ou burocracia, enquanto tipo ideal de Max Weber é caracterizado pela formalidade, ou seja, pelo império das leis, pela impessoalidade e administração profissional da máquina pública e pela sujeição do agente público ao controle de seus atos.

A Primeira República (1889 a 1930), período que rompe o ciclo colonial e o império, registrou-se um paradoxo à consolidação do modelo burocrático. Se de um lado houve a prevalência do modelo patrimonialista, de outro se formaram as duas burocracias profissionais mais próximas do projeto de modernização administrativa que se iniciou com o período varguista: as Forças Armadas e o Itamaraty (ABRUCIO; PREDOTI; PÓ, 2010).

A reforma administrativa deflagrada pelo presidente Getúlio Vargas, em 1930, mudou o modelo de gestão predominante no país, inaugurando uma nova era cujas bases principiológicas orientam as gestões até hoje. Segundo Motta e Bresser-Pereira (1980) a reforma burocrática foi um grande avanço ao romper com o patrimonialismo e estabelecer as bases para o surgimento da administração profissional (BRESSER-PEREIRA, 2000).

A implantação do modelo de gestão burocrático-legal de Vargas trouxe, pela primeira vez, a necessidade de se reformar a administração pública, com foco no desenvolvimento econômico e social, tornando-a mais eficiente e produtiva. A proposta é um contraponto ao modelo de gestão administrativa vigente, desde o período colonial, marcado pela exclusão de parte significativa da população brasileira composta de escravos e homens livres pobres, pelo excesso de procedimentos, com prevalência do personalismo e patrimonialismo, no trato do gestor com a coisa pública (ABRUCIO; PREDOTI; PÓ, 2010).

O modelo de administração pública criado por Vargas inaugura uma nova era buscando expandir o papel do Estado, aumentar sua intervenção nos domínios econômico e social em nome de um projeto de modernização nacional-desenvolvimentista, com foco na industrialização, urbanização e desenvolvimento econômico (ABRUCIO; PREDOTI; PÓ, 2010, p. 36).

Em 1931, por exemplo, foi criada a Comissão Permanente de Compras visando garantir o controle e a padronização dos procedimentos das compras governamentais; em 1934, a Constituição Federal instituiu o concurso público (art. 169) como forma de ascensão ao serviço público federal; em 1935, aprovou-se a Lei nº 51 visando reorganizar a administração pública e padronizar os vencimentos, fruto do trabalho da Comissão Especial do Legislativo e Executivo criada para tratar sobre Reforma Econômico-Financeira; em 1936 promulgou-se a

Lei do Reajustamento (Lei 284/36) definindo normas básicas e a classificação de cargos e implementou-se o Conselho Federal do Serviço Público (ABRUCIO; PREDOTI; PÓ, 2010).

Em 1938 foi implantado o Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), a primeira estrutura burocrática weberiana destinada a produzir políticas públicas em larga escala no país e a modernizar a gestão. O órgão assume a responsabilidade de implantar as autarquias, empresas públicas, fundações e sociedades de economia mista, visando controlar e intervir nas atividades econômicas, sendo o motor do projeto desenvolvimentista da era Vargas.

As estruturas da administração indireta tornam-se verdadeiras “ilhas de excelência”, regidas pelos princípios da meritocracia e profissionalismo, em contraposição à outra parcela da administração direta, que dava sustentação política ao gestor, mantida sob a égide do patrimonialismo (ABRUCIO; PREDOTI; PÓ, 2010).

Em linhas gerais, o objetivo do DASP foi alcançado. Porém sua matriz política era bastante problemática, vez que pautado num modelo autoritário e centralizador. A implantação dos “Daspinhos” nos Estados, por exemplo, serviu ao propósito de fortalecer o controle político do Executivo Federal perante aquelas unidades federativas. Por outro lado, “o DASP ampliou a diferença entre a qualidade da burocracia federal e a precariedade administrativa da maioria dos estados e municípios” vez que não propôs medidas voltadas para aperfeiçoar diretamente tais administrações (ABRUCIO; PREDOTI; PÓ, 2010).

Apesar disso, “a despeito de suas ambiguidades, é inegável que o modelo daspiano trouxe aspectos positivos para a criação dos primeiros pilares institucionais da burocracia brasileira.” O órgão foi bem sucedido em seu intento desenvolvimentista. A modernização passa a ser um *ethos* na administração indireta, como se pôde constatar a partir da criação, em 1950, da Petrobras e do BNDES (ABRUCIO; PREDOTI; PÓ, 2010).

O modelo de administração pública implantado por Vargas serviu de inspiração para as administrações que lhe sucederam. Em 1964, os militares assumem o poder, através do golpe, com o discurso anticomunista, do patriotismo difuso, da antipolítica e da tecnoburocracia, instrumentos de “modernização” do país.

A administração ganhou especial destaque no período, sendo responsável pela criação de algumas carreiras de Estado como a Receita Federal, o Banco Central e a Embrapa. Também implantou os Planos Nacionais de Desenvolvimento (PNDs) e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), aperfeiçoando as informações sobre o país. No período houve a institucionalização de políticas públicas como saneamento e habitação, massificação

da educação, extensão da previdência social para o setor rural. O moderno *welfare state* brasileiro foi fortemente alavancado no regime militar (ABRUCIO; PREDOTI; PÓ, 2010).

Para realizar essa expansão do aparato estatal foi promulgado o Decreto-Lei nº 200/67, considerado a segunda grande reforma administrativa do século XX. Tal medida caracterizou-se pela descentralização administrativa (ou desconcentração) dando maior flexibilidade gerencial à administração indireta, com a contratação de pessoal pelo regime da Consolidação da Legislação Trabalhista - CLT, facilitando o sistema de recrutamento e propiciando a concessão de melhores salários, missão assumida pelos órgãos da administração indireta.

As áreas fora do campo de prioridades ficavam na administração direta (tido como sistema burocrático ineficiente, graças ao peso da patronagem, o cartorialismo e a falta de incentivo à profissionalização do corpo funcional (ABRUCIO; PREDOTI; PÓ, 2010).

O período de redemocratização do país foi marcado por um reformismo limitado. Registra-se o reordenamento das contas públicas, a criação da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP) e extinção do DASP, colocando em seu lugar a Secretaria da Administração Pública (SEDAP). A piora das condições do funcionalismo favoreceu a expansão da perspectiva corporativista, que permanecerá nos próximos anos, afetando o processo reformista (ABRUCIO; PREDOTI; PÓ, 2010).

Mudanças mais profundas vieram com a Constituição Federal de 1988. A criação do SUS – Sistema Único de Saúde, a política de repasse de recursos aos governos subnacionais, a instauração do princípio do concurso público universalizado e o direito de greve, entre outros, fazem parte do conjunto de medidas que consolidava o modelo burocrático weberiano no país, incompleto desde a reforma do DASP, como destacou Abrucio et al. (2010).

Esta Carta Constitucional dedicou um capítulo inédito à administração pública, destacando o processo de democratização do Estado, valorizando os instrumentos de participação popular e controle social dos governos através dos conselhos de políticas públicas, audiências públicas, consultas diretas aos eleitores por meio de plebiscitos e referendos, além do fortalecimento dos controles interno e externo e da transparência governamental.

Não se podem negar os avanços. Mas há diversos problemas a superar, a exemplo da influência do Executivo na indicação dos conselheiros dos Tribunais de Contas, a grande concentração de renda e pobreza, a fragilidade político-administrativa na maioria dos municípios e parte dos estados brasileiros, o convívio com patrimonialismo estrutural, o aumento do corporativismo estatal com a estabilidade de milhares de funcionários que ingressaram no serviço público sem concurso (ABRUCIO; PREDOTI; PÓ, 2010).

A gestão de Fernando Henrique Cardoso, com a criação do Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), comandado por Bresser-Pereira, inaugurou o terceiro ciclo de reformas do estado, prevalecendo à convivência do modelo burocrático-legal e dando as bases para a implantação do modelo de administração gerencial de inspiração Inglesa e Americana, oriundas nos governos de Margaret Thatcher e Ronald Reagan, na década de 90.

A gestão de FHC avançou na melhoria das informações da administração pública, fortaleceu as carreiras de Estado, propôs as Emendas a CF/88 n° 19 e 20 definindo tetos para o funcionalismo, alterando o caráter rígido do regime jurídico único, introduzindo o princípio da eficiência entre os pilares do direito administrativo. Implementou as privatizações, as publicizações de serviços públicos, as terceirizações, empenhando-se na discussão sobre novas formas de gestão, focadas no desempenho do setor público (modelo gerencial), com impacto nos estados e municípios. As Organizações Sociais (OS) e Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPS) e as Parcerias Público-Privada (PPP's), segundo Abrucio et al. (2010), são herdeiras desse movimento.

As agências regulatórias, entretanto, escaparam do alcance das reformas. Faltaram condições políticas para implantá-la. O conceito restrito das carreiras de Estado, ligado apenas à diplomacia, finanças, área jurídica e carreira de gestores governamentais foi outro dificultador (ABRUCIO; PREDOTI; PÓ, 2010, p. 61/63).

Segundo Klering et. al. (2010), os objetivos de reforma gerencial não foram atingidos com a Reforma de 1995, mas serviram para institucionalizar uma série de mudanças nos governos de todos os níveis e esferas, semeando novas diretrizes governamentais para os governos que lhe sucedeu.

O segundo governo FHC foi marcado pela extinção do MARE e o empobrecimento da agenda da gestão pública. Registram-se inovações na elaboração do plano plurianual (PPA), na promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Estatuto das Cidades, no sistema de avaliação e controle das áreas sócias.

Além da LRF, outro grande destaque do período foi às compras governamentais eletrônicas que impactaram na redução de custos, aumento da transparência, redução do potencial de corrupção e maior interação com o cidadão, destaca Abrucio et al. (2010).

As reformas propostas pelo governo do presidente Luiz Inácio Lula da Silva, ainda em estudo, agregam um conjunto de ações voltadas para um Estado promotor da inclusão social. Klering et. al., (2010), relacionam tais reformas em três categorias: Reforma do Estado, da administração pública e na estruturação do executivo federal.

A primeira categoria foca na integração de programas governamentais e avaliação do desempenho administrativo. A segunda se preocupa com a melhoria do desempenho dos serviços públicos. A última abrange reformas na estruturação do executivo federal, tais como realização de concursos públicos, valorização do servidor, qualidade de vida no trabalho, novas concepções institucionais, integração entre planejamento e orçamento, *accountability* (KLERING et. al., 2010, p. 9).

Para Abrucio et al. (2010), o governo Lula reforçou as carreiras de Estado, o governo eletrônico, a democracia participativa, melhorou a discussão do Planejamento Público com a sociedade (PPA Participativo), estimulando as iniciativas locais, fortalecendo, sobretudo, a Controladoria Geral da União.

Em 18 maio de 2005, subscreveu a Convenção da Organização das Nações Unidas - ONU contra a Corrupção, o mais abrangente tratado internacional sobre prevenção e combate à corrupção. Tal convenção foi ratificada pelo Decreto Legislativo nº. 348, de 18 de maio de 2005, e promulgada pelo Decreto Presidencial nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006.

O governo Lula trouxe nova perspectiva para administração pública intitulada “vertente alternativa” ou de “vertente societal”, baseada em uma nova relação Estado-sociedade, que participa do processo de formulação, implementação e controle de políticas públicas.

Entre as experiências com ênfase na participação popular é possível citar os fóruns temáticos, as conferências e conselhos gestores de políticas públicas, conselhos de órgãos e de administrações públicas, o planejamento via orçamento participativo, o fortalecimento da rede interna dos entes federativos com a redistribuição de competências e recursos, aproximando o cidadão do poder público. As ações governamentais passam a ser geridas também com a participação de diferentes entidades e com a sociedade civil. (KLERING et. al., 2010, p. 8/10).

A evolução da administração pública brasileira aponta para a configuração de um modelo de gestão mais sistêmico, operado via programas multiníveis e esferas de governo que vão além dos três tipos básicos (patrimonialista, burocrático e gerencial). Ainda está cedo para dizer se estamos diante de um novo modelo de gestão. A configuração dessa rede de governança pública ainda não atingiu o nível desejável relativo ao novo papel do Estado no mundo contemporâneo (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.16 e 132).

2.5 CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ORIGEM, CONCEITO E FINALIDADE

Não há um consenso entre os historiadores quando sugeriram as primeiras instituições e atividades associadas com o controle das riquezas do Estado. Alguns defendem que tal fato reporta-se à existência das primeiras Cidades-Estado. O controle aparece em decorrência do processo de expansão territorial quando eclode a necessidade da arrecadação, estocagem e gerenciamento de víveres, materiais e numerários, crescendo a importância da gestão adequada dos recursos (LIMA, 2018).

Lima (2018), indica que há indícios de atividades de controle no antigo Egito (na organização dos faraós), entre os hindus, chineses e os sumérios, ou em instituições presentes na Atenas do Século de Ouro (V a.C.). Paulino (1961) *apud* Lima (2018), destaca que na capital grega havia uma Corte de Contas, composta de dez oficiais eleitos anualmente pela Assembleia Geral do Povo que tomava as contas de todos que manipulavam recursos públicos.

Aristóteles, em sua obra “Política”, sustentou a necessidade de prestação de contas quanto à aplicação dos recursos públicos e de punição para responsáveis por fraudes ou desvios e defendeu a existência de um tribunal dedicado às contas e gastos públicos, para evitar que os cargos públicos enriqueçam aqueles que os ocupem (LIMA, 2018).

Castro (2010), analisa a necessidade do estabelecimento de controles da Administração Pública a partir da evolução do Estado. Destaca que o momento histórico de maior retrocesso em torno do tema ocorreu na idade média, entre os séculos IX e XII, com a prevalência do sistema feudal, período em que o poder estatal era fragmentado em pequenas unidades territoriais e quase não havia organização administrativa.

O autor também aponta outro momento da história de retrocesso em matéria de controle, em que prevaleceu o modelo absolutista, marcado pela centralização do poder nas mãos do governante. Este não se submetia a qualquer controle. Neste período voltaram a aparecer estruturas similares aos tribunais de contas no Império Austríaco, em 1661, na Rússia, em 1714 e na Espanha, em 1767. Tais órgãos se aproximavam mais de um sistema de “contabilidade do soberano”, com o fito de registrar e controlar o patrimônio do governante, não tendo qualquer intenção de fiscalizar as contas públicas.

O marco temporal importante que reestrutura os Estados Nacionais foi a Revolução Francesa, consagrando o princípio da separação dos poderes, idealizado por Montesquieu e promovendo a distinção de atribuições entre Executivo, Legislativo e Judiciário, instituindo, formalmente o sistema de controle externo. O rei absolutista, ungido, via de regra, pela teocracia, é substituído pelo regime de Estado de Direito ou Estado Constitucional e toda a autoridade encontra seu fundamento na Constituição (LIMA, 2018).

A transformação do Estado patrimonialista, com a separação dos bens dos governantes e do Estado dá início a uma nova era em matéria de administração pública. Com o surgimento do estado Democrático “os bens e receitas do Estado deixaram de ser vistos como pertencentes ao soberano para ser encarados como propriedade de toda a coletividade, com direito ao seu usufruto no atendimento de necessidades fundamentais”. (CASTRO, 2010 p. 9 apud VILAÇA, 1995).

A partir de então, a Administração Pública passa a ser vista como aparelho do Estado, pré-ordenando a realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. Cabe ao administrador público, assim, o dever de planejar, organizar, dirigir e controlar os recursos humanos, técnicos e materiais postos à sua disposição, devendo, sobre esta gestão, prestar as devidas contas (*accountability*). (CARVALHEIRO E FLORES, 2007).

Como destacam Baltar Neto e Torres (2020), no desempenho de suas funções a Administração Pública deve guiar-se pela obediência aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, submetendo-se a fiscalização dos órgãos internos e externos, a exemplo do Legislativo e Judiciário.

São da essência da democracia a existência e a sujeição dos gestores públicos aos diversos sistemas de controle. Como destaca Lima (2018), não existe democracia sem controle. Nela todo agente detentor de parcela do poder estatal, seja governante, gestor público, parlamentar ou magistrado tem sua atividade sujeita a inúmeros mecanismos de controle, estando a sua atuação sujeita a determinados limites.

Se em uma democracia o poder emanar no povo, que é exercido por meio de pessoas eleitas, cabe a tais representantes, assim, prestarem contas dos recursos que recebem de terceiros para administrar. Diante disso, “não basta que os bens e receitas do Estado sejam controlados e colocados à fruição de toda coletividade, mas principalmente, que sejam de interesse de toda coletividade atendidos de maneira eficiente e satisfatória”. (CASTRO, 2010).

A palavra Controle, no sentido empregado nesse estudo, originou-se do termo francês *Contreroleo* ou do latim medieval *Contrarotulus*, segundo Guerra (2011). A expressão foi

encontrada anotada pela primeira vez no Catálogo de Contribuintes de 1367 e significava “*contralista*”, isto é, um segundo registro com base no qual se verificava a operação do cobrador de tributos. Segundo o autor o termo evoluiu, a partir de 1611, para sua acepção mais próxima da atual, significando domínio, governo, fiscalização, verificação.

A expressão controle é decorre do ato ou efeito de controlar, monitorar, fiscalizar ou examinar, de forma minuciosa e obediente a determinadas expectativas, normas, convenções. No Direito Brasileiro, há registro de sua utilização pela primeira vez na obra clássica Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, da lavra de Seabra Facundes (1979) conforme aponta Guerra (2011) apud Medauar (1998).

Para Guerra (2011) controle, como entendemos hoje é:

A fiscalização, quer dizer, inspeção, exame, acompanhamento, verificação, exercida sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, visando averiguar o cumprimento do que já foi predeterminado ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção, decidindo acerca da regularidade ou irregularidade do ato praticado. Então, controlar é fiscalizar emitindo um juízo de valor.

Lima (2018), bebendo na fonte da ciência da Administração, destaca que na Escola Clássica de Taylor e Fayol o ciclo da administração compreende os atos de planejar, organizar, dirigir e controlar. Assim, citando Chiavenato (2006): “o controle consiste na função administrativa que monitora e avalia as atividades e os resultados alcançados para assegurar que o planejamento, a organização e a direção sejam bem sucedidos.”

Lima (2018), faz referência, também, ao conceito extraído da Declaração de Lima, uma das principais diretrizes mundiais em matéria de auditoria elaborada pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*), fundada em 1953 por 34 países, entre eles o Brasil, contando hoje com mais de 170 membros. A referida Declaração ao tratar do assunto assim dispôs:

A controle não representa um fim em si mesmo, mas uma parcela imprescindível de um mecanismo regular que deve assinalar oportunamente os desvios normativos e as infrações aos princípios da legalidade, rentabilidade, utilidade e racionalidade das operações financeiras.

Já para Castro (2010), em matéria de gestão pública, controlar é impor limites aos governantes, orientando a melhor forma de utilização dos recursos disponíveis de modo organizado e ponderado. E citando Meirelles (2005, p.659) complementa: “controle, em tema

de Administração Pública, é a faculdade de orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro.”

Para Guerra (2011), controle na Administração Pública, em síntese é:

A possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se de poder-dever, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator.

Em sentido amplo, a finalidade do controle da Administração Pública, é de verificar se o gestor aplica os recursos que lhes são repassados de maneira responsável, eficiente e moral. Ele tem enfoque na gestão da coisa pública sob os mais variados aspectos, v.g., se o gestor está acompanhando as metas previstas no plano plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentária e na Lei Orçamentária Anual, avaliando também resultados quanto à eficácia da gestão financeira, orçamentária e patrimonial da administração direta, e indireta e de entidades privadas que recebem recursos públicos (Castro, 2010).

O modelo, como destaca Guerra (2011), encontra-se em constante transformação e em busca do modelo ideal de controle, pois acompanha a dinâmica da sociedade e a consolidação do Estado Democrático de Direito. É tema em voga, pois acompanha o universo jurídico e administrativo brasileiro, gravitando em torno de temas caros para a sociedade como a proteção ao patrimônio público, transparência, improbidade administrativa e corrupção.

2.6 CLASSIFICAÇÃO DA ATIVIDADE DE CONTROLE

A atividade de controle administrativo pode ser classificada segundo diversos critérios. Segundo Guerra (2011), na doutrina brasileira ainda não há um consenso quanto ao modelo definitivo de classificação, divergindo os autores quanto às espécies de controle na Administração. Para fins didáticos, neste trabalho, buscou-se destacar três classificações.

Quanto ao seu objeto, o controle pode ser classificado quanto à legalidade, ao mérito e à gestão. O controle de legalidade tem o seu foco na verificação da conformidade dos procedimentos administrativos dispostos em lei e normas em geral. O controle de mérito fundamenta-se numa avaliação quanto à conveniência e a oportunidade das ações administrativas. Já o controle de gestão procura examinar os resultados alcançados, os

recursos empregados, as metas estipuladas com base em critérios como eficiência, eficácia, efetividade e economicidade (LIMA, 2018).

Quanto ao momento a ser exercido, o controle pode ser prévio (realizado antes do surgimento do ato, com funções autorizativas ou orientadoras), concomitante, (o controle é realizado em todas as etapas do ato administrativo, com caráter orientador) e controle posterior (realizado após a realização do ato, possuindo o condão corretivo e punitivo) (CRUZ e GLOCK, 2007).

Conforme o posicionamento do órgão controlador em relação à estrutura administrativa, o controle pode ser classificado em interno e externo, segundo Lima (2018). O controle interno é aquele em que o agente controlador integra a própria administração objeto do controle e é desdobramento do chamado poder de autotutela da Administração, reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal através da Sumula nº 473 que assim dispõe:

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Ele pode se referir tanto ao sistema de controle interno propriamente dito, previsto na Constituição Federal, coordenado por um órgão técnico central, e que é objeto deste estudo, quando pelos controles administrativos exercidos pelos gestores e demais órgãos em geral, que exercem a fiscalização de seus atos, apreciam os recursos administrativos e estão sujeitos ao controle hierárquico.

Os órgãos e entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, quando desempenham suas funções administrativas, estão sujeitos, assim, aos seus próprios sistemas de controle interno, a quem cabe verificar se as metas estabelecidas estão sendo alcançadas, além de fiscalizar a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos referidos órgãos.

Já o controle é externo quando executado por órgãos extrínsecos à gestão da Administração Pública. Para fins didáticos, Guerra (2011), divide o controle externo em sentido *lato* (envolvendo o controle jurisdicional, político, técnico e social em toda a sua amplitude) e o controle externo em sentido *estrito* (incluindo apenas o Congresso Nacional, as Assembleias Legislativas e as Câmaras de Vereadores, em cada esfera federativa, com o apoio dos respectivos Tribunais de Contas).

Tal sugestão guardaria consonância com a classificação adotada pela Constituição Federal de 1988, nos artigos 70 e 71 que assim dispõem:

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

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

O controle externo em sentido *lato* é inspirado no princípio de separação dos poderes, do sistema francês de pesos e contra pesos. Tal controle visa limitar o poder dos governantes. Esse sistema é a essência do funcionamento das democracias representativas, em que a população, legítima detentora de Poder, delega ao Legislativo e ao Judiciário a missão de fiscalizar e controlar os atos de gestões administrativas. Em circunstâncias especiais o controle externo pode ser exercido, também, diretamente pelo cidadão ou por meio de órgãos colegiados, daí originando o exercício do controle social.

O controle jurisdicional da Administração, no Brasil, é exercido pelos Poderes Judiciários (Federal e Estaduais) em obediência ao disposto no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal que dispõe: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Trata-se, no dizer de Baltar Neto e Torres (2020), do poder de fiscalização que os órgãos do Poder Judiciário exercem sobre os atos administrativos praticados pelo Executivo, Legislativo e pelo próprio Judiciário, em relação, exclusivamente, à conformidade dos mesmos quanto à obediência às normas e princípios constitucionais vigentes.

Tais decisões judiciais, em geral, não podem ir de encontro à prática dos atos políticos, legislativos ou *interna corporis*, sob pena de afronta ao princípio da separação dos poderes e da discricionariedade administrativa.

O controle jurisdicional é realizado por meio de vários instrumentos, entre eles a ação popular, a ação civil pública, o mandado de segurança, o mandado de injunção, o habeas corpus, o habeas data, a ação direta de inconstitucionalidade, entre outros.

O controle político é exercido pelo Poder Legislativo a quem cabe a competência de regulamentar a vida na sociedade, por meio de leis, além de fiscalizar os atos do Executivo. Sua atribuição é um desdobramento do princípio constitucional da separação dos poderes, e representa a essência das democracias representativas, recebendo o status de cláusula pétrea.

Entre os instrumentos utilizados destaca-se a comissões parlamentares de inquérito (CPIs), o poder de convocar autoridades, formular requerimentos, sustar atos abusivos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar, entre outros.

O controle técnico, por sua vez, é o exercido pelos Tribunais de Contas da União, Estados e Municípios, a quem cabe realizar a fiscalização financeira e orçamentária dos entes estatais nas três instâncias de governo, em auxílio aos órgãos legislativos. Tais órgãos podem exercer o poder sancionatório, aplicando multa contra os gestores que agem em desconformidade aos princípios constitucionais e legais em vigor, exercer o controle dos atos de concessão de aposentadoria e pensões, além de emitirem o parecer prévio nas contas dos chefes do Poder Executivo. A decisão final se aprova, rejeita ou aprova com ressalvas as contas do gestor caberá ao Poder Legislativo, em decisão qualificada contrária (BALTAR NETO E TORRES, 2020).

Para Santos (2002), também merece destaque o controle social, que é uma modalidade de controle externo cujo agente fiscalizador é a sociedade civil organizada ou o cidadão, individualmente. Com o avanço da democracia representativa pelo mundo, se estabelece a necessidade de buscar novos mecanismos de controle que consigam extrair também à vontade e a participação popular nos atos da Administração Pública. Abrem-se assim as portas para o fortalecimento do sistema de controle social.

Entre os instrumentos de controle social previstos na Constituição Federal destacam-se a participação nos conselhos (de direitos, políticas públicas e sociais); na elaboração dos instrumentos de planejamento (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual); nas audiências de prestação de contas da execução orçamentária previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal; na análise das contas anuais do Prefeito disponibilizadas nas Câmaras de Vereadores, pelo prazo de 60 (sessenta) dias; através do referendo e do plebiscito; na legitimidade para propositura da ação popular em defesa do erário público, meio ambiente, patrimônio histórico e cultural; a legitimidade ativa de qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato em denunciar irregularidades ou ilegalidades aos Tribunais de Contas, entre outros.

O processo de formação da cidadania no Brasil ainda está em formação. Assim, apesar da Constituição Federal de 1988 prever um rol relativamente extenso de instrumentos e mecanismos de controle social, o exercício deste direito ainda é um grande desafio, haja vista a carência de programas voltados à formação de cidadão consciente de seu papel na sociedade, como registra Guerra (2011).

Neste estudo adotou-se a classificação do controle externo em sentido *estrito*, incluindo, apenas os órgãos do Poder Legislativo (o Congresso Nacional, as Assembleias Legislativas e as Câmaras de Vereadores), com o apoio dos respectivos Tribunais de Contas, nos termos dos artigos 70 e 71 da Constituição Federal de 1988.

O controle externo é, portanto, efetuado por órgão estranho à Administração Pública responsável pelo ato controlado e abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente federado. Como aponta Botelho (2006), o destaque especial da atuação do controle externo exercido pelo Legislativo é a apreciação e julgamento da prestação de contas anuais do Executivo.

É importante ressaltar, como registra Lima (2018) apud Alves (2009), que a multiplicidade de controles, entretanto, não é garantia de sua efetividade. Para tanto é imprescindível que a atuação dos órgãos de controle seja coordenada e complementar, de modo a evitar a superdosagem, a redundância ou a presença de lacunas graves. A boa governança ocorre quando as instituições de freios e contrapesos são eficazes. Quando esse sistema é frágil a tendência é que ocorram governos patrimonialistas ou predatórios.

2.7 VISÃO GERAL SOBRE O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

2.7.1 Origem, conceito, objetivo e classificação

Segundo Cruz e Glock (2007), não existe um referencial histórico ou marco claro que identifique, com precisão, a época e o lugar que aponte para o surgimento do controle interno. Há registros de algumas experiências em matéria de controle interno em civilizações antigas em vários continentes, como já fora exposto acima. Para os autores, o ato de controlar está intimamente ligado ao de planejar. Visa garantir por meio da aplicação dos recursos disponíveis, algum resultado seja obtido, através de produto ou serviço.

Segundo Cavalheiro e Flores (2007, p. 27), controlar significa comparar o que foi feito a partir de um padrão pré-estabelecido. Os controles internos servem assim para auxiliar o gestor no cumprimento de sua missão que é colocar serviços públicos à disposição da comunidade, destacando:

Antes de ser meio de fiscalização, os controles internos têm cunho preventivo, pois oferecem ao gestor público a tranquilidade de estar informado da legalidade dos atos de administração que estão sendo

praticados, da viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas, possibilitando a correção de desvios ou rumos da sua administração.

Lima (2018) transcreve em seu livro alguns conceitos de controle interno extraído de obras de outros autores. Para eles controle interno:

É todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração (...) É, na sua plenitude, um controle de legalidade, conveniência, oportunidade e eficiência. (MEIRELLES, 1997).

Conjunto de procedimentos adotados no âmbito de cada um dos Poderes do Estado, ou órgãos e entidades que neles se integrem para, resumidamente, comprovar a legalidade e avaliar os resultados. (ROCHA, 2004)

Controle interno da Administração Pública é a fiscalização que a mesma exerce sobre os atos e atividades de seus órgãos e das atividades descentralizadas que lhe estão vinculadas. (COSTA, 2006)

Controle de natureza administrativa, exercido sobre funcionários encarregados de executar programas orçamentários e de aplicação de dinheiros públicos, por seus superiores hierárquicos (SILVA, 2004).

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular a obediência às políticas administrativas estabelecidas. (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA/Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional. (CFC – Conselho Federal de Contabilidade)

Cruz e Glock (2007) apontam, assim, que os controle internos representam o conjunto de atividades de verificação sistemática de um registro, exercidas de forma permanente ou periódica, consubstanciadas em documento ou meio que expressa uma ação, situação ou resultado. O objetivo desta constatação é verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido ou com o resultado esperado e se está de acordo com a legislação.

Na área pública, destacam Cruz e Glock (2007), o papel didático que a Instrução Normativa nº 16, de 20 de dezembro de 1991, do Departamento do Tesouro Nacional, embora revogada, cumpre ao conceituar o controle interno como sendo:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Logo, não basta que resultados sejam obtidos, é necessário, também, que os aspectos legais sejam observados, em obediência ao princípio constitucional da legalidade. Afinal o gestor público está administrando recursos de toda a sociedade. A lei passa a ser o instrumento autorizativo que norteia a atuação do administrador público, que deve gerir a coisa pública de modo impessoal, probo, econômico, eficiente e eficaz. Nas democracias constitucionalistas, o modelo patrimonialista de gerir a coisa pública é afastado, dando lugar assim ao império das leis.

Para Cruz e Glock (2007), por sua vez, sistema de controle interno é o somatório das atividades que visam assegurar que os objetivos e metas da administração pública sejam alcançados plenamente, obedecendo aos princípios constitucionais e legais em vigor.

Cavalheiro e Flores (2007), advogam que é possível definir o Sistema de Controle Interno somando-se os conceitos de “sistema” e de “controle interno”. Os autores relembram que sistema é um conjunto composto por partes individuais, que se juntam em torno de um objetivo comum, formando um todo.

Sistema de controle seria, na visão de Cavalheiro e Flores (2007), o mecanismo de autocontrole da própria Administração, exercido pelas pessoas e Unidades Administrativas e coordenado por um órgão central, organizado a partir de parâmetros gerais e orientados pela lei.

A questão chave está no fato de que essas atividades ocorram de forma coordenada, orientada e supervisionada, pressupondo-se a assim a existência de um núcleo central do sistema que desempenha o papel de acompanhamento e supervisão, denominados por muitos de Controladoria, Controladoria Geral, Unidade Central de Controle Interno.

Somados a ele há e um conjunto de órgãos composto de secretarias, departamentos, divisões que exercem atividades de controle interno e são considerados órgãos setoriais do sistema de controle interno. Assim, o sistema de controle interno seria composto por todos esses órgãos, cada um buscando a excelência em relação no seu campo de atuação.

Vale salientar que controle interno não é auditoria. Há uma nítida separação entre organização dos controles internos e a auditoria. Esta deve ser compreendida como uma

técnica de trabalho muito útil ao controle interno. Mas este é muito mais amplo que aquela. Attie (1998) *apud* Cavalheiro e Flores (2007, p. 28), definem com propriedade as diferenças entre os controles internos e auditoria:

Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma idéia [sic] totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

A atividade de auditoria resulta em um serviço de apoio à administração, cabendo a ela, além de identificar falhas, apresentar recomendações para aprimorar os controles e orientar as ações gerenciais. Através dela, é possível, por exemplo, avaliar o funcionamento do sistema de controle interno como um todo, averiguar a funcionalidade de subsistema ou de determinada rotina operacional, contábil, orçamentária.

O Sistema de Controle Interno, entretanto, pressupõe mais que a fiscalização. Há um conjunto de atividades realizadas antes, durante e depois dos atos administrativos, com a finalidade de acompanhar o que fora planejado, garantir o cumprimento dos ditames legais, verificar a adequação às melhores práticas de gestão e assegurar que os dados contábeis sejam fidedignos (CAVALHEIRO E FLORES, 2007).

Para Padoveze (2005) *apud* Cavalheiro e Flores (2007), é preciso gerir (planejar, organizar, dirigir e controlar) o seu sistema de controle e de informações de forma mais eficiente, mas também eficaz. Daí a necessidade de a Administração Pública preocupar-se em medir o seu trabalho, os seus resultados, compará-los com parâmetros por meio de mecanismos gerenciais, para que possam ser melhorados.

Cavalheiro e Flores (2007, p. 31), apontam que os objetivos do sistema de controle interno, em geral, são os seguintes:

- a) a salvaguarda dos ativos da organização;
- b) a confiabilidade dos registros contábeis;
- c) a eficiência e a eficácia nas operações mediante a aplicação das melhores práticas gerenciais;
- d) a aderência às políticas;
- e) o cumprimento das leis e regulamentações; e
- f) a mensuração dos indicadores de desempenho da organização, tanto em processos, na sua missão, como financeiros.

Na literatura, há algumas classificações que melhor situam ou esclarecem o papel do controle interno na administração pública. Quanto aos objetivos é possível denominá-los de *controles formais*, quando se registra um conjunto de controles voltados a assegurar a observância da legislação em vigor. São chamados de *controles substantivos*, por sua vez, quando o foco é garantir a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos, em termos quantitativos e qualitativos (CRUZ E GLOCK, 2007).

Quanto à tempestividade ou momento de atuação, os controles internos podem ser classificados como *preventivos* concomitantes e *subsequentes*.

Os primeiros visam evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades. Os controles concomitantes têm por finalidade detectar estas ocorrências no momento em que ocorrem, permitindo medidas tempestivas de correção, e os últimos destinam-se a identificar estas situações após sua ocorrência, permitindo a adoção de ações corretivas posteriormente. (CRUZ E GLOCK, 2007).

A classificação quanto à tempestividade ou momento de atuação dos controles internos é muito importante, pois partindo dela se pode pensar da estruturação e funcionamento sistematizados do conjunto das atividades a serem desenvolvidas pelos sistemas e subsistemas de controle interno da administração pública.

Segundo Lima (2018) a natureza do controle interno é eminentemente preventiva. Garantir o seu fortalecimento é medida estratégica e substancial para redução de fraudes e irregularidades na gestão pública. No dizer de Cruz; Glock (2007), os controles internos podem ser classificados, ainda, quanto às características ou áreas onde são empregados. São denominados assim, de controle contábeis, financeiros, orçamentários, administrativos e operacionais.

2.7.2 Modelos de Controle Interno apresentados pelo COSO I e COSO II

O Tribunal de Contas da União (2009), juntamente com diversos órgãos internacionais, reconhece os modelos de controle interno apresentados pelo *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO*¹. Tal modelo é vinculada a

¹ Comitê das Organizações Patrocinadoras

*National Commission on Fraudulent Financial Reporting*² criada por várias instituições, de modo independente, em 1985 nos Estados Unidos da América.

O modelo COSO I mudou o conceito tradicional de "controles internos" e chamou a atenção para o fato de que eles tinham de fornecer proteção contra riscos. Ele tornou-se referência mundial, segundo TCU (2009), pelo fato de uniformizar definições de controle interno, definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado, delinear papéis e responsabilidades da administração, estabelecer padrões para implementação e validação e criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

O COSO I representou no mundo dos negócios e na Administração Pública uma espécie de “modelos de referência” em controle interno, focado fortemente no gerenciamento de riscos como esteio para seu desenvolvimento. Assim, segundo TCU (2009, p. 8)

A atenção volta-se primeiramente para identificação dos riscos que possam impactar os objetivos da organização e para avaliação da forma como os gestores atuam para minimizar esses riscos, por meio de controles internos e de outras respostas.

Evolui-se, assim, da gestão centrada em controles funcionais para o desenvolvimento de uma cultura de risco, na qual todos os funcionários tornam-se responsáveis pela gestão de risco e adquirem consciência dos objetivos do controle.

Em 2004, do modelo Enterprise Risk Management – *Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como COSO ERM ou COSO II, foi publicado. Os conceitos de Governança, Riscos e Controles passam a interagir embalados por alguns princípios fundamentais representado pela adoção de boas práticas como transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*), responsabilidade, princípios que regem a administração pública previstos na Constituição.

O modelo definiu quatro categorias de objetivos comuns a praticamente todas as organizações, que devem ser previamente fixados para permitir a identificação e análise dos riscos que poderão impactá-los. Segundo TCU (2009, p. 12), as categorias de objetivos são:

Estratégico: relacionado à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade. Metas de alto-nível, alinhadas e dando suporte à missão da organização.

Operacional: efetividade e eficiência na utilização dos recursos, mediante operações ordenadas, éticas, econômicas e adequada salvaguarda contra perdas, mau uso ou dano.

² Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros

Comunicação: confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de accountability.

Conformidade: aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, aos planos e procedimentos da própria organização.

A integração desses elementos é representada através de uma matriz tridimensional, denominado CUBO COSO II conforme se observa na Figura 1:

Figura 1: Infográfico - Modelo de controle interno apresentados pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission denominado CUBO COSO II



Fonte: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília, 2009.

Assim, conforme aponta o TCU (2009), o risco pode surgir de fontes internas ou externas e inclui a exposição a fatos como ganhos ou perdas econômicas ou financeiras, danos materiais, insucessos de projetos, descontentamento de cliente, má reputação, ameaças à segurança das instalações ou falta de segurança, malversação de recursos, inoperância de equipamentos e fraudes.

As atividades de controle devem, assim, ser distribuídas por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. Elas incluem uma gama de controles preventivos, como procedimentos de autorização e aprovação, segregação de funções (autorização, execução, registro e controle), controles de acesso a recursos e registros, verificações, conciliações, revisões de desempenho, avaliação de operações, de processos e de atividades, supervisão direta etc. As ações corretivas também são um complemento necessário às atividades ou aos procedimentos de controle. Os dirigentes de entidades do setor público têm a obrigação de

assegurar que sistemas efetivos de gerenciamento de riscos façam parte de sua estrutura de controle.

Por fim, considerando que as instituições públicas possuem semelhanças, mas nunca são iguais, é possível concluir que um sistema de controle interno nunca será igual a outro, em que pese sempre haver objetivos e controles comuns.

2.7.3 O controle interno no ordenamento jurídico de alguns países

Estudo do TCU (2009), propôs analisar o controle interno no ordenamento jurídico de alguns países. No Canadá, por exemplo, a obrigação de instituir, manter e avaliar controles internos no setor público não é objeto de lei ou norma específica. O tema é encontrado em relatórios, estudos sobre métodos e técnicas de auditorias. Auditorias desses órgãos envolvem a avaliação de controles internos, o que pressupõe a necessidade de existência e eficácia desses.

A Lei de Administração Financeira (*Financial Administration Act*) desse país atribui responsabilidades a ministros e chefes departamentais perante o Parlamento e suas comissões, quanto à gestão dos recursos, procedimentos governamentais e pela manutenção de eficazes controles internos. Do estudo do TCU (2009, p. 24), destaca-se o seguinte texto:

A publicação *Federal Government Spending: a priori and a posteriori Control Mechanism*, de 2007, define as seguintes estratégias de controle para o governo canadense:

A priori internal control – controle existente em cada fase do ciclo orçamentário. Visa garantir a sua efetividade;

A posteriori internal control – controle realizado pela Controladoria-Geral, que é a auditoria interna do governo federal (equivalente à nossa CGU);

A posteriori external control – controle externo realizado pelo OAG;

A priori parliamentary control – aprovação do orçamento pelo parlamento (Senate, House of Commons and theirs committees), e

A posteriori parliamentary control – acompanhamento da execução orçamentária pelas comissões do parlamento.

Em 1982 os Estados Unidos da América alteraram a Lei de Contabilidade e Auditoria de 1950 (*Accounting and Auditing Act of 1950*) visando incluir a obrigatoriedade de avaliações contínuas e relatórios sobre a adequação dos sistemas de controle interno contábil e administrativo de cada órgão. Tal norma passou a ser chamada de Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira (*Federal Managers Financial Integrity Act of 1982 - FMFIA*).

Suas novas disposições obrigam os órgãos públicos federais a estabelecerem controles internos, seguindo padrões prescritos pelo órgão de controle externo daquele país. Ao abordar o assunto o TCU (2009, p. 25), destaca o seguinte:

Os controles devem prover razoável segurança quanto à conformidade legal de obrigações e custos, à proteção de bens e ativos públicos contra desperdício, perda, utilização não autorizada ou apropriação indevida, e quanto ao apropriado registro e contabilização das receitas e despesas para permitir prestações de contas, relatórios financeiros e estatísticos confiáveis e controle de responsabilidades sobre ativos.

A Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira estadunidense traz a obrigação do Controlador Geral, juntamente com o Departamento de Orçamento, estabelecer diretrizes para avaliação de seus controles internos, pelos órgãos e entidades. Compete ao dirigente máximo de cada órgão elaborar uma declaração certificando que os controles internos contábeis e administrativos estão ou não em conformidade com os requisitos estabelecidos, ou anexar à sua declaração um relatório reportando cada deficiência material identificada no controle interno, bem como os planos e o cronograma para corrigi-las.

As declarações e os relatórios exigidos pela norma devem ser transmitidos ao Presidente, ao Congresso e também devem ser disponibilizados ao público em geral, salvo, neste último caso, se contiver informações sigilosas que possam comprometer a segurança nacional.

O diretor do Gabinete de Gestão e Orçamento (*Office of Management and Budget - OMB*), órgão vinculado ao Escritório Executivo do Presidente dos Estados Unidos, atendendo a disposição da Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira expediu a Circular nº A-123 Revisada - Responsabilidade da Administração pelo Controle Interno, citado pelo TCU (2009, p. 27) do qual se pode extrair o seguinte trecho:

A administração tem a responsabilidade fundamental de desenvolver e manter controle interno eficaz. A correta gestão dos recursos federais é uma responsabilidade essencial dos gestores e funcionários. Empregados federais devem assegurar que os programas funcionem e os recursos sejam utilizados de forma eficiente e eficaz para alcançar os objetivos desejados. Os programas devem operar e os recursos devem ser utilizados em consistência com a missão dos órgãos, em conformidade com as leis e regulamentos, e com o potencial mínimo de desperdício, fraude e má gestão. (...)
(...) Controle Interno - organização, políticas e procedimentos - são ferramentas para ajudar gestores financeiros a alcançar resultados e salvaguardar a integridade de seus programas.

(...) Os três objetivos do controle interno são garantir a eficácia e a eficiência das operações, a confiabilidade da informação financeira, bem como a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. A salvaguarda do patrimônio é um subconjunto de todos estes objetivos.

O Gabinete de Gestão e Orçamento Americano - GAO publicou as Normas de Controle Interno no Governo Federal (GAO/AIMD-00-21.3.1, novembro de 1999), baseado no COSO I e II, que se tornou marco para na criação e manutenção do controle interno e para enfrentamento a riscos de fraude, desperdício, abuso e má gestão na administração pública federal americana.

O Estado de Nova York editou, em 1987, o *New York State Governmental Accountability, Audit and Internal Control Act*, que evidenciou a importância da implantação de bons controles internos, estendendo, em 1989, a obrigatoriedade de implantação do sistema de controle nas agências estatais, legislativo, judiciário e autoridades públicas em geral. O documento traz definições, responsabilidades pelo Controle Interno, responsabilidades pela Auditoria Interna e Auditores Independentes.

O estudo do TCU (2009) registra, também, a experiência do Chile. Naquele país a legislação prescreve a obrigatoriedade de implantação e avaliação de controles internos nos órgãos e entidades da administração pública, prevendo a responsabilização de gestores envolvidos nos processos, em todas as instâncias. A Controladoria deve avaliar o sistema periodicamente através de auditorias específicas. Tal como no Brasil, não há um ato normativo ou legal específico que institua metodologia ou modelo de controles internos como referência. As regras sobre controle interno estão dispersas em leis, decretos e resoluções.

Na Colômbia a obrigatoriedade de instituição do controle interno deriva da própria Constituição, ficando a cargo das Controladorias-Gerais a implantação, manutenção e avaliação de sistemas de controle interno, tendo como base o modelo COSO, como destacou o TCU (2009, p.37) a seguir:

CONSTITUIÇÃO POLÍTICA DA COLOMBIA. ARTIGO 209.

[...]

As autoridades administrativas devem coordenar suas atuações para o adequado cumprimento dos fins do Estado. A administração pública, em todos os seus níveis, terá um controle interno que se exercerá nos termos da lei. (Grifamos).

No Paraguai, o estabelecimento de controles internos na administração pública é prescrito nas Leis 1535/99 (de Administração Financeira do Estado) e 276/94 (Orgânica e

Funcional da Controladoria-Geral da República). Em 2008 a Controladoria-Geral do Paraguai editou a Resolução nº 425, estabelecendo um modelo padrão de controle interno para a administração pública, o MECIP (*Modelo Estándar de Control Interno para las Entidades Públicas del Paraguay*).

O Decreto Presidencial regulamentou a Lei n. 87 de 1993 que fixou normas gerais para o exercício do controle interno nos órgãos e entidades do Estado. Tanto o Paraguai, quanto a Colômbia, elaboram seu modelo de controle com o auxílio da Agência Americana para o Desenvolvimento Internacional (*The U.S. Agency for International Development – USAID*) (TCU, 2009).

No Peru, a Controladoria- emitiu a resolução 72 (Normas Técnicas de *Control Interno para El Sector Público*), para ser marco de referência em matéria de controle interno. Tal norma inspirou a edição da Lei 28716/2006 (*Ley de Control Interno de las Entidades Del Estado*) de aplicabilidade nacional. Tal norma delegou à Controladoria-Geral a edição de normas técnicas de controle para orientar a efetiva implantação e funcionamento do controle interno nas entidades do Estado, que optou por adotar na íntegra o modo COSO.

Na África do Sul a previsão de implantação e manutenção de controles internos nos órgãos e entidades da administração pública tem origem constitucional e é repercutida em legislações esparsas, como aponta o TCU (2009), cujos princípios são a conformidade, economicidade, desempenho (eficiência e efetividade), publicidade, análise de risco, controles internos, responsabilização e monitoramento.

As entidades e órgãos públicos sul-africanos, bem como os municípios, são obrigados a manter uma unidade de auditoria interna, com atribuição de gerenciar riscos e avaliar os controles internos. Há indicativo de que a Auditoria-Geral da África do Sul possui alguma metodologia para avaliação de controles internos.

Em muitos países, tal como o Brasil, não há um marco legal de âmbito nacional versando sobre a implementação e o funcionamento uniforme de um Sistema de Controle Interno em todos os entes federativos. Falta, portanto, uma norma superior, de caráter geral que regule a matéria. Registre-se ainda, que os poderes legislativo e judiciário, assim como os órgãos de controle externo, têm a competência de expedir suas próprias regulamentações sobre o tema. Esta falta de uniformidade, como destaca o estudo do TCU (2009, p. 41) “afeta a falta de consistência conceitual, técnica e metodológica na hora de implementar o controle interno.”

2.7.4 Arcabouço legal e os princípios que regulamentam o assunto no Brasil

O tema controle interno no âmbito das administrações públicas no Brasil não é novo. A Lei de Direito Financeiro, Lei Federal nº 4.320/64 (nos art. 75 a 77), o Decreto-Lei nº 200/67, a Constituição de 1967 (art. 71 e 72) a Lei de Licitações Públicas, a conhecida Lei Federal nº 8.666/93 (no art. 113) e tantas outras já trataram do assunto de modo pontual e de forma esparsa (GRAMACHO, 2016; LIMA, 2018).

Com a Constituição Federal de 1988 (art. 70, 71, 74 e 31) o assunto alcançou maior relevância, tendo um desdobramento sistêmico nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas dos Municípios, carecendo, entretanto, de regulamentação e detalhamento operacional.

Em 2000, o assunto voltou à tona com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000) que no art. 59, delegou ao Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, aos sistemas de controle interno de cada Poder e ao Ministério Público, a competência de promover a fiscalização do cumprimento da referida legislação.

Segundo Guerra (2011), os princípios inerentes ao controle são àqueles que norteiam a Administração Pública como um todo e à fiscalização e estão previstos no artigo 70 e 74, §2º da Constituição Federal, ou seja, princípio da legalidade, da legitimidade e da economicidade, da eficiência e eficácia.

O princípio da legalidade é o sustentáculo do Estado democrático. Ele impõe total sujeição da administração à norma, contendo, deste modo, o livre arbítrio do administrador público, que só pode fazer, portanto, aquilo que está expressamente permitido em lei. O princípio da legitimidade decorre da presunção da legalidade. Ele procura avaliar se a motivação oferecida para execução do ato foi atingida, ou seja, se seus fins inicialmente previstos foram alcançados.

O princípio da economicidade envolve a relação custo-benefício. Espera-se que a parcimônia e a modicidade aconteçam nos gastos das despesas, evitando os desperdícios na execução dos programas. Dialoga com respeito aos interesses econômicos do Povo.

Quando se fala de eficiência, também denominado de princípio da boa administração, busca-se obter o mais alto nível de produtividade com o mínimo de recurso possível. Este conceito foi consagrado no direito brasileiro com advento da reforma administrativa trazida

pelo Decreto-Lei nº 200/67 que submeteu toda atividade do Poder Executivo ao controle de resultados, fortalecendo o sistema de mérito.

O princípio da eficiência busca atingir a concretude dos resultados almejados pelos cidadãos e ganhou o status constitucional com a Emenda à Carta Magna nº 19/1998. Neste sentido, o princípio da eficácia advém da relação entre o que foi planejado e o que foi alcançado. É a observação dos resultados obtidos verificando se estão situados dentro das metas anteriormente estabelecidas no rol dos programas de governo.

Para que uma atividade de controle seja efetiva, há ainda a sujeição a alguns princípios específicos, que também lhes servem de alicerce. O princípio da segregação de funções, por exemplo, contribui para que um gestor fiscalize os atos praticados pelo outro administrador que lhe antecedeu, e assim sucessivamente.

O princípio da supervisão, próprio das autoridades hierárquicas, também deve ser observado. O acesso restrito a ativos, a análise de custos-benefícios e a aferição de resultados, seleção adequada, treinamento, rodízio de funções, o gozo de férias, a existência e cumprimento de um código de ética e uma remuneração adequada são alguns destas referências a serem observados, como destaca Lima (2018).

Outro princípio importante é o da independência funcional, o órgão de controle deve dispor de recursos e estrutura para realizar suas atividades, sem depender de outros entes. Para que o controle seja eficiente é preciso obediência ao Princípio da relação custo/benefício, ou seja, o custo do controle não pode ser incompatível ou superior ao custo da aquisição realizada.

Os atos da Administração Pública devem ser pautar nas normas existentes e orientações advindas dos órgãos de contas ou pareceres técnicos. Também se deve considerar a condição econômica da administração e a boa-fé do administrador. Tal conduta do órgão de controle está em consonância ao princípio aderente a diretrizes e normas. Assim, segundo Guerra (2011, p. 276):

Se o ato não se revestir das exigências de legalidade, legitimidade e economicidade deverá ser corrigido, buscando sua adequação à norma, mediante os institutos de convalidação (ratificação, confirmação ou saneamento), quando possível; anulação, no caso de ilegalidade; ou, ainda da revogação, por critérios de conveniência ou oportunidade, se for o caso, de acordo com o interesse público.

As atividades desenvolvidas pela administração pública devem ser devidamente controladas. Aos servidores com funções de chefia compete controlar a execução dos

programas afetos a sua área de responsabilidade e zelar pela observância das normas em suas respectivas unidades. Ao somatório destas atividades de controle chama-se de sistema de controle interno.

No Brasil, o Sistema de Controle Interno se estrutura em meio a um modelo de gestão administrativa em que, em certa medida, busca se afastar do modelo patrimonialista, buscando fortalecer os dois típicos básicos burocrático-legal e de administração gerencial.

Neste sentido, especialmente após o processo de redemocratização do país e o advento da Constituição Federal de 1988, tem se observado a iniciativas que ora favorecem o fortalecimento do Estado de bem-estar social, ora a prevalência dos dogmas neoliberais.

Neste conflito de ideias, a estrutura administrativa do país convive com medidas que favorecem o ingresso no serviço público por meio do concurso, a tendência ao fortalecimento das carreiras de Estado, a introdução ao princípio da eficiência como bandeira a ser perquirida na Administração, ao lado de iniciativas como a privatização, a terceirização, a publicização de serviços públicos e o surgimento das agências reguladoras.

Ao longo das matrizes econômicas de Estado, destaca-se a ênfase que tem se dado ao combate a corrupção, a transparência, a participação popular, o controle social e o gerenciamento de políticas públicas de Estado via programas multiníveis e de articulação Inter federativo, a exemplo da Saúde, Educação e Assistência Social, modelo de gestão que avançam ou sofrem arrefecimento a depender da conjuntura política, impactando, por via de consequência no trabalho a ser desempenhado pelo sistema de controle interno.

2.7.5 A Controladoria Geral da União como paradigma

A origem da CGU remonta a edição da Medida Provisória 2.143-31, de 2 de abril de 2001 instituindo a Corregedoria Geral da União, no âmbito da Presidência da República, órgão com status de ministério, que no art. 1º, §3º, inciso I que assim dispôs:

Art. 1º A Presidência da República é constituída, essencialmente, pela Casa Civil, pela Secretaria-Geral, pela Secretaria de Comunicação de Governo e pelo Gabinete de Segurança Institucional.
§ 3º Integram ainda a Presidência da República:
I - a Corregedoria-Geral da União;

Tal órgão possuía inicialmente o objetivo de assistir o Presidente da República quando envolve a defesa do patrimônio público, além de dá andamento às representações ou

denúncias relativas à lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público. Sobre o assunto, o art. 6º-A da referida Medida Provisória acima citada, assim dispunha:

Art. 6º-A. À Corregedoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público.
Parágrafo único. A Corregedoria-Geral da União tem, em sua estrutura básica, o Gabinete, a Assessoria Jurídica e a Subcorregedoria-Geral." (NR)

Cabia a Corregedoria Geral da União, no exercício de sua competência, dá o devido andamento às representações ou denúncias fundamentadas que receber, relativas à lesão, ou ameaça de lesão, ao patrimônio público, zelando por seu integral deslinde, nos termos do art. 14-A da referida Medida Provisória.

Antes da criação da Corregedoria Geral da União, entretanto, já integrava a estrutura administrativa federal a Secretaria Federal de Controle Interno, como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, disciplinada pelo Decreto Federal nº 3.591, de 6 de setembro 2000, com as seguintes atribuições:

Art. 2º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades:

- 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 à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública 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.

Em 16 de julho de 2002 foi editado o Decreto nº 4.304 que alterou o Decreto Federal nº 3.591, de 6 de setembro 2000 instituindo a Controladoria-Geral da União, como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, deixando a cargo da Secretaria Federal de Controle Interno desempenhar as funções operacionais e criando as unidades regionais de controle interno. Na norma, as unidades de auditoria interna da administração direta e indireta ficaram sujeitas à orientação normativa e à supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Com a edição da Lei Federal nº 10.683 de 28 de maio de 2003, na gestão do Presidente Luiz Inácio Lula da Silva, a CGU passou a reunir as atividades de controle interno, auditoria pública, ouvidoria-geral e incremento da transparência, ganhando um papel de maior importância na Estrutura do Estado brasileiro.

Segundo a Lei, a CGU passa a assistir diretamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições, com um campo de atuação e competência substancialmente ampliada e fortalecida em torno da defesa do patrimônio público, cabendo-lhe desempenhar as atividades próprias do controle interno, da auditoria pública, corregedoria, as atividades de ouvidoria pública e o incremento da transparência da gestão pública federal. Nesse sentido prescreve o art. 17 da referida Lei que assim dispôs:

Art. 17. À Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, às atividades de ouvidoria-geral e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Federal.

§ 1º A Controladoria-Geral da União tem como titular o Ministro de Estado do Controle e da Transparência, e sua estrutura básica é constituída por: Gabinete, Assessoria Jurídica, Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, Comissão de Coordenação de Controle Interno, Subcontroladoria-Geral, Ouvidoria-Geral da República, Secretaria Federal de Controle Interno e até três Corregedorias.

Para cumprir todas essas funções, a CGU foi estruturada em quatro unidades finalísticas, de acordo com a área de atuação: Secretaria Federal de Controle Interno (SFC); Secretaria da Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI); Corregedoria-Geral da União (CRG); e Ouvidoria Geral da União (OGU). Também integra a estrutura da CGU, o Conselho da Transparência Pública e Combate à Corrupção (CTPC), órgão colegiado e consultivo (BRASIL, 2003) e CGU (2012).

A atuação do controle interno Federal já havia sido sistematizada no Manual do Sistema de Controle Interno, instituído pela Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, que relaciona os objetos de exames realizados nos órgãos da Administração Direta, entidades da Administração Indireta Federal e entidades privadas, ganhando força com a edição da Lei Federal nº 10.683 de 28 de maio de 2003. Cabe assim ao sistema de controle interno federal, de acordo com a referida Instrução Normativa, examinar:

- I) os sistemas administrativos e operacionais de controle interno administrativo utilizados na gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e de pessoal;
- II) a execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam aplicação de recursos públicos federais;
- III) a aplicação dos recursos do Tesouro Nacional transferidos a entidades públicas ou privadas;
- IV) os contratos firmados por gestores públicos com entidades públicas ou privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais;
- V) os processos de licitação, sua dispensa ou inexigibilidade;
- VI) os instrumentos e sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio sob responsabilidade das unidades da Administração Direta e entidades da Administração Indireta Federal;
- VII) os atos administrativos que resultem direitos e obrigações para o Poder Público Federal, em especial, os relacionados com a contratação de empréstimos internos ou externos, assunção de dívidas, securitizações e concessão de avais;
- VIII) a arrecadação, a restituição e as renúncias de receitas de tributos federais;
- IX) os sistemas eletrônicos de processamento de dados, suas informações de entrada e de saída, objetivando constatar: a) segurança física do ambiente e das instalações do centro de processamento de dados; b) segurança lógica e a confidencialidade nos sistemas desenvolvidos em computadores de diversos portes; c) eficácia dos serviços prestados pela área de informática; d) eficiência na utilização dos diversos computadores existentes na entidade;
- X) verificação do cumprimento da legislação pertinente;
- XI) os processos de Tomadas de Contas Especial, sindicância, inquéritos administrativos e outros atos administrativos de caráter apuratório;
- XII) os processos de admissão e desligamento de pessoal e os de concessão de aposentadoria, reforma e pensão;
- XIII) e os projetos de cooperação técnica com organismos internacionais e projetos de financiamento ou doação de organismos multilaterais de crédito com qualquer órgão ou entidade no país.

A CGU também é responsável por desenvolver mecanismos de prevenção, antecipando-se à sua ocorrência de ilicitudes. O incremento da transparência é uma das principais armas nessa estratégia e é executada pela Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (BRASIL, 2003; CGU, 2008 e 2012).

A Ouvidoria Geral da União exerce a supervisão técnica e a orientação das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal. Cabe a ela examinar manifestações referentes à prestação de serviços públicos, propor a adoção de medidas para a correção e a prevenção de falhas e omissões dos responsáveis pela inadequada prestação do serviço público. Atua também na coordenação do Sistema de Acesso à Informação implantado pela Lei Federal nº 12.527 de 18 de novembro de 2011.

Já o Conselho da Transparência Pública e Combate à Corrupção (órgão colegiado e consultivo) é formado paritariamente por representantes do governo e da sociedade civil e tem

a finalidade de debater e sugerir medidas de aperfeiçoamento para as atividades de controle dos recursos públicos, de promoção da transparência na gestão pública e de combate à corrupção e à impunidade (BRASIL, 2003 e 2011; CGU, 2008 e 2012).

Um órgão que ganhou bastante projeção desde a instituição da CGU foi a Secretaria Federal de Controle Interno responsável, entre outras funções, por fazer auditorias e fiscalizações para verificar como o dinheiro público está sendo aplicado.

O destaque especial deste órgão foi à instituição do Portal da Transparência e o Programa de Fiscalização por Sorteio Público instituídos pelo Ministro de Estado do Controle e da Transparência, o baiano e ex-governador da Bahia, Waldir Pires. Graças a esta e outras iniciativas, a CGU passou a ser conhecida nacional e internacionalmente.

O Portal de Transparência é um site de acesso livre, criado em 2004, gerenciado pela CGU, em que o governo federal disponibiliza informações sobre a utilização dos recursos e a gestão pública do Brasil. Desde a sua criação, a ferramenta tem ganhado novos recursos tecnológicos e ampliado o conjunto de informações disponibilizados aos cidadãos, se consolidando como importante instrumento de controle social no país, com reconhecimento nacional e internacional.

Através do Programa de Fiscalização por Sorteio Público buscou-se dissuadir a corrupção e despertar a consciência da população para o controle social. O programa instituído pela Portaria/CGU nº 247, de 20/06/2003, gerou grande repercussão social e na imprensa, e contou com a disponibilização na internet dos resultados das medidas fiscalizatórias. Sobre o programa se extrai o seguinte texto do Relatório de Gestão da CGU, exercício de 2003:

Uma das iniciativas mais bem sucedidas da CGU no exercício de 2003 foi, sem qualquer dúvida, o Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos. Trata-se de um modelo de fiscalização nunca antes utilizado no País (provavelmente inédito no mundo) e que visa à dissuasão e inibição da corrupção entre gestores de todas as esferas da Administração Pública.

O Programa utiliza o sistema de sorteios das loterias da Caixa Econômica Federal para definir, de forma isenta, as áreas municipais a serem fiscalizadas. Em cada uma dessas unidades sorteadas as equipes de fiscais e auditores (em média, com dez pessoas cada) não se limitam ao simples exame de contas e documentos – pois é notória a verdadeira indústria de notas frias e de documentos forjados que tem proliferado no País nos últimos anos, com o fim específico de "fabricar" prestações de contas e desviar dinheiro público – mas também à inspeção pessoal e física feita nas obras e serviços, além do contato com a população, seja diretamente, seja por meio dos Conselhos Comunitários e outras entidades organizadas.

Ressalta-se que o programa não fiscaliza exclusivamente os recursos públicos federais destinados às Prefeituras. Seu objetivo é fiscalizar a

aplicação de recursos federais na área geográfica dos municípios sorteados, sejam executados pelo gestor municipal, estadual, federal ou, ainda, por entidades privadas.

O sucesso do Programa é evidente. Pode ser medido pela enorme receptividade com que as equipes de fiscais são recebidas pela população dos municípios visitados. E também pelo crescimento geométrico das denúncias encaminhadas à Controladoria-Geral da União: centenas a cada mês, muito mais do que a CGU tem condições de atender de imediato. Vê-se, assim, que a população começa a acreditar na disposição do Governo em combater duramente a corrupção, iniciando a formação de uma cultura de participação da sociedade no controle dos gastos públicos – o controle social.

As ações geraram diversos relatórios que foram encaminhados aos órgãos públicos de controle, responsáveis pelas ações corretivas, como os Ministérios gestores, o Tribunal de Contas da União, a Polícia Federal, o Ministério Público Federal, o Tribunal de Contas da União, entre outros.

A síntese das principais constatações também foi divulgada na Internet por meio do sítio da CGU (www.cgu.gov.br), com acesso amplo a qualquer cidadão, fortalecendo o princípio da publicidade e transparência, estimulando o controle social e a mudança de comportamento da gestão em face do gasto dos recursos públicos.

Sobre o programa se extrai o seguinte trecho do Relatório de Gestão da CGU, exercício de 2006:

Em cada um dos municípios e estados sorteados, as equipes de fiscais e auditores examinam as contas e documentos, realizam inspeção física, entrevistam o público alvo de cada programa inspecionado, avaliam o cumprimento das atribuições dos conselhos municipais, dentre outras atividades. Importante ressaltar que, enquanto se fiscaliza, estimula-se a sociedade a participar do controle na aplicação dos recursos.

Dentre as várias irregularidades constatadas e divulgadas no referido relatório, registra-se a preocupação com a efetividade e eficiência do gasto público, algo que vai além do controle formal, conforme vejamos:

- a) Objeto inexistente;
- b) Execução parcial do objeto, comprometendo o objetivo;
- c) Deterioração do objeto decorrente de armazenamento indevido;
- d) Ausência de controle de validade do estoque e/ou não utilização do objeto;
- e) Obras paralisadas com deterioração do objeto;
- f) Inobservância das especificações contratuais, comprometendo o alcance do objetivo (desvio de finalidade na aplicação dos recursos);
- g) Execução fora do local ajustado comprometendo o alcance do objetivo;

- h) Não atendimento dos critérios estabelecidos para concessão de benefícios (ex. bolsa família);
- i) Ausência de licitação ou sua dispensa sem amparo legal;
- j) Direcionamento de licitações;
- k) Não disponibilização de contrapartida prevista nos instrumentos de transferências de recursos;
- l) Contratação ou participação em licitações de empresas com situação irregular junto aos órgãos públicos (INSS, FGTS, PFN, etc.);
- m) Contratação ou participação em licitações de empresas inexistentes (“laranjas”);
- n) Preços superiores aos praticados pelo mercado;
- o) Comprovação de despesas com documentos fiscais fraudulentos (‘notas frias’);
- p) Pagamento anterior à execução do objeto;
- q) Não apresentação da prestação de contas relativa à aplicação dos valores transferidos;
- r) Inexistência de conselhos municipais.
- s) Falta de legitimidade: escolha dos representantes da comunidade pelo Executivo; decisões tomadas em reuniões com pouca ou nenhuma participação.
- t) Falta de representatividade: processos de escolha dos representantes sem a participação do setor que será representado; conselheiros perdem ou não estabelecem contato com os setores que representam, isolando-se e individualizando a ação do conselheiro.
- u) Falta de autonomia: nomeação de membros dentre agentes públicos municipais ou de pessoas com vinculação ao prefeito; existência de pressões ou ameaças de retaliações; falta de conhecimentos e dificuldade de acesso a informações; carência de recursos para funcionamento.
- v) Existência meramente formal: desconhecimento e/ou despreparo dos conselheiros para o exercício das funções; quantidade reduzida de pessoas em condições de atuação em municípios de pequeno porte; carência na formação educacional; falta de conhecimento dos objetivos específicos dos programas que fiscalizam; inexistência de condições logísticas.
- w) Não-participação da sociedade e dos Conselhos na definição de prioridades de despesas.
- x) Falta de valorização ou reconhecimento de conselheiro como atuante voluntário e não remunerado de função pública.
- y) Ausência de controles básicos;
- z) Falhas formais no processo licitatório.

Neste sentido, dispôs Cruz et al. (2014) em seus artigos, o seguinte:

No cenário atual, há um controle interno federal que se preocupa com a execução dos programas de governo (aferição dos resultados, qualidade dos serviços prestados, eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas), e constata que a essa orientação devem ser somadas todas as iniciativas de combate e prevenção da corrupção, na medida em que esta compromete de forma ampla o funcionamento do governo e também a confiança da sociedade nas instituições públicas.

Em 2008, o programa lançou sua 27ª Edição, com 1.461 municípios fiscalizados, o que equivale a 26,25% dos entes municipais do país, envolvendo mais de 10,3 bilhões, tendo sua atuação validada pelo Supremo Tribunal Federal na decisão abaixo:

A Controladoria-Geral da União (CGU) pode fiscalizar a aplicação de verbas federais onde quer que elas estejam sendo aplicadas, mesmo que em outro ente federado às quais foram destinadas. A fiscalização exercida pela CGU é interna, pois feita exclusivamente sobre verbas provenientes do orçamento do Executivo.” (RMS 25.943, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 24-11-2010, Plenário, DJE de 2-3-2011).

Desde o seu lançamento em 2003, foram fiscalizados 2.473 municípios brasileiros, o que equivale a 44% das prefeituras do país. O programa teve seu auge nas duas gestões do Presidente Luiz Inácio Lula da Silva, com alguma evidência nas gestões da presidenta Dilma Rousseff, perdendo projeção orçamentária e política nas gestões que se sucederam, conforme análise da Tabela 1:

Tabela 1: Quantidade de Municípios Fiscalizados pela Controladoria Geral da União através de sorteio público nos exercícios de 2003 a 2020:

Ano	Quant. Municípios	Presidente
2003	310	Luiz Inácio Lula da Silva
2004	416	Luiz Inácio Lula da Silva
2005	300	Luiz Inácio Lula da Silva
2006	180	Luiz Inácio Lula da Silva
2007	180	Luiz Inácio Lula da Silva
2008	120	Luiz Inácio Lula da Silva
2009	60	Luiz Inácio Lula da Silva
2010	180	Luiz Inácio Lula da Silva
2011	120	Dilma Rousseff
2012	24	Dilma Rousseff
2013	60	Dilma Rousseff
2014	60	Dilma Rousseff
2015	105	Dilma Rousseff
2016	67	Dilma Rousseff/Michel Temer
2017	95	Michel Temer
2018	59	Michel Temer
2019	77	Jair Bolsonaro
2020	60	Jair Bolsonaro
Total	2473	

Fonte: Produzida pelo Autor a partir dos Relatórios de Gestão da CGU (2003-2020)

Em 2015, o programa de fiscalização passou a contemplar duas formas de seleção das unidades a serem fiscalizadas: a aleatória, por meio de sorteio público; e a seletiva, por meio de matriz de vulnerabilidade. Desse modo, foram fiscalizados 60 Municípios escolhidos por meio de sorteio público, com valores fiscalizados na ordem de R\$ 1,3 bilhão, e 45 Municípios selecionados por meio de matriz de vulnerabilidade, envolvendo aproximadamente o valor fiscalizado de R\$ 2,8 bilhões. (CGU, 2015)

A partir de 2017 os municípios passaram a ser selecionados exclusivamente por meio de matriz de vulnerabilidade, conforme se depreende da leitura do trecho abaixo, extraído do Relatório de Gestão da CGU (2017):

No âmbito do Programa de Fiscalização em Entes Federativos – FEF, foi realizado o 4º Ciclo do Programa de Fiscalização em Entes Federativos, sendo fiscalizados 94 municípios, selecionados por matriz de vulnerabilidade. Entende-se por vulnerabilidade a relativa segurança com que os recursos públicos federais transferidos aos Entes Federativos foram devidamente aplicados. O montante total anual fiscalizado foi superior a R\$ 4,5 bilhões.

A diminuição das atividades voltadas para fiscalização dos municípios e mudança do critério para seleção dos mesmos, afastando-se do modelo de sorteio público pela Loteria Federal pode ter influenciado a percepção da população em relação ao processo de combate a corrupção do país, especialmente no segundo mandato da presidente Dilma e nos governos que sucederam. A esse respeito só o tempo dirá.

Os resultados/constatações fruto das fiscalizações dos municípios são encaminhados ao Ministério Público e à Advocacia-Geral da União (AGU), para que adotem as medidas cabíveis perante o Poder Judiciário, a exemplo de punição e recuperação dos recursos. Também são enviados à Corregedoria Geral da União, a quem cabe a apuração de responsabilidade administrativa de servidores públicos federais.

Um ponto que mereceu destaque na gestão da Presidente Dilma Rousseff foi a aprovação da Lei Federal nº 12.527 de 18 de novembro de 2011, também denominada de Lei de Acesso a Informações, que atribui à CGU a competência de decidir recursos apresentados caso seja negado o acesso à informação pelos órgãos ou entidades do Poder Executivo Federal, determinando aos órgãos que adotem providências (BRASIL, 2011).

Outra lei importante aprovada na gestão da referida presidenta, foi a Lei Federal nº 12.846 de 1º de agosto de 2013, denominada Lei Anticorrupção, que conferiu poderes à CGU

para instaurar processos administrativos de responsabilização de pessoas jurídicas ou para avocar os processos instaurados com fundamento na Lei, para exame de sua regularidade.

Foi atribuída também ao órgão à competência para celebrar os acordos de leniência, bem como acompanhar os atos lesivos praticados contra a administração pública estrangeira. A lei foi regulamentada pelo Decreto nº 8420 de 18 de março de 2015 e a atuação da CGU é definida pela Portaria Interministerial CGU/AGU nº 2.278/2016 (BRASIL, 2013).

Há outros programas interessantes voltados para capacitação de servidores e conselheiros, fortalecimento da transparência com avaliação dos portais de transparência e incentivo ao controle social desenvolvidos pela CGU que merecem destaque.

Em 29 de setembro de 2016, por força da Lei Federal nº 13.341/2016, a CGU passou a denominar-se Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União – CGU, mantendo suas atribuições, com uma atuação mais discreta e sem grande repercussão social, inclusive no que se refere à pauta envolvendo o combate à corrupção.

Segundo demonstrou Cruz et al. (2014), em seus estudos, todas as Controladorias avaliadas foram instituídas a partir de 2003, com a predominância de órgãos instituídas em gestões municipais do Partido dos Trabalhadores (PT). A atuação da CGU, sobretudo entre 2003 a 2013, serviu de paradigma para Estados e Municípios brasileiros. No período, como foi destacado por Klering et. al. (2010), o Brasil adotou um conjunto de ações institucionais extremamente importantes com o foco no enfrentamento da corrupção, no fortalecimento da participação popular, do controle social e da transparência pública.

No período, um conjunto normativo relevante, como dito, foi aprovado a exemplo das leis contra a lavagem de dinheiro (Lei nº 12.683/12), anticorrupção (Lei nº 12846/13), ficha limpa (Lei complementar nº 135/10), de acesso à informação (Lei nº 12.527/11), entre outras além da ratificação da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (CNUCC) efetivada pelo Decreto Legislativo nº 348, de 18 de maio de 2005 e promulgada pelo Decreto Presidencial nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006. As carreiras de Estado foram valorizadas, com a realização de concurso público, aumento do orçamento, além do empoderamento e autonomia das instituições públicas, como Ministério Público e Polícia Federal.

Com a ampliação da atuação da CGU a partir de 2003, o lançamento do programa de fiscalização dos municípios por meio de sorteio público, a divulgação ampla dos relatórios de auditorias incentivando o controle social, a implantação do Portal da Transparência do Governo Federal, a política de capacitação de servidores e de conselheiros dos entes federativos, entre outras ações levou o órgão a ser visto e reconhecido publicamente como o principal ator de combate ao desperdício e à corrupção do país.

A imagem do Estado brasileiro, entretanto, nessa área foi abalada diante da crise econômica, ética e política que atingiu o país que resultou no golpe parlamentar que afastou a presidente Dilma Rousseff.

No campo político, as denúncias de corrupção apuradas pela Operação Lava Jato, capitaneada pelo Juiz Federal Sérgio Moro e pelos Procuradores da Força Tarefa de Curitiba ganharam projeção internacional e contornos midiáticos. A criminalização desmedida do governo, das principais lideranças do país, dos partidos políticos, de grandes empresas, incluído a condenação ilícita do ex-presidente Luiz Inácio Lula da Silva, tiraram de evidência as iniciativas adotadas pelo Estado brasileiro até então em torno do assunto. Ao lado de ações de combater a corrupção, se avançou na agenda privatizante do país, alienando áreas estratégicas da Petrobrás (epicentro da crise), sociedade anônima que tem a União Federal como acionista majoritário.

Em 2018 depois de uma acirrada disputa eleitoral, se sagrou eleito para presidência da República Jair Bolsonaro, impulsionado pelas redes sociais, pelo afastamento do ex-presidente Lula da disputa eleitoral, pelo sentimento antipetista, além da defesa das bandeiras conservadoras e de combate à corrupção.

A atuação da imprensa livre e alternativa, entretanto, pôs em xeque o trabalho da Lava Jato, apresentando denúncias de práticas ilícitas e antidemocráticas na condução das investigações. Decorrido 580 dias da prisão do Presidente Lula o Supremo Tribunal Federal reconheceu a suspeição do Juiz Federal Sérgio Moro, determinando a anulação das suas condenações.

Em meio a tudo isso, a CGU perdeu o protagonismo até então conquistado, mantendo uma atuação discreta, sem maiores evidências no cenário nacional. Quanto ao país, o seu futuro é incerto graças a forma desastrosa que tem sido conduzida a pandemia da Covid-19 pelo governo federal, a divisão política do país, a crise econômica e a eleição que se aproxima.

2.7.6 O Sistema de Controle Interno dos demais poderes e sua estruturação nos estados e municípios.

É importante ressaltar que o art. 70 da Constituição Federal menciona os sistemas de controle interno de cada Poder. Até aqui foi tratado exclusivamente do controle interno do Poder Executivo. Em relação ao controle interno dos demais poderes, Lima (2018), traz uma síntese bastante didática, que dar uma visão geral sobre o tema:

No Legislativo, não há uma unidade central, existindo uma Secretaria de Controle Interno da Câmara de Deputados, subordinada à Mesa Diretora; e outra de idêntica denominação no Senado Federal, subordinada à respectiva Mesa Diretora.

No Judiciário, também não existe um sistema orgânico. O STF dispõe de uma Secretaria de Controle Interno, como órgão subordinado à sua Presidência. De igual modo, o STJ, o STM, o TSE e o TST. Inexiste articulação ou normatização de procedimentos entre essas unidades, em desacordo com a previsão constitucional.

Por sua vez, o Ministério Público da União conta com uma Auditoria Interna subordinada ao Procurador-Geral da República.

Uma ação coordenada pelos Tribunais de Contas do país, estimulada pela criação da CGU, incentivou (e porque não dizer, impôs) a criação, estruturação e funcionamento dos órgãos de controle interno nos Estados e Municípios brasileiros, exigência prevista na Constituição Federal de 1988.

A fundamentação para a existência dos controles internos nos Estados e Municípios está prevista no conjunto dos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal que são reproduzidos nas Constituições dos Estados-Membros e nas Leis Orgânicas Municipais, em obediência ao princípio da simetria constitucional. Assim, por este princípio os entes federativos devem se organizar obedecendo ao mandamento constitucional, embora não haja lei de caráter nacional sobre o tema.

Os parâmetros adotados pelo Sistema de Controle Federal representado pela CGU têm servido de paradigma para os órgãos equivalentes no âmbito estadual e municipal, impondo a esses entes federativos grande desafio, especialmente para os pequenos e médios municípios.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada neste estudo contemplou uma revisão de literatura e estudo de caso. Os dados utilizados foram extraídos dos Relatórios de Controle Interno, documentos de domínio público e ampla divulgação, apresentados anualmente ao TCM/BA pelos chefes das controladorias internas dos municípios e disponibilizados no site do referido órgão de Contas.

Do ponto de vista da forma da sua abordagem, este estudo é classificado como uma pesquisa exploratória-descritiva, por tratar da interpretação dos fenômenos e da atribuição de significados. De acordo com Yin (2011), a pesquisa exploratória-descritiva compreende um conjunto de técnicas interpretativas que visam descrever e decodificar os componentes de um sistema, a partir de um recorte amostral. No dizer de Silva (2016), esse tipo de pesquisa visa também proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito ou confirmando as hipóteses levantadas em torno do tema.

Segundo a classificação metodológica e quanto aos procedimentos técnicos adotados, o presente estudo é classificado como pesquisa bibliográfica, pois, por meio da Literatura revisada foi possível apresentar a formação e o desenvolvimento do Estado Brasileiro, a constituição do estado nacional, a concepção de cidadania e a evolução histórica dos modelos de gestão do país, abordar sobre o Controle da Administração Pública, desde a sua origem, conceitos e finalidades, a classificação da atividade de controle, a formação de uma concepção geral de sistema de controle interno, que perpassa por todos os entes federativos, chegando até o modelo de controle interno prevalente no Estado da Bahia, proposto pelo Tribunal de Contas dos Municípios (TCM/BA).

A pesquisa bibliográfica, portanto, foi o elemento motriz que fundamentou o estudo. Ao seu lado destaca-se a pesquisa documental de onde se extraiu os dados e os resultados apresentados. Os Relatórios de Controle Interno, elaborados pelos Controladores internos dos municípios pesquisados e entregues ao TCM/BA juntos com a prestação de contas anual dos, no exercício de 2018, são documentos públicos de onde se extraíram a maioria dos dados. Tais documentos foram elaborados em atendimento ao disposto nos arts. 17 e 21 da Resolução nº 1120/05 e art. 9º da Resolução nº 1060/05 daquela Corte de Contas, ficando disponibilizado ao público através do site E-TCM.

A partir da análise dos referidos relatórios e de outros documentos públicos produzidos pela CGU e pelo TCM/BA foi possível ter uma visão geral sobre o funcionamento dos Sistemas de Controle Interno das 13 (treze) Controladorias Internas das Prefeituras da

Região Metropolitana de Salvador. O extrato amostral do estudo de caso é significativo, uma vez que reúne municípios de grande, de médio e pequeno porte, compreendendo uma população de 3.857.019 habitantes, o que equivale a 25,93% da população do Estado da Bahia, estimada em 14.873.064 habitantes. Juntos os Municípios citados arrecadaram o equivalente a R\$ 9,5 bilhões em 2017 e são responsáveis por 43,9% do PIB gerado no estado. (BAHIA, 2019).

Quanto à natureza do estudo, trata-se de uma pesquisa qualitativa/quantitativa. O método misto envolve um conjunto de procedimentos como coleta, análise e combinação de técnicas quantitativas e qualitativas a partir de um recorte amostral objeto da pesquisa. Esta categoria metodológica vai além de uma simples escolha de estratégias de pesquisa e procedimentos de coleta de dados, pois podem representar posições epistemológicas distintas e antagônicas. Neste trabalho a ideia das abordagens qualitativas e quantitativas não foram concorrentes e sim complementares. (VERGARA, 2014).

Quanto ao objeto do trabalho, estamos diante de um estudo de caso que, de acordo com Yin (2011, p. 32), “é uma pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

O presente estudo apresentou uma limitação, especialmente no que tange ao registro e à coleta de dados, haja vista que há risco de ocorrer falha humana quando da confecção e extração de dados dos Relatórios de Controle Interno, considerando que tais documentos, não seguem um padrão único. O obstáculo poderia ter sido sanado com a aplicação, em conjunto, de entrevistas semiestruturadas, dirigidas aos Controladores Internos, onde se poderia avançar, inclusive, na avaliação acerca da estrutura física e de pessoal das Controladorias, ampliando a visão sobre o funcionamento do órgão.

A técnica foi descartada considerando à necessidade da aplicação de entrevistas de modo presencial prejudicada em razão da pandemia de proporções internacionais, provocadas pela COVID-19 e das medidas restritivas de isolamento adotadas pelos governos, a partir de março de 2020 e continuaram no ano 2021, a fim de evitar o aumento do contágio da doença e o colapso dos hospitais públicos e privados.

O método científico no qual se fundamenta o trabalho é o método dedutivo, em que se sugere uma visão geral dos Sistemas de Controle Interno das prefeituras baianas a partir da análise do funcionamento das 13 (treze) Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador, de acordo com os critérios de Silva (2016).

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL, A PREVISÃO CONSTITUCIONAL E AS DISPOSIÇÕES LEGAIS

O Art. 31 da Carta Constitucional de 1988 dispõe que “a fiscalização dos municípios será exercida pelo Poder Legislativo Municipal mediante controle externo e pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal na forma da Lei.”

Dois trechos do artigo 31 da Constituição Federal chamam a atenção: primeiro que a fiscalização interna dos municípios deverá ser realizada através de um Sistema de Controle Interno; segundo, que tal sistema deve ser criado através de Lei, assunto ainda pendente de regulamentação, carecendo da aprovação de norma pelo Congresso Nacional.

O art. 70 da referida Carta Constitucional destaca que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Já o art. 74 da Carta Constitucional vai além e determina que os três Poderes sejam obrigados a manter, de forma integrada, um 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.

Tais dispositivos constitucionais são aplicados, por simetria constitucional aos Municípios, assegurando ao sistema de controle interno municipal a competência legal de fiscalizar este leque de atividades.

No Brasil, além da Constituição Federal de 1988 há uma série de legislações infraconstitucionais que delega ou atribui competência ao Sistema de Controle Interno Municipal.

O tema controle interno no âmbito das administrações públicas no Brasil não é novo. É certo que ganhou mais projeção com a Constituição Federal, principalmente com o protagonismo da Controladoria Geral da União, a partir de 2003, e o movimento coordenado pelos Tribunais de Contas cobrando a implantação de órgão semelhante nas esferas estaduais e municipais.

A Lei de Contabilidade Pública (Lei Federal nº 4.320/64) nos art. 75 a 77 lançou luzes sobre a matéria. Ao tratar sobre a Execução Orçamentária delegou ao controle interno do Poder Executivo a missão de exercer a fiscalização e acompanhamento sobre o assunto, com ênfase para a legalidade dos atos de que resultem na arrecadação da receita ou a realização da despesa, especialmente no que tange ao nascimento ou a extinção de direitos e obrigações. Tratou também sobre a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários ou em relação à realização de obras e prestação de serviços.

Destaca que a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária de que trata o artigo 75 será prévia, concomitante e subsequente.

Alguns anos depois foi publicado o Decreto-Lei nº 200/67 que dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa no país e no artigo 6º c/c 13 inclui o controle entre os princípios fundamentais a serem observados na condução da Administração Federal ao lado do dever de planejar, coordenar, descentralizar e delegar competências, compreendendo, particularmente:

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

No artigo 14 do Decreto-Lei nº 200/67, por sua vez, destaca a importância de se racionalizar o trabalho administrativo mediante a simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciam como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

A Constituição Federal de 1967 nos art. 71 e 72 trazia dispositivos semelhantes aos existentes na Carta Magna atual. Ela apontava no art.71 que “a fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e

dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.” No artigo 72 vai além trazendo a seguinte disposição:

Art. 72 - O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, visando a:
I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;
II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;
III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

Nota-se que o sistema de controle interno tratado na Constituição Federal de 1967 é limitado ao Poder Executivo, o foco da fiscalização é mais restrito que os parâmetros da Constituição atual, priorizando as questões financeiras e orçamentárias.

A Lei de Licitações Públicas (Lei Federal nº 8.666/93), também trouxe alguns dispositivos reforçando o papel do sistema de controle interno. Destaca que os editais de licitação e os atos convocatórios devem estabelecer previamente as condições de participação dos licitantes e os critérios objetivos de julgamento, e que os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar tais documentos para exame, obrigando os órgãos responsáveis a promover a adoção de medidas corretivas pertinentes (art. 45 e 113, §2º).

Assim, qualquer licitante poderá representar aos órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação da lei de licitações (art. 113, §1º) e os titulares dos órgãos integrantes do sistema de controle interno de qualquer dos Poderes ao verificarem a existência dos crimes em autos ou documentos de que conhecerem deverão remeter ao Ministério Público as cópias e os documentos necessários ao oferecimento da denúncia, nos termos do art. 102 da referida Lei.

O sistema de controle interno deve atuar também, no que tange à execução de convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração, a luz do que dispõe o art. 116, §3º, I da Lei Federal nº 8.666/93. As parcelas dos convênios podem ficar retidas até o saneamento de falhas apontadas pelo sistema de controle interno em fiscalização, quando observar não ter havido a comprovação da boa e regular aplicação da parcela anteriormente recebida ou quando o executor deixar de adotar as medidas saneadoras apontadas pelo partícipe repassador dos recursos ou por integrantes do respectivo sistema de controle interno.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), por fim, no seu art. 59 atribui a um conjunto de órgãos, incluindo o controle interno, o dever de fiscalizar o cumprimento das normas de gestão fiscal, com ênfase no:

- 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;
- IV) providências tomadas 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 da própria LRF; e
- VI) cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

4.1.1 Controle Interno dos Poderes Executivo e Legislativo, o apoio ao Controle Externo e o oferecimento de denúncia

Segundo o art. 31 da Constituição Federal de 1988 “a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.” Nesse sentido a unidade de coordenação do controle interno deve situar-se no âmbito do Poder Executivo.

O assunto não é pacífico. A base para a existência deste apontamento é a ausência da personalidade jurídica da Câmara de Vereadores. Há, entretanto, quem pensa diferente. Advogam que tal dispositivo constitucional vai de encontro ao disposto no art. 70 da mesma Carta Constitucional que, ao tratar sobre o exercício do poder de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União deixa claro que a mesma será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Logo, com base no princípio constitucional da autonomia e separação dos Poderes, na propagada simetria constitucional e na autonomia administrativa da Câmara, Executivo e Legislativos devem instituir e manter unidades centrais de controle interno independentes. Guerra (2011) cita decisão do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais que se posiciona expressamente neste sentido. Na ausência de um comando legal nacional, o assunto tem sido tratado nas legislações municipais.

Na forma do § 1º do art. 74 da Constituição Federal, “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.”

O apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional de que trata o inciso IV do art. 74 da Constituição Federal, é replicado nas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais em razão da simetria constitucional. Neste sentido, no âmbito municipal, este apoio originalmente aos Tribunais de Contas dos Municípios ou Estado, não olvidando de atuar prestando suporte ao TCU, especialmente quando envolver recursos federais.

A forma do apoio é esclarecida na Lei Orgânica do TCU ao dispor que o controle interno será obrigado a realizar auditorias e emitir pareceres a pedido do referido Tribunal ou alertar formalmente a autoridade administrativa quanto à abertura de tomada de contas especial.

Para Cavalheiro e Flores (2007, p. 61), entretanto, deve seguir internamente todo o rito prescrito para realização de auditoria, garantido ao auditado os esclarecimentos necessários, em obediência ao princípio da ampla defesa e do contraditório. Entende-se que procedente os esclarecimentos, arquiva-se a notificação.

Do contrário deve-se dar conhecimento ao chefe imediato, solicitando a adoção de providências e assim sucessivamente até a autoridade maior do órgão ou entidade. Esgotando-se a fase interna e não sendo o problema solucionado não resta alternativa senão a de cumprir o art. 74, §1º, da Constituição, ou seja, representar ao respectivo Tribunal, a depender da gravidade do problema.

Se tais ilícitos forem verificados em inspeção, auditoria ou no julgamento de contas, a comunicação à Corte de Contas deve ser relacionada às providências adotadas para evitar ocorrências semelhantes, sob pena de responder solidariamente (Art. 51 na Lei Orgânica do TCU). O órgão central de controle interno é obrigado também, por força desta norma, a emitir Relatório de Controle Interno que deve ser dado ciência à autoridade hierárquica. (BRASIL, 1992)

Assim, como destaca Guerra (2011) a Constituição Federal é expressa no sentido de ressaltar a relação de colaboração que deve haver entre os controles interno e externo, não havendo, portanto, subordinação entre eles. Essa relação de colaboração deve ser recíproca. Cabe aos controles externos, por exemplo, de maneira pedagógica orientar na implementação do desenvolvimento do sistema de controle interno municipal, para que se possa efetuar seu trabalho de fiscalização e subsidiar, inclusive, a missão do próprio controle externo.

Apesar dessa relação cooperativa, não se pode perder de vista que o órgão de controle interno compõe a estrutura da administração. Está, portanto, sujeito a fiscalização exercida pelo controle externo.

4.1.2 Controle Interno, Social e a Transparência

Desde a queda da Ditadura Militar e a redemocratização do país em 1985, tem sido editado um conjunto de normas na direção de fortalecer o controle social e robustecer o papel do sistema de controle interno.

De forma direta, qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato pode formular denúncia sobre suposta irregularidade junto aos Tribunais de Contas como autoriza o §2º do art. 74 da Constituição Federal.

Tais órgãos, integrantes do sistema de controle externo, podem solicitar ao controle interno o apoio para apurar a denúncia, colaborando, assim no exercício de sua missão institucional. Em matéria de licitações, a provocação para apuração de irregularidade por parte do sistema de controle interno pode partir, inclusive, de denúncia formulada diretamente por qualquer licitante contra irregularidades na aplicação da lei de licitações, nos termos do art. 113 da referida norma.

Segundo o art. 31, § 3º da Constituição Federal, “As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.” Cabe ao controle interno municipal garantir que este dispositivo constitucional seja de fato cumprido.

Duas legislações ordinárias merecem destaque, pois fortalecem o controle social. A Lei Federal nº 10.520, de 17 de julho de 2002 que instituiu o pregão eletrônico, grande inovação em matéria de transparência e combate a corrupção nas compras públicas.

A outra, foi a Lei Federal nº 12.527/2011 (Lei de Acesso a Informação) que obrigou a criação de portais de transparência, onde devem ser divulgados todos os atos praticados pela Administração Pública (princípio da transparência ativa), além de prever o direito dos cidadãos solicitarem acesso a informações da Administração, inclusive relativas ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, incluindo prestações de contas relativas a exercícios anteriores.

O cidadão que teve negado o acesso a informação pelos órgãos ou entidades do Poder Executivo Federal poderá recorrer à Controladoria-Geral da União que, uma vez verificada a procedência das razões do recurso, determinará ao órgão ou entidade que adote as providências necessárias para dar cumprimento ao disposto nesta Lei. O direito que fortalece e empodera o sistema de controle social está previsto nos artigos. 7º, VII, “b” e 16, § 2º da Lei

Federal nº 12.527/2011, respectivamente, devendo ter replicabilidade nas legislações estaduais e municipais, em obediência ao princípio da simetria normativa.

Há outros tantos dispositivos legais versando sobre o fortalecimento do controle social, entre eles o manejo da ação popular, do mandado de segurança, do mandado de injunção, da representação ao Ministério Público e aos órgãos de contas, a participação popular na formulação das peças orçamentárias e planejamento público.

O processo de formação da cidadania plena é, entretanto, um longo caminho a ser trilhado e depende de inúmeras variáveis. Em matéria de legislação, o Brasil conseguiu avanços importantes nos últimos anos.

4.1.3 Técnicas de Trabalho do Sistema de Controle interno, Normatização de Procedimentos e Ética Profissional

Conforme o art. 4º do Decreto nº 3.591/2000, as técnicas de trabalho do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal são a auditoria e a fiscalização. Além disso, a Súmula nº 111 do Tribunal de Contas da União atribui ao Controle interno a competência de baixar instruções e recomendações conforme segue:

SÚMULA nº 111

Aos órgãos próprios do Controle Interno cabe baixar Instruções e Recomendações para o regular funcionamento do Sistema de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, de modo que se criem condições indispensáveis para assegurar eficácia ao Controle Externo.

Já o Guia para Implantação do Sistema de Controle Interno na administração pública do TCE/MT (2007) entende que atividades a serem desenvolvidas pelos sistemas de controle interno devam ser agregadas em três grandes grupos, a saber:

- a) Atividades de apoio: Acompanhamento/interpretação da legislação – orientação na definição das rotinas internas e dos procedimentos de controle - orientação à administração - relacionamento com o controle externo.
- b) Atividades de controle interno: Exercício de alguns controles considerados indelegáveis (observância aos dispositivos constitucionais - art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal – acompanhamento de resultados e outros macrocontroles).
- c) Atividades de auditoria interna: Realização de auditorias contábeis, operacionais, de gestão, patrimoniais e de informática em todas as áreas das administrações Direta e Indireta, conforme planejamento e metodologia de trabalho, objetivando aferir a observância aos procedimentos de controle e, se for o caso, aprimorá-los.

Ressalta que tais atividades devem estar dispostas em lei de iniciativa do Poder Executivo Municipal versando sobre o Sistema de Controle Interno do Estado ou Município que pode ser regulamentada.

Cavalheiro e Flores (2007) enfatizam as duas funções básicas inerentes à Unidade de Controle a normatização e a auditoria. No campo da normatização encontra-se a organização dos processos, os fluxos, rotinas e orientações, treinamentos internos, assessoria e consultoria, apoio institucional ao controle externo e melhoria contínua como garantia de cumprimento dos padrões de controle previamente estabelecidos em lei e regulamentos. A organização dos controles internos seria feita pela Controladoria e a Auditoria por departamento específico, em obediência ao princípio da segregação de funções.

Na auditoria, destacam Cavalheiro e Flores (2007, p. 50) “verifica se o disposto pela Controladoria foi realizado com obediência aos princípios constitucionais, às melhores técnicas de gestão e se o que foi estabelecido como procedimento e/ou processo está sendo cumprido pelas unidades administrativas.”

A técnica de auditoria, aplicada largamente na esfera privada, ganha corpo no setor público sob a inspiração do modelo gerencial de administração. Neste sentido, defendem Cavalheiro e Flores (2007) a auditoria deve ser vista não com o sentido repressivo, adstrito a padrões rígidos das normas, mas como uma atividade de vanguarda na vigilância e orientação, com foco no exame da eficiência, eficácia e efetividade dos atos administrativos. Assim, além da auditoria de regularidade deve haver a auditoria operacional, com foco na análise dos indicadores de desempenho associados aos programas de governo, estabelecidos no plano plurianual.

A Resolução 1.120/2005 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia dispõe que compete ao Sistema de Controle Interno nos Municípios baianos a normatização de procedimentos, sem, entretanto, apontar as normas, nem prazo para sua implantação.

O TCE de Mato Grosso traz uma fórmula interessante, baseada na lógica do funcionamento dos subsistemas de controle interno. Na Resolução nº 001/2007 obriga a criação das normas, aprovando inclusive um calendário conforme abaixo:

Art. 5º O Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle a que se refere o Guia anexo a esta Resolução deverá ser concluído até o final do exercício de 2011, observando a seguinte ordem de prioridades para a normatização das atividades relativas aos sistemas administrativos a seguir dispostos:

I - até 31-12-2008: a) Sistema de Controle Interno; b) Sistema de Planejamento e Orçamento; c) Sistema de Compras, Licitações e Contratos.

II - até 31-12-2009: a) Sistema de Transportes; b) Sistema de Administração de Recursos Humanos; c) Sistema de Controle Patrimonial; d) Sistema de Previdência Própria; e) Sistema de Contabilidade; f) Sistema de Convênios e Consórcios; g) Sistema de Projetos e Obras Públicas.

III - até 31-12-2010: a) Sistema de Educação; b) Sistema de Saúde; c) Sistema de Tributos; d) Sistema Financeiro; e) Sistema do Bem-Estar Social;

IV - Até 31-12-2011: a) Sistema de Comunicação Social; b) Sistema Jurídico; c) Sistema de Serviços Gerais; d) Sistema de Tecnologia da Informação.

Esta fórmula além de ter estabelecido prazos para sua implementação, previa um rol de prioridades a serem observadas pelo sistema de controle interno.

Os instrumentais de trabalho dos órgãos de controle são as notas, solicitações de auditoria, relatórios, registros de constatações, certificados, pareceres do dirigente do órgão de controle interno, peças obrigatórias nos processos de tomada e prestação de contas, que serão remetidos ao TCU.

O trabalho das Unidades de Controle destaca Cavalheiro e Flores (2007), alcança todas as unidades administrativas do Município, seja da administração direta ou indireta, além de entidades que recebam recursos públicos e que devam prestar contas.

É importante ficar atento, também, ao risco da obsolescência da organização das unidades centrais do Sistema de Controle Interno haja vista a ausência de métodos adequados de trabalho, a falta de tecnologia, além da crença em um sistema perfeito.

Tudo isso coloca em risco o funcionamento do sistema, pois a rotina, a má-fé e risco de conluio entre pessoas rondam as administrações como um todo, requerendo permanente vigilância, destacam os autores. Desta forma, o benefício advindo do controle deve ser maior que o custo dos mesmos, sob pena de inviabilizá-lo no ponto de vista econômico.

Como bem destacou o Tribunal de Contas de Mato Grosso, ao editar o Guia para implantação dos sistemas de controle interno nos respectivos municípios, “a estrutura de pessoal da unidade de controle interno de cada um dos Poderes e órgãos dependerá do porte da administração e do volume de atividades a serem controladas.” É certo, entretanto, que a complexidade e amplitude das tarefas vão exigir servidores com formação e qualificação técnica adequadas, além de postura independente, ética e responsável. (MATO GROSSO, 2007)

Na visão de Cavalheiro e Flores (2007, p. 32), entretanto, não é possível planejar e organizar o funcionamento do sistema de controle interno calcados em uma estrutura de servidores que não sejam de provimento efetivo. Para eles, os cargos em comissão só devem

ser ocupados para as funções de direção, chefia e assessoramento. Tal medida é fundamental para garantir a continuidade dos controles e o bom andamento dos processos, pois a rotatividade de pessoas nas funções, ainda que os procedimentos estejam disciplinados por escrito, é prejudicial ao funcionamento e efetividade do sistema.

Os profissionais que integram a Unidade de Controle Interno, sejam na Controladoria ou na Auditoria, devem possuir autonomia profissional, o que não se confunde com ausência de hierarquia, como destacam Cavalheiro e Flores (2007). Para tanto têm o direito de ter acesso a quaisquer documentos e informações necessárias ao desempenho de suas funções, a prerrogativa de organizar, normatizar, investigar e levantar as irregularidades e dar os encaminhamentos necessários para cumprimento da legislação.

Na visão de Cavalheiro e Flores (2007, p. 57), entretanto, não há vedação ao exercício de cargos em comissão na Unidade de Controle Interno, em função da necessária autonomia. O servidor que exerce esta função pública “não serve apenas ao Prefeito ou ao Presidente do Legislativo ou às entidades da Administração Indireta, mas ao Legislativo como controle externo, ao Tribunal de Contas e à Sociedade.”

Há um indicativo do TCE de Mato Grosso para que seu titular seja escolhido, preferencialmente, dentre os auditores públicos internos (ou denominação equivalente) de carreira, com formação em nível superior e comprovado conhecimento para o exercício da função de controle, missão difícil de alcançar ante a ausência de carreira estruturada na maioria dos municípios. Outro ponto importante, diz respeito à remuneração desses servidores que deve ser compatível com a atribuição exercida. (MATO GROSSO, 2007)

Visando preservar a imparcialidade e a ética profissional, os integrantes das Unidades de Controle não devem fazer parte de comissões de licitações, sindicâncias ou processos administrativos, inventários e outras comissões, pois cabe a eles, em última análise, organizar e fiscalizar estes atos.

Por fim, Cavalheiro e Flores (2007), destacam que os valores morais devem ser considerados como requisito de ingresso nos quadros funcionais dos órgãos que integram o sistema de controle interno, e não apenas os critérios técnicos e de conhecimentos, vez que não há sistema de controle que resista a ausência generalizada de valores éticos na organização. Apontando para a necessidade de os valores éticos da entidade serem elaborados e publicados pela organização, com acesso a todos os colaboradores.

Diferentemente do que usualmente afirmam muitos administradores, o controle interno não é mais um órgão criado para emperrar a máquina administrativa. Um controle interno bem estruturado é um aliado do gestor, evitando que os problemas ocorram ou garantindo que

os ajustes e correções sejam realizadas tempestivamente, buscando evitar as falhas, o desperdício ou desvio do dinheiro público e a eficácia e a efetividade das ações governamentais.

A literatura destaca que um controle interno eficiente é a garantia de uma gestão mais proba e eficiente, com menos problemas no futuro com os órgãos de controle externo. As ações preventivas (normatização, capacitação, fomento à transparência e ao controle social), as ações concomitantes (inspeções e auditorias) e o controle posterior (levantando dados estatísticos e ações reparatórias), geram uma espécie de blindagem da administração. (CRUZ e GLOCK, 2007)

4.2 O MODELO DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PROPOSTO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA: MARCO NORMATIVO

Como dito, a Constituição Federal de 1988 obrigou os municípios brasileiros a implantarem os seus Sistemas de Controle Interno Municipal, nos moldes do que será disciplinado pela Lei Complementar. Diante da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o assunto, os Tribunais de Contas do país passaram a realizar uma movimentação institucional entre os anos 1990 a 2005 exigido que os municípios editassem leis versando sobre o assunto.

Em dezembro de 2005 o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA) editou a Resolução nº 1.120 de 21 de dezembro de 2005, obrigando as 417 prefeituras e câmaras de vereadores da Bahia a instituírem os sistemas de controle internos municipais, criando os órgãos centrais ou as controladorias internas até 30/09/2006, sob pena de rejeição de contas. A referida norma vai além, apresentando um modelo de funcionamento deste órgão.

É certo que a Constituição Federal/88 no art. 31 define que sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal é um dos legitimados para promover a fiscalização dos municípios. O dispositivo constitucional carecer de regulamentação sendo considerada pela doutrina constitucionalista norma de eficácia limitada. Para Barroso (2010), a norma constitucional de eficácia limitada, são aquelas que:

[...] não receberam do constituinte normatividade suficiente para sua aplicação, o qual deixou ao legislador ordinário a tarefa de completar a

regulamentação das matérias nelas traçadas em princípio ou esquema. Estas normas, contudo, ao contrário do que ocorria com as ditas não autoaplicáveis, não são completamente desprovidas de normatividade. Pelo contrário, são capazes de surtir uma série de efeitos, revogando as normas infraconstitucionais anteriores com elas incompatíveis, constituindo parâmetro para a declaração da inconstitucionalidade por ação e por omissão, e fornecendo conteúdo material para a interpretação das demais normas que compõem o sistema constitucional.

O segundo questionamentos que se faz é se o TCM/BA, ao determinar aos municípios baianos que promovessem a implantação dos Sistemas de Controle Interno nos municípios, sob pena de rejeição de contas, não estaria extrapolando suas competências legais, ferindo o pacto federativo, o princípio de separação dos poderes e da legalidade esculpido no art. 5º, II que dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” O assunto não será aprofundado neste estudo, considerando que seu objetivo é outro, deixa registrado, entretanto, os questionamentos que podem servir de base para outros trabalhos acadêmicos.

O certo é que todos os Municípios da RMS pesquisados editaram as leis municipais regulamentando o Sistema de Controle Interno. Ao agirem assim supriu, de certo modo, a ausência da regulamentação federal, considerando que cabe ao ente municipal legislar sobre questões locais e dispor sobre sua estrutura administrativa. Tais normas, entretanto, se sujeitarão ao um comando normativo de âmbito nacional, caso o Congresso Nacional regulamente a matéria, não podendo contrariá-lo.

Muitas leis municipais como será visto adiante, foram editadas antes da publicação da Resolução 1.120/05, seguindo, assim, diretrizes próprias, podendo destoar, em certa medida, das orientações do órgão de Contas.

Para o Tribunal de Contas da Bahia (TCM) o sistema de controle interno é o conjunto de normas, regras, princípios, planos, métodos e procedimentos que, coordenados entre si, têm por objetivo efetivar a avaliação da gestão pública, realizar o acompanhamento dos programas e políticas públicas, avaliar os seus resultados, evidenciando legalidade, razoabilidade, economia, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e entidades municipais (BAHIA, 2005).

A Resolução 1.120/05, seguindo assim a diretriz constitucional disposta no art. 70 e 74, determina no art. 9º, que os Poderes Executivos e Legislativos municipais implantem e mantenham o sistema de controle interno integrado, com a finalidade de:

Avaliar o cumprimento das metas do PPA, comprovando a conformidade de sua execução; avaliar os Programas de Governo verificando o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento; avaliar o Orçamento comprovando a conformidade da execução com os parâmetros, limites e destinações constantes dos dispositivos da Lei 4.320/64; comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais nos órgãos e entidades municipais (BAHIA, 2005).

Caberia ao sistema, ainda, comprovar a legalidade e avaliar os resultados da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito e garantias; analisar sua consistência e adequação aos limites legais vigentes; exercer o controle dos direitos e deveres do município; apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BAHIA, 2005).

O sistema de controle interno, segundo a referida Resolução, é composto por um órgão central (Controladoria Interna), responsável pela coordenação do sistema, e um conjunto de órgãos setoriais, a exemplo da contabilidade, das comissões de licitações, tesouraria, setor de compras, almoxarifado, patrimônio, das supervisões, diretorias entre outros, a quem cabe diretamente ou indiretamente promover o autocontrole de suas atividades.

O sistema de controle interno é formado, assim, no dizer de Castro (2010), por vários subsistemas – unidades centralizadas de controle – que devem agir de forma harmoniosa, multidisciplinar, integrada e sob a égide de uma norma comum que lhe confira segurança jurídica.

Sistema, no dizer de Sanches (1997, p. 243) apud Cavalheiros e Flores, corresponde ao conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vista à consecução de objetivos bem determinados. Os objetivos devem ser claramente definidos para que as partes possam ser articuladas de modo a possibilitar o atingimento dos resultados pretendidos. Normalmente um sistema é um subsistema de outro mais abrangente e passível de decomposição em subsistemas menores.

Outro ponto que merece igual atenção, que ganha destaque na Resolução da Bahia é que os órgãos centrais de controle interno devem estar subordinados diretamente ao Prefeito Municipal e suas atividades não são passíveis de terceirização. Também devem ser dotados de estrutura condizente com o porte e a complexidade do Poder, condições nem sempre observadas na maioria dos municípios baianos.

Compete aos Sistemas de Controle Interno municipais na Bahia (órgão central e órgãos setoriais), por força da Resolução 1.120/2005, normatizar os procedimentos

operacionais dos órgãos municipais, verificar a consistência dos dados contidos no Relatório de Gestão Fiscal, exercer o controle das operações de crédito, garantias, direitos e haveres do município, avaliar a adoção de providências para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos limites, checar se foram adotadas as medidas para o retorno da despesa total com pessoal, observar se os limites e das condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar estão de acordo com a legislação, se a destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos está adequada, avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e no Anexo de Metas Fiscais, bem como os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades municipais.

Cabe ao referido sistema, ainda, fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, realizar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos municipais, apurar os atos ou fatos inquinados de ilegalidades, comunicando à autoridade responsável para adoção das providências cabíveis. Deve, ainda, verificar a legalidade e a adequação aos princípios e regras estabelecidos pela Lei Federal nº 8.666/93 em relação aos procedimentos licitatórios e respectivos contratos efetivados e celebrados pelos órgãos e entidades municipais, entre outras medidas.

4.2.1 Quadro de Servidores e a Relação com o Controle Externo

As atividades do controle interno, segundo a referida Resolução, devem ser exercidas por “servidores municipais, ocupantes de cargos públicos do quadro permanente do órgão ou entidade, não sendo passíveis de delegação por se tratar de atividades próprias do Município.” (BAHIA, 2005).

Este é, seguramente, um grande desafio a ser perquirido pelos órgãos municipais, quando se sabe que a maioria dos Municípios não possui um quadro de servidores municipais concursados, com a formação de carreira e a qualificação adequada para o desempenho de tais funções.

Pela norma, à unidade responsável pela manutenção do Sistema de Controle Interno Municipal não pode ser negado o acesso às informações pertinentes ao objeto de sua ação, cabendo a ela o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional. Para tanto os Sistemas de Controle Interno baianos devem organizar e executar programação semestral de auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao TCM os respectivos relatórios, além de alertar

formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure Tomada de Contas Especial sempre que tiver conhecimento de qualquer das ocorrências que ensejem tal providência (BAHIA, 2005).

A falta da estruturação da carreira dos agentes ou assessores de controle interno tem sido um grande desafio para o funcionamento adequado dos Sistemas de Controle Interno Municipal, notadamente em relação ao trabalho das unidades centrais ou Controladorias. Isso foi o que revelou enquete realizada da União das Controladorias Internas da Bahia divulgada no I Congresso Baiano de Controle Interno Municipal, em 4 de junho de 2012 (PESQUISA, 2012).

Foram respondidos 59 questionários por Controladores internos de municípios da Bahia presentes ao evento, uma amostra equivalente a 14,14% do total de 417 municípios, que constatou o seguinte:

78% dos controladores ocupam cargo comissionados, 39% estão no cargo há mais de 4 anos, 81% residem no município e apenas 34% possuem formação superior, sendo a Contabilidade a área mais evidente com 52%. A maioria dos controladores internos, 69%, é do sexo masculino, 41% estão acima dos 40 anos, 88% se consideram relativamente capacitados e apenas 7% se sentem plenamente capacitados.

Avaliando a remuneração destes profissionais 64% declaram receber entre R\$ 1.866 a R\$ 3.842,00, valores abaixo do piso médio dos secretários municipais, 98% das controladorias não possuem plano de carreira e 83% estão ligados ao Gabinete do Prefeito (a), quando o ideal seriam se constituir numa Secretaria com autonomia orçamentária, financeira e operacional.

Em relação ao Sistema de Controle Interno, 19% não possuem Lei Municipal regulamentando o Controle Interno, 71% não tem Regimento Interno disciplinando as atividades da Controladoria; 83% declararam possuir de um a três servidores para realizar todo o trabalho, o que é muito pouco para o grau de responsabilidade e atribuições que são delegadas ao órgão.

Ao abordar o julgamento das contas pelo Tribunal de Contas de 2010, a pesquisa aponta que 98% das prefeituras pesquisadas tiveram suas contas Aprovadas com Ressalva ou reprovadas. Sobre o Relatório de Controle Interno o TCM constatou que 36% não atende aos parâmetros técnicos do órgão e 49% atende parcialmente.

Cruz et al. (2014), por sua vez traz em seu estudo os seguintes dados:

Em relação às equipes municipais das CGMs, 13 municípios (93%) não possuem plano de carreira próprio. Dois (14%) afirmam possuir carreira específica, mas são cargos do Plano de Cargos, Carreiras e Remuneração da

Prefeitura que atuam especificamente na CGM (auditor e analista de controle interno). Apenas um município (7%) afirmou estar em fase de criação da carreira – São Paulo/SP.

O vínculo empregatício da maioria dos servidores é efetivo, 17% estão em cargos/empregos em comissão, e 12% são efetivos, mas estão em cargos/emprego em comissão ou recebem por função gratificada. Portanto, 83% do pessoal é efetivo. Porto Alegre/RS é o único município que não tem servidor comissionado na CGM, são todos efetivos. Dois municípios (Boa Vista/RR e São Paulo/SP) possuem mais de 45% do pessoal ocupando cargos em comissão.

Entre tais municípios não foi possível aferir a prevalência dos servidores efetivos, comissionados ou temporários, tempo de permanência dos Controladores Gerais nos cargos, gênero, idade, local de residência dos mesmos, grau de formação, área de prevalência e percepção quanto ao domínio do conhecimento teórico e prático da área.

De igual modo também não teve condições de observar a média de remuneração dos profissionais, a paridade remuneratória se comparada com o vencimento dos secretários municipais, a existência ou não de plano de carreira, a vinculação e autonomia conferida à Controladoria, do ponto de vista orçamentário, financeiro e operacional como apontado na enquete.

Os Relatórios de Controle Interno analisados não trouxeram estes dados de modo que resta uma lacuna neste estudo a respeito desses temas que poderia ter sido sanada mediante a aplicação de entrevista semiestruturada, técnica que não foi utilizada em face das limitações impostas pelo período eleitoral e pela pandemia provocada pela Covid-19.

As Controladorias Internas da RMS apontaram nos seus Relatórios de Controle Interno de 2018 a quantidade de servidores lotados no órgão. No universo de 13 órgãos pesquisadas, 8 consignaram a informação nos referidos documentos, conforme Tabela 2:

Tabela 2: Quantidade de servidores lotados nas Controladorias da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Municípios da RMS	População	Quantidade de servidores lotados nas Controladorias da RMS	Número de servidores médios esperado por 81.313,75 habitantes
Lauro de Freitas	201.635	28	28
Simões Filho	132.906	12	18
Candeias	87.458	07	12
Dias D'Ávila	82.432	09	11
S. Sebastião do Passé	44.430	09	6
S. Francisco do Conde	40.245	17	5
Pojuca	39.972	03	6
Madre de Deus	21.432	05	3
Total	650.510	90	
Média	81.313,75	11,25	

Fonte: Produzida pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno, 2018

Segundo a Tabela 2, na RMS há uma média de 11 servidores para cada 81.313,75 habitantes. As 8 (oito) Controladorias que consignaram tais informações em relatório, 4 (quatro) possuem um número de servidores abaixo da média esperada para a região. É o caso dos Municípios de Simões Filho, Candeias, Dias D'Ávila e Pojuca, cujo número de servidores esperado, segundo a média da região, seria 18, 12, 11 e 6 servidores, respectivamente, porém só possuem 12, 07, 09 e 03 funcionários.

Apesar destes dados, dos 8 (oito) municípios pesquisados, 7 (sete) possuem mais de 3 (três) servidores, número acima dos parâmetros apontados na enquete realizada da União das Controladorias Internas da Bahia, divulgada no I Congresso Baiano de Controle Interno Municipal, em 4 de junho de 2012. Este estudo destacou que 83% dos controladores declararam possuir de 1 (um) a 3 (três) servidores para realizar todo o trabalho da Controladoria (PESQUISA, 2012).

Ao discorrer sobre a Relação como o Controle Externo, a norma obriga o dirigente da unidade central do Sistema de Controle Interno Municipal, ao tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dar ciência ao Tribunal de Contas dos Municípios, sob pena de responsabilidade solidária, informando as providências adotadas para corrigir a ilegalidade ou irregularidade detectada, determinar o ressarcimento de eventual dano causado ao erário e evitando ocorrências semelhantes.

O assunto gera polêmica e dúvidas nos responsáveis pelo Controle Interno como deve atuar quando se deparar com essa situação. A resposta nos pareceres ter vindo com a

publicação da Resolução 1407/2020 que dispõe sobre a instauração, organização e encaminhamento de processos de Tomada de Contas Especial ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, pela Administração Direta e Indireta Municipal. Nos considerados dessa norma, o TCM/BA assim manifestou:

Considerando que o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, na condição de órgão julgador dos processos em que se apura a ocorrência de dano ao Erário, somente deve ser acionado após a autoridade administrativa competente ter adotado, sem sucesso, as medidas administrativas necessárias à caracterização e recomposição do dano;

O art. 2º da referida Resolução vai além, deixando claro como deve agir o Controlador Interno quando tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade destacando o momento para dar ciência ao TCM/BA sobre a mesma. O artigo citado assim dispõe: Art. 2º A Tomada de Contas Especial é um processo instaurado pela autoridade administrativa competente depois de esgotadas as medidas administrativas internas, ou por determinação do Tribunal, devidamente formalizado e com rito próprio, com o objetivo de promover a apuração dos fatos, a identificação dos responsáveis, a quantificação do dano e a recomposição do prejuízo causado ao Erário, quando caracterizado pelo menos um dos seguintes fatos:

I - omissão no dever de prestar contas;

II - não comprovação da correta aplicação de recursos repassados pelos municípios mediante convênio, contrato de repasse, ou outro instrumento congênere, inclusive mediante Termos de Parceria e Contratos de Gestão celebrados com Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e com Organizações Sociais e outros previstos na legislação;

III - ocorrência de desfalque, alcance, desvio, desaparecimento de dinheiros, bens ou valores públicos;

IV – ocorrência de extravio, perda, subtração ou deterioração culposa ou dolosa de valores e bens;

V - prática de ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário;

VI - concessão irregular de quaisquer benefícios fiscais ou de renúncia de receitas de que resulte dano ao erário.

Logo, da leitura dos referidos dispositivos, conclui-se que a ciência do órgão de Contas se dá depois de esgotadas, internamente, a adoção das medidas administrativas.

4.2.2 Atividades a serem executadas pelas Controladorias

A Administração Pública Municipal para cumprir o seu objetivo principal, isto é, prestar os serviços públicos diretamente à população, se organiza através de um sistema

administrativo burocrático, regido por lei, composto de vários subsistemas que se interagem, vinculados ao conjunto das Secretárias Municipais.

Esse conjunto de atividades executadas pelos subsistemas administrativos municipais devem ser objeto de acompanhamento e controle do órgão central do Sistema de Controle Interno (Controladoria Interna), conforme disposto no Art. 11 da Resolução 1.120/05 do TCM/BA a seguir:

Art. 11. Serão objeto de acompanhamentos e controles específicos por parte do órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno Municipal:

- I - a execução orçamentária e financeira;
- II - o sistema de pessoal (ativo e inativo);
- III - os bens patrimoniais;
- IV – os bens em almoxarifado;
- V – os veículos e combustíveis;
- VI - as licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes;
- VII - as obras públicas, inclusive reformas;
- VIII - as operações de créditos;
- IX – os limites de endividamento;
- X - os adiantamentos;
- XI - as doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidos;
- XII - a dívida ativa;
- XIII - a despesa pública;
- XIV - a receita;
- XV - a observância dos limites constitucionais;
- XVI - a gestão governamental;
- XVII – os precatórios.

Questiona-se, entretanto, como deve se dá este controle e acompanhamento pela Controladoria Interna. A resposta está na leitura sistemática do art. 11 combinado com art. 12 da Resolução 1.120/05. Enquanto o primeiro fala que a Controladoria, enquanto órgão central do sistema de controle interno municipal deve atuar, de modo específico, sobre tais subsistemas, o art. 12 detalha o tipo de atividade fiscalizatória a ser exercida de modo específico em cada um deles.

O art. 12 da referida resolução dispõe que os Sistemas de Controle Interno Municipais deverão desempenhar, para o pleno exercício de sua competência, as seguintes atividades de controle, dentre outras:

I – na Execução Orçamentária e Financeira:

- a) verificar a existência, atualização e adequação dos registros dos Livros ou Fichas de Controle Orçamentário, do Diário, do Razão, do Caixa, dos Boletins de Tesouraria e dos Livros da Dívida Ativa com as normas constantes da Lei nº 4.320/64 e legislação pertinente;
- b) verificar se a guarda dos Livros está sendo feita nos arquivos do órgão ou entidade, já que é vedada sua permanência em escritórios de contabilidade;
- c) verificar se os Livros informatizados estão devidamente impressos, encadernados e assinados pela autoridade competente;
- d) verificar a existência de autorização legislativa para abertura de créditos adicionais, transposição, transferência e remanejamento de recursos de uma categoria de programação para outra;
- e) verificar o cumprimento dos prazos para publicação dos relatórios da Lei Complementar nº 101/00, a exemplo dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal.

II – no Sistema de Pessoal:

- a) verificar a existência de registros/fichas funcionais e financeiras individualizados dos servidores do órgão ou entidade, aí se incluindo os ocupantes de cargos de provimento permanente ou efetivos, ativos e inativos, de cargos de provimento temporários (cargos em comissão) e os empregados contratados sob o regime celetário;
- b) verificar a existência de registros contendo dados pessoais dos servidores e empregados, atos e datas de admissões, cargos ocupados ou funções exercidas, lotações, remunerações e alterações ocorridas em suas vidas profissionais;
- c) verificar a existência de registros atualizados das pensões e aposentadorias concedidas, identificando os nomes dos beneficiados e as respectivas fundamentações legais;
- d) verificar a existência de controles de frequências, arquivos e prontuários atualizados e organizados;
- e) verificar a existência de programas de capacitação continuada de servidores e empregados;
- f) verificar a existência de segregação das funções de cadastro e de folha de pagamento;
- g) verificar a realização de recadastramento periódico de servidores inativos e pensionistas;
- h) efetivar o acompanhamento de contratos de servidores por tempo determinado, analisando sua legalidade e visando a observância das obrigações contratuais neles contidas;
- i) verificar se estão sendo encaminhados, trimestralmente, à Inspeção Regional do TCM à qual esteja jurisdicionado o órgão ou entidade, informações sobre o número total de servidores públicos e empregados, nomeados e contratados, bem como a despesa total com o pessoal, na forma especificada pela Resolução TCM nº 395/99;
- j) efetivar análise da legalidade e legitimidade dos gastos com folhas de pagamento dos órgãos e entidades da administração direta e indireta municipal;

- k) verificar a existência e geração constante e frequente de relatórios gerenciais relativos aos recursos humanos dos órgãos e entidades da administração direta e indireta municipal;
- l) verificar se estão sendo cumpridos os limites relativos a despesa de pessoal estabelecidos por legislação federal.

III – nos Bens Patrimoniais:

- a) verificar a realização de inventários físicos periódicos dos bens patrimoniais em períodos não superiores a (01) um ano;
- b) verificar se os bens de natureza permanente receberam números sequenciais de registro patrimonial para identificação e inventário, por ocasião da aquisição ou da incorporação ao patrimônio;
- c) verificar se a numeração foi efetuada mediante gravação, fixação de plaqueta ou etiqueta apropriada e carimbo, no caso de material bibliográfico;
- d) verificar se os bens estão registrados em fichas ou livros de inventário, dos quais constem data de aquisição, incorporação ou baixa, descrição do bem, quantidade, valor, número do processo e identificação do responsável por sua guarda e conservação;
- e) verificar a existência de arquivos de notas fiscais para bens móveis;
- f) verificar a existência de termos de responsabilidades sobre um bem ou sobre um lote de bens.

IV – nos Bens em Almojarifado:

- a) verificar a existência de arquivos de registro de materiais e bens que, processados em fichas ou magneticamente, contenham a data de entrada e saída do material, sua especificação, sua quantidade e custo e sua destinação, com base nas requisições de materiais;
- b) verificar a existência e utilização de documento padrão para a requisição de material;
- c) verificar a existência de normas que definam quais os responsáveis pelas assinaturas das requisições de material;
- d) verificar se os níveis de estoque estão sendo controlados e atualizados sistematicamente;
- e) verificar se o valor total do estoque apurado no encerramento do exercício ou da gestão financeira vem sendo registrado no sistema patrimonial;
- f) verificar as condições de acondicionamento de bens e materiais, no que concerne à segurança, iluminação, ventilação, etc.;
- g) verificar a existência de registro diário das entradas e saídas do almojarifado bem como da confecção de balancetes mensais;
- h) verificar a existência de controle das compras e aquisições de bens e serviços, seja através de boletins de medição de serviços, seja mediante a aferição da quantidade e qualidade do bem entregue.

V – nos Veículos e Combustíveis:

- a) verificar a existência de fichas de registros de veículos contendo informações sobre marca, cor, ano de fabricação, tipo, número da nota fiscal, modelo, número do motor e do chassi, placa e número de registro no Detran;
- b) verificar a existência de autorizações para abastecimento de veículos e equipamentos devidamente implantadas;
- c) verificar a existência de mapas de controle de quilometragem e abastecimento;
- d) verificar a existência de mapas de controle do desempenho dos veículos para a promoção de revisões e/ou manutenções;
- e) verificar a existência de controle sobre reposições de peças em veículos, incluindo-se pneus.

VI – nas Licitações, Contratos, etc.:

- a) verificar a existência de cadastro atualizado de empresas que forneçam materiais ou equipamentos;
- b) verificar a existência de registros e atas das ações da comissão de licitação;
- c) verificar a existência de acompanhamento dos contratos celebrados pela administração no que tange à vigência, pagamento de parcelas, etc.;
- d) verificar a existência de tabelas de registro de preços municipais elaborada pelo Poder Executivo municipal e se os órgãos e entidades municipais fazem uso dela, compatibilizando os preços constantes das licitações com aqueles registrados nas mencionadas tabelas.

VII - nas Obras Públicas, inclusive Reformas:

- a) verificar os registros das obras/serviços de engenharia executado e/ou em execução no município, de acordo com as regras constantes de Resolução do TCM que trata do Sistema SICOB;
- b) verificar a manutenção de cadastros atualizados de fornecedores de materiais, equipamentos e serviços destinados às obras, os quais deverão permanecer sempre à disposição do TCM;
- c) verificar se as obras/serviços de engenharia executadas ou em execução estão devidamente identificadas e a sua documentação arquivada em pastas especiais;
- d) verificar se existem projetos básico e executivo;
- e) verificar se as obras/serviços de engenharia foram precedidos de procedimento licitatório;
- f) verificar se foram elaborados orçamentos detalhados em planilhas que expressem a composição de todos os itens e preços unitários;
- g) verificar se foi indicada a dotação por onde deveria ocorrer a despesa;
- h) verificar se foram providenciadas fotografias da situação pré-existente, no caso de reformas;
- i) verificar se foi firmado contrato com a empresa executora, bem como se o mesmo foi complementado por termos aditivos;
- j) verificar se foi expedida ordem de início dos serviços;
- k) verificar se os pagamentos das obras/serviços de engenharia foram efetuados com base nos boletins de medições;
- l) verificar se as faturas, empenhos, notas fiscais e recibos se referem às obras contratadas;
- m) verificar se ocorreram requisições de materiais, bem como se houve remanejamentos daqueles excedentes de ou para outras obras;
- n) verificar se as obras foram recebidas mediante termos provisórios ou definitivos;
- o) solicitar e analisar demais informações consideradas necessárias para a perfeita caracterização dos serviços a serem executados.

VIII - nas Operações de Crédito:

- a) verificar a existência de arquivos com controles específicos de todos os empréstimos tomados pelo município, contendo as autorizações legais para contraí-los, os contratos, valores, prazos, desembolsos ou amortizações, bem como aditamentos que elevem o valor da dívida ou modifiquem prazos contratuais.

IX – nos Limites de Endividamento:

a) verificar a emissão de alertas na hipótese de a dívida consolidada do município encontrar-se próxima dos limites fixados na Resolução nº 40, do Senado Federal.

X – nos Adiantamentos:

- a) verificar a existência de normas definindo as condições para realização de despesas sob regime de adiantamento e as regras para a sua concessão e prestação de contas;
- b) verificar a existência de ato administrativo definindo quem poderá ser supridor e a forma de prestação das contas relativa ao adiantamento, conforme estabelecido em Resolução do TCM.

XI – nas Doações, Subvenções, Auxílios e Contribuições:

- a) verificar se a entidade para a qual o recurso foi repassado é reconhecida, por lei municipal, como entidade civil sem fins lucrativos, como ensina Resolução deste TCM;
- b) verificar se as entidades que receberam recursos deles prestaram contas no prazo assinalado em Resolução deste Tribunal;
- c) verificar se da prestação de contas a que alude a alínea anterior consta a documentação estabelecida por Resolução deste TCM;
- d) emitir parecer sobre a regularidade ou não da prestação de contas da entidade civil beneficiada.

XII – na Dívida Ativa:

- a) verificar se, depois de esgotado o prazo estabelecido para pagamento, da decisão administrativa irreformável ou da decisão judicial passada em julgado, o crédito tributário foi devidamente inscrito em dívida ativa;
- b) verificar se constam da inscrição em dívida ativa o(s) nome(s) do(s) devedor(es) ou co-responsável(eis), bem como seu(s) domicílio(s) ou residência(s);
- c) verificar se constam da inscrição a quantia devida, o modo de cálculo dos juros de mora, a origem do crédito, a data de inscrição, o número do processo administrativo que originou o crédito, a indicação do livro e da folha de inscrição;
- d) verificar se contribuinte foi devidamente comunicado da inscrição do débito em dívida ativa;
- e) verificar se, não sendo regularizado o débito pelo contribuinte no prazo estabelecido, foi emitida a certidão de dívida ativa;
- f) verificar se da certidão de que trata a alínea anterior constam o nome do devedor, co-responsável, se houver, bem como domicílios ou endereços residenciais, valor original da dívida, juros e outros encargos previstos em lei, origem, natureza e fundamento legal, data e número de inscrição no registro da dívida ativa e número do processo administrativo ou do auto de infração;
- g) verificar se a Certidão de Dívida Ativa foi encaminhada à Procuradoria do Município para que se dê início ao processo de execução fiscal.

XIII - na Despesa Pública:

- a) verificar a existência de descrições e especificações lançadas, de forma clara e detalhada, nas Notas de Empenho, Notas Fiscais, Recibos, cotações de preços, nos casos de aquisições por dispensa de licitação, e outros documentos similares;
- b) verificar se nos processos de pagamento de despesas constam o nome do credor, o valor exato a pagar, a unidade gestora responsável pelo

pagamento, o número da conta bancária e cheque, da nota de empenho e da nota fiscal respectiva;

- c) verificar se o pagamento foi efetuado pelas únicas formas previstas em Resolução do Tribunal: cheque nominativo, ordem bancária ou transferência eletrônica, e se as quitações das importâncias recebidas pelos credores foram efetuadas mediante assinaturas firmadas em recibo;
- d) analisar a caracterização do interesse público na aquisição do bem ou serviço;
- e) consultar as bases de dados dos órgãos fazendários quanto à regularidade cadastral dos fornecedores e prestadores de serviços.

XIV – na Receita:

- a) verificar a existência de documentos de arrecadação municipal;
- b) verificar a existência de registros bancários e de Tesouraria, tais como boletins de Tesouraria, contas bancárias, etc.;
- c) verificar a existência de cadastro de contribuintes atualizado (imóveis, prestadores de serviços, etc.

XV – na observância dos Limites Constitucionais:

- a) verificar a observância dos limites constitucionais atinentes;
- b) ao endividamento do órgão/entidade;
- c) aos gastos com pessoal;
- d) às aplicações em educação (FUNDEF inclusive);
- e) aos gastos com a saúde.

XVI – na Gestão Governamental:

- a) verificar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual;
- b) verificar se os programas/projetos previstos no PPA constam da LOA e da LDO;
- c) analisar, sob o aspecto da economicidade, o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do seu gerenciamento;
- d) avaliar a gestão do administrador, visando comprovar sua legalidade e legitimidade e seus resultados quanto à eficiência e eficácia dos programas/projetos executados ou em execução.

XVII – nos Precatórios

- a) verificar a sua inclusão no orçamento;
- b) verificar a sua contabilização;
- c) verificar o acompanhamento da ordem cronológica dos pagamentos.

Após a edição da Resolução 1.120/05, vários outros normativos foram publicados pelo TCM/BA, gerando obrigações novas ao Sistema de Controle Interno Municipal. A Resolução 1421/2020 dispõe sobre a fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas dos Municípios – TCM/BA sobre o repasse e a aplicação de recursos concedidos por órgãos municipais a Organização Social – OS e Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP. Nela há um capítulo específico dedicado às responsabilidades atribuídas ao Controle Interno a saber:

Art. 36 - Caberá ao responsável pelo controle interno da Administração Pública se manifestar por meio de parecer acerca da regularidade ou não das prestações de contas de recursos repassados à OS ou OSCIP.

§ 1º Em decorrência do exame de regularidade de que trata o caput deste artigo, eventuais impugnações de despesas, desfalques ou desvios de bens ou outras irregularidades, deverão ser expressamente consignadas em parecer ou laudo técnico emitido pelo controle interno da Administração Pública, dando-se ciência ao respectivo ordenador da despesa e ao dirigente da OS ou OSCIP.

§ 2º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, delas darão ciência, de imediato ao TCM/BA, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 3º Verificada, em auditoria, inspeção ou na apreciação das contas, irregularidades ou ilegalidades que não tenham sido comunicadas tempestivamente ao TCM/BA e provada a omissão, o dirigente do órgão de controle interno, na qualidade de responsável solidário, ficará sujeito às sanções previstas para a espécie, nesta Resolução, independentemente das demais cominações legais.

§ 4º O relatório do órgão de controle interno da Administração Pública deverá conter o parecer conclusivo sobre as contas e a avaliação, no que se refere aos seguintes aspectos:

- a) cumprimento das metas previstas no plano de trabalho, conforme previsto no art. 22 desta Resolução;
- b) manifestação sobre a regularidade e qualificação das OS ou OSCIP;
- c) apuração da legalidade e avaliação dos resultados quanto à eficácia, eficiência, razoabilidade e a economicidade da aplicação de recursos públicos por parte das OS ou OSCIP;
- d) providências que foram adotadas para corrigir a ilegalidade ou irregularidade, inclusive quanto aos ressarcimentos de eventuais danos causados ao erário;
- e) conformidade legal dos contratos de gestão e termos de parceria;
- f) resultados das auditorias e inspeções, porventura realizadas.

A Resolução 1.420/2020 dispõe sobre os critérios e procedimentos acerca da remessa de documentos e informações necessárias à apreciação da legalidade para fins de controle e registro dos atos de admissão de pessoal da administração direta e indireta. O TCM/BA delega a seguinte competência aos órgãos do Controle Interno:

Art. 4º. A documentação atinente aos atos de admissão de pessoal terá composição específica, conforme descrito nos parágrafos deste artigo.

§1º. Concurso Público para cargo efetivo (estatutário) ou emprego público (celetista):

XXIII **parecer** emitido por responsável pelo **Controle Interno** sobre a regularidade do processo do **concurso público**. (Grifo nosso)

§3º. Processo Seletivo Simplificado para contratação de pessoal por tempo determinado para atender à necessidade temporária de excepcional interesse público:

XXII. **parecer** emitido por responsável pelo **Controle Interno** sobre a regularidade do **processo seletivo simplificado**. (Grifo nosso)

Na Resolução 1.407/2020 o TCM regulamentou o processo de Tomada de Contas Especial no âmbito da Administração Direta e Indireta Municipal e aproveitou para disciplinar a atuação do Controle Interno em face desse expediente, dispondo o seguinte:

Art. 2º A Tomada de Contas Especial é um processo instaurado pela autoridade administrativa competente depois de esgotadas as medidas administrativas internas, ou por determinação do Tribunal, devidamente formalizado e com rito próprio, com o objetivo de promover a apuração dos fatos, a identificação dos responsáveis, a quantificação do dano e a recomposição do prejuízo causado ao Erário, quando caracterizado pelo menos um dos seguintes fatos:

§ 4º Na hipótese de se constatar a ocorrência de grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial que não resultem dano ao erário, a autoridade administrativa ou o órgão de controle interno deverá representar os fatos ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia.

Art. 9º Após o pronunciamento conclusivo do tomador de contas especial ou da comissão de Tomada de Contas Especial, o processo será remetido à **unidade central de controle interno para análise e emissão de parecer conclusivo**, o qual deverá contemplar as propostas de encaminhamento pertinentes. (Grifo nosso)

Parágrafo único. Caso a unidade de controle interno verifique o descumprimento das normas pertinentes à instauração e ao desenvolvimento da Tomada de Contas Especial, o processo será devolvido à origem para saneamento das omissões ou falhas detectadas.

Art. 10. Após a emissão de parecer conclusivo pela unidade de controle interno do órgão, o processo será remetido à autoridade competente para conhecimento e para a adoção das medidas cabíveis.

Art. 18. **Integram o processo de Tomada de Contas Especial** os seguintes documentos:

III - **parecer conclusivo da unidade central de controle interno**, que deverá manifestar-se expressamente sobre: (Grifo nosso)

- a) a adequação das medidas administrativas adotadas pela autoridade competente para a caracterização ou elisão do dano;
- b) o cumprimento das normas pertinentes à instauração e ao desenvolvimento da tomada de contas especial;

IV - pronunciamento do Chefe de Poder ou órgão autônomo, ou, no caso do Poder Executivo, do Secretário Municipal, do supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente, atestando ter tomado conhecimento do relatório do tomador de contas ou da Comissão de tomada de contas especial e do parecer da unidade central de controle interno.

Art. 21. Os processos de Tomada de Contas Especial devem ser encaminhados ao Tribunal de Contas contendo os documentos relacionados no art. 18 desta Resolução Normativa.

§ 3º A comissão ou o servidor designado para conduzir o procedimento da tomada de contas especial, os responsáveis pelo controle interno do órgão ou da entidade jurisdicionada e a autoridade administrativa competente serão responsáveis pela autenticidade das informações encaminhadas ao Tribunal, e por elas responderão, pessoalmente, caso venham a ser apuradas divergências ou omissões.

Art. 24. **O responsável pela unidade central de controle interno** das unidades jurisdicionadas, ao tomar conhecimento de omissão no dever de

instaurar a Tomada de Contas Especial, ou ainda, de qualquer irregularidade ou ilegalidade, **alertará formalmente a autoridade competente para a adoção das medidas necessárias** para assegurar o exato cumprimento da lei e a promoção do integral ressarcimento ao erário. (Grifo nosso)

§ 1º Decorridos os prazos previstos nesta Resolução, e verificada a omissão da autoridade administrativa competente, o responsável pela unidade central de controle interno dará ciência, de imediato, ao Tribunal.

§ 2º Verificada, nos procedimentos de fiscalização, irregularidade ou ilegalidade que não tenha sido comunicada de forma tempestiva ao Tribunal e caracterizada a omissão, o responsável pela unidade central de controle interno, na qualidade de responsável solidário, ficará sujeito às sanções previstas na Lei Complementar Estadual nº 06/1991, sem prejuízo de outras penalidades legalmente estabelecidas.

§ 3º A falta de instauração da Tomada de Contas Especial no prazo previsto no §1º do artigo 5.º desta Resolução, sem motivo justo, poderá ensejar a aplicação das multas, previstas no art. 71 da Lei Complementar 06/1991 e no art. 296 da Resolução TCM nº 1392/2019, à autoridade municipal responsável pela omissão, sem prejuízo da aplicação das demais penalidades previstas em lei.

A Resolução 1.381/2018 dispõe sobre a fiscalização exercida pelo TCM/BA sobre o repasse e a aplicação de recursos concedidos por órgãos municipais a entidades civis sem fins lucrativos, mediante Termo de Fomento, Termo de Colaboração, Acordo de Cooperação ou outros instrumentos congêneres, e dá outras providências, dispondo o seguinte:

Art. 28 O responsável pelo controle interno ou Gestor do órgão repassador tomando conhecimento de ocorrência de irregularidades, deverá comunicar formalmente o fato à autoridade competente, para fins de instauração da competente Tomada de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

ANEXO I - A DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Parecer do gestor do órgão repassador ou do **controle interno** sobre a **regularidade da Prestação de Contas da Entidade beneficiada;** (Grifo nosso).

As Resoluções 1.379/2018 e 1.378/2018, respectivamente, trazem inovação tratando da prestação de contas de gestão e do governo a partir do exercício de 2019. Considera-se contas de gestão o conjunto de informações individualizadas ou consolidadas relativas a Unidade Jurisdicionada, sob a responsabilidade de um determinado ordenador de despesa, como ocorre na Educação, Saúde e Assistência Social.

Não havendo o cadastramento do ordenador de despesa, a responsabilidade será atribuída ao responsável legal do Município, por presunção. As normas repetem as disposições contidas na Resolução 1.060/05 (Prestação de Contas) determinando ao Controle

Interno a obrigatoriedade de aprestar o Relatório do Controle Interno, dirigido ao gestor, com um resumo das atividades do exercício, dando ênfase aos principais resultados.

Já a Resolução 1.373/2018 trata sobre a fiscalização do numerário entregue a servidor municipal, em regime de adiantamento (provisão de fundos), delegando ao Controle Interno o dever de:

Art. 6º A **comprovação da aplicação do numerário entregue ao servidor será encaminhada** por este, devidamente autuado em processo administrativo, **ao responsável pelo controle interno do Município**, no prazo máximo de 30 (trinta) dias contados do término do prazo de aplicação ou, quando for o caso, do encerramento do exercício financeiro em que ocorreu o adiantamento. (Grifo nosso)

§ 2º O servidor responsável que não observar os prazos estabelecidos neste artigo ou tiver **considerada irregular, pelo responsável do controle interno do Município, a comprovação da aplicação de adiantamento será considerado em alcance**, anulando-se a escrituração da despesa e **instaurando-se Tomada de Contas Especial**, pela autoridade municipal competente, para apuração de responsabilidade e reparação de eventual dano ao erário municipal. (Grifo nosso)

Art. 7º Caberá ao responsável pelo **controle interno do Município o exame preliminar** quanto à regularidade da comprovação de que trata o artigo anterior, **consubstanciado em relatório próprio**, a ser elaborado no prazo máximo de 30 (trinta) dias contados do seu recebimento. (Grifo nosso)

§ 1º Em decorrência do exame de regularidade de que trata o caput deste artigo, eventuais impugnações de despesas feitas por adiantamento, desfalque ou desvio de bens ou outras irregularidades deverão ser expressamente consignadas em **parecer ou laudo técnico emitido pelo controle interno** do Município, dando-se ciência ao respectivo ordenador da despesa, ao contador e ao servidor responsável pela aplicação do adiantamento, para as devidas providências, bem como ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. (Grifo nosso)

§ 2º Em relação às irregularidades detectadas na forma do parágrafo anterior, independentemente das medidas adotadas pela autoridade municipal competente, os servidores que delas tenham participado ou contribuído, direta ou indiretamente, poderão responder pelos respectivos atos omissos ou comissivos perante o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia.

§ 3º O responsável pelo **controle interno do Município encaminhará ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia**, até 30 dias após o encerramento do exercício financeiro, na forma do leiaute disponibilizado no Sistema Integrado de Gestão e Auditoria – SIGA, **o Demonstrativo dos Adiantamentos Concedidos no exercício**. (Grifo nosso)

Art. 12. A inobservância do disposto no art. 3º sujeitará o gestor e o ordenador da despesa a imputação de débito, além de multa prevista no art. 71, da Lei Complementar nº 06/91.

Parágrafo único – **Poderão incorrer também em multa**, fixada no caput deste artigo, **o responsável pelo controle interno do Município** e o contador em decorrência de irregularidades apuradas nos processos administrativos julgados pelas Câmaras, inclusive **no que tange ao descumprimento de atribuições fixadas nesta Resolução**. (Grifo nosso)

A Resolução 1.369/2018 trata sobre o controle e registro dos atos de concessão e revisão de aposentadoria e pensão por morte de servidores vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social – RPPS. Cabe ao Controle Interno atuar em relação a essa matéria, nos seguintes termos:

Art. 4º. A documentação atinente aos atos de concessão e revisão de aposentadoria e pensão terá composição específica para cada tipo de ato, conforme descrito nos parágrafos deste artigo.

§1º. **Aposentadoria:**

XVII. **parecer** emitido por responsável pelo Controle Interno sobre a regularidade do processo de **concessão do benefício**;

§2º. **Revisão de Aposentadoria:**

IX. **parecer** emitido por responsável pelo Controle Interno sobre a regularidade do ato retificador da **concessão do benefício**;

§3º. **Pensão por morte:**

III. do servidor(a) falecido(a):

k) **parecer** emitido por responsável pelo Controle Interno sobre a regularidade do processo de **concessão da pensão**.

§4º. **Revisão de Pensão por morte:**

VIII. **parecer** emitido por responsável pelo Controle Interno sobre a regularidade do **ato retificador de concessão da pensão**; (Grifo nosso)

Cabe ao Controle Interno garantir, ainda, o cadastro de Ordenadores de Despesas junto ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, nos termos do disposto no art. 10 da Resolução 1.357/2017.

Na transição de governo e no processo de transmissão de cargos, o TCM/BA recomendou aos gestores que incluam na referida Comissão o responsável pelo Sistema de Controle Interno, nos termos do disposto no art. 2º, I, alínea “c” da Resolução nº 1.311/2012. O Relatório de Controle Interno Anual do exercício que está findando, também deverá ser juntado na documentação que será disponibilizada ao novo gestor, conforme o art 2º, o qual diz que:

A Comissão terá, preferencialmente, a seguinte composição:

I – na Prefeitura:

c) **o responsável pelo Sistema de Controle Interno Municipal;**

Art. 4º Além da documentação mencionada no artigo anterior, **competem ainda ao Prefeito e ao Presidente da Câmara** (no que couber a este último) **o encaminhamento à Comissão de Transmissão de Governo**, até 31 de janeiro, a seguinte documentação:

XII – **Relatório de Controle Interno**, abordando as exigências da Resolução TCM nº 1120/05, acompanhado da declaração assinada pelo gestor, dando ciência do conteúdo do referido relatório; (Grifo nosso)

Em 2009, o TCM/BA avançou em matéria de tecnologia e instituiu o Sistema Integrado de Gestão e Auditoria – SIGA por meio da Resolução 1.255/07. Tal norma e a Resolução 1.282/09 (Alterada pelas Resoluções 1.293; 1.306; 1.307; 1.315; 1.334 e 1.352) dispõem sobre a obrigatoriedade de os órgãos e entidades da administração direta e indireta municipal remeterem ao Tribunal, pelo Sistema Integrado de Gestão e Auditoria - SIGA, os dados e informações da gestão pública municipal, na forma e prazos especificados por esta Resolução, e dá outras providências. Na referida resolução a Corte de Contas obriga o Controle Interno a adotar as seguintes providências:

Art. 1º - O Sistema Integrado de Gestão e Auditoria - SIGA, que se destina a receber os dados e informações referentes à gestão municipal objeto do exercício das atividades fiscalizatória e auditorial constantes da competência constitucional do TCM, é constituído pelos seguintes módulos:

III - **Módulo de Análise** Que, permitindo ao Sistema de Controle Interno municipal supervisionar e acompanhar a remessa de dados e informações, facilitará sua análise pelo TCM.

Art. 4º - A remessa dos dados obedecerá às especificações definidas pelo sistema SIGA e deverá ser feita de acordo com as regras, instrumentos, prazos e datas já estabelecidos pelas Resoluções TCM nºs 1.060, 1.061 e 1.062/05.

Parágrafo único - **O Sistema de Controle Interno municipal supervisionará e acompanhará o processo de remessa de dados e informações de que trata o caput deste artigo.**

Art. 6º Com base nos dados remetidos pelos jurisdicionados, **o SIGA gerará demonstrativos contábeis e relatórios gerenciais que, validados e devidamente assinados pelo gestor, pelas autoridades responsáveis pela Contabilidade e pelo Controle Interno, serão obrigatoriamente encaminhados à Inspeção Regional respectiva, juntamente com a documentação de que tratam as Resoluções TCM nº 1.060, 1.061 e 1.062/05.**(Redação dada pelo art. 1º da Resolução nº 1.334 de 16.12.2014) (Grifo nosso)

Para garantir a aplicação do percentual mínimo de 25% dos recursos resultantes de impostos e transferências em educação, fixado pelo art. 212 da Constituição Federal, o TCM/BA editou a Resolução 1.276/08 com foco no controle da aplicação dos recursos destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE. Tal norma traz a seguinte obrigação ao Controle Interno municipal:

Art. 28 - **O controle interno municipal, de que trata a Resolução TCM nº 1120/05, acompanhará a execução orçamentária do MDE e FUNDEB e emitirá relatório mensal sobre o cumprimento dos índices de aplicação estabelecidos na legislação respectiva.** (Grifo nosso)

A Resolução 1.277/08 regulamenta o dever do Município de aplicar, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, o mínimo de 15% (quinze por cento) do produto da arrecadação com impostos, dívida ativa e recursos que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b, e § 3º da CF, atendendo ao disposto no art. 77 da Constituição. A delegação ao Controle Interno para acompanhar a execução destes recursos decorre do disposto no art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Resolução 1.251/07, com as alterações introduzidas pela Resolução 1.256/07, regulamenta a implantação, nos municípios baianos, do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, dispondo sobre a aplicação de seus recursos, e dá outras providências. Tal norma obriga o Controle Interno a realizar a seguinte atividade:

Art. 21. O **controle interno municipal**, de que trata a Resolução TCM nº 1120/05, **acompanhará a execução orçamentária do FUNDEB e emitirá relatório mensal sobre o cumprimento dos índices** de aplicação estabelecidos na legislação respectiva. (Grifo nosso).

A Resolução 1.123/05 que Institui o Sistema de Cadastramento de Obras – SICOB dispõe sobre a obrigatoriedade da remessa, por meio magnético, pelos órgãos ou entidades da administração direta e indireta municipal, de informações referentes a obras e serviços de engenharia e respectivos processos licitatórios, e dá outras providências. A referida resolução dispõe o seguinte:

Art. 5º Independentemente da remessa das informações de que trata esta Resolução, **o controle interno dos órgãos ou entidades da administração direta e indireta municipal manterão registro atualizado** de cada uma das **obras e serviços de engenharia** contratadas em regime de execução indireta ou executadas diretamente pela Administração, pelos próprios meios, contendo todas as informações relevantes a exemplo de: modalidade licitatória, objeto, nome da contratada, valor do contrato, especificações técnicas, cronograma físico-financeiro, prazo de execução, estágio da execução, parcela despendida, dentre outras. (Grifo nosso)

Além desse conjunto normativo, cabe ao Controle Interno ficar atento, também, a uma série de outras Resoluções, de cunho geral, mas que têm repercussão direta no trabalho da gestão. Citam-se, a título de exemplo, as seguintes normas:

a) Resolução 222/92 – Causas de Rejeição de Contas;

- b) Resolução 612/02 - Alterada pela Resolução 1330/14 que estabelece normas para a escrituração e manutenção de Livros Contábeis e Administrativos nos órgãos da administração direta e indireta municipal;
- c) Resolução 1.344/2016 que institui e regulamenta a implantação do Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM, e que obriga a aplicação de questionário próprio que será enviado junto com a prestação de contas anual. Tal documento busca avaliar o funcionamento de vários órgãos da administração pública, exigindo necessariamente o envolvimento do órgão que coordena o Sistema de Controle Interno Municipal.

Não se pode perder de vista que a Constituição Federal, no art. 30, 70 e 74 e algumas leis federais também discorrem sobre o tema, a exemplo da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (art. 54, parágrafo único e art. 59 da LRF), a Lei nº 8.666/93 (art. 102 e 113), a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Art. 7º, VII, alínea “b” da LAI) entre outras. Todas trazem competências e atribuições ao Sistema de Controle Interno.

Quase 16 anos se passaram após a edição da Resolução 1.120/05. Este estudo se propôs a avaliar se os órgãos centrais dos Sistemas Internos das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador foram implantados e estão funcionando adequadamente, cumprindo esse conjunto normativo.

O estudo foi baseado na revisão bibliográfica e na análise dos Relatórios de Controles Interno Anual apresentado pelo Controlador Interno junto com as Contas Anuais do Município, que deve, entre outras coisas, relatar, de modo resumido, as atividades desenvolvidas pelo órgão de controle, dando ênfase aos principais resultados.

4.2.3 Relatórios de Controle Interno

A Resolução 1.120/05 do TCB/BA determina que o responsável pelo Controle Interno do Município deve encaminhar, ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, mensal e anualmente, o relatório de Controle Interno, junto com a documentação de prestação de contas, sob pena de rejeição de contas.

Os Relatórios de Controle Interno Anual são documentos públicos elaborados em atendimento ao disposto nos arts. 17 e 21 da Resolução nº 1.120/05 que devem ser enviados junto com as contas mensais e anuais do gestor municipal.

Os artigos citados destacam a obrigatoriedade do Controlador Interno elaborar Relatório de Controle Interno em que deve manifestar sobre as Contas Anuais, em forma de parecer, sobre o qual o Gestor Municipal é obrigado a se pronunciar. O parecer deve relatar as irregularidades eventualmente ocorridas, tenham ou não sido sanadas, conforme vejamos:

Art. 17. O dirigente da unidade responsável pela manutenção do Sistema de Controle Interno Municipal deverá, por ocasião dos preparativos das prestações de contas mensais e anuais, firmar e anexar aos demonstrativos mensais ou anuais **relatórios circunstanciados**, atestando que a **documentação** a ser encaminhada sofreu a devida **análise por parte da mencionada unidade**, destacando e **registrando** quaisquer **irregularidades** nelas ocorridas, **tenham ou não sido elas sanadas**. (Grifo nosso)

Parágrafo único. Fica vedada a assinatura, no relatório de que cuida este artigo, de servidor que não seja o dirigente nele identificado. (*Grifo nosso*)

Art. 21. O **Prefeito Municipal** ou o Presidente da Câmara ou o dirigente da entidade descentralizada **emitirá expresso** e indelegável **pronunciamento sobre o parecer contido no relatório do Sistema de Controle Interno relativo a contas**, no qual **atestará haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas**. (Grifo nosso)

Tais dispositivos devem ser combinados com o art. 9º, item 33 da Resolução do TCM nº 1.060 de 26 de abril de 2006, ao dispor que o relatório do Controle Interno da Prefeitura deverá conter, também, um Resumo das Atividades do Exercício, dando ênfase aos principais resultados, conforme lê-se no art. 9º:

A prestação de contas anual encaminhada pela Prefeitura deverá conter: (Redação dada pelo Art. 16 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)
33. **relatório do Controle Interno da Prefeitura**, dirigido ao gestor, **com um resumo das atividades do exercício, dando ênfase aos principais resultados**; (Redação dada pelo art. 12 da Resolução nº 1.349 de 23.03.2016) (Grifo nosso)

A partir da análise dos Relatórios de Controle Internos anuais foi possível ter visão geral sobre o funcionamento do Sistema de Controle Interno da Bahia das 13 (treze) Controladorias Internas das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador, composta dos municípios de Salvador (a Capital do Estado), Camaçari, Lauro de Freitas, Candeias, Vera Cruz, Itaparica, Mata de São João, Dias D'Ávila, Simões Filhos, Madre de Deus, Pojuca, São Francisco do Conde e São Sebastião do Passé.

Tais documentos são públicos e de apresentação obrigatória. Deixar de enviá-los ao TCM/BA poderá ensejar a rejeição de contas do gestor municipal. É com base neles que foi aprofundado este estudo, analisado o funcionamento do controle interno das prefeituras da Região Metropolitana de Salvador.

Os Relatórios de Controle Interno não seguem um padrão, dificultando a análise do funcionamento do sistema de controle interno municipal e o desempenho das Controladorias

Internas. O Tribunal de Contas dos Municípios poderia avançar no sentido de apresentar as diretrizes gerais mínimas a serem seguidas pelos órgãos municipais na confecção dos Relatórios de Controle Interno.

Tal medida auxiliaria o trabalho dos Controladores Internos que às voltas com tantas atribuições, teriam um norte a seguir, na confecção deste importante documento, permitindo o acompanhamento e a evolução de gestão ao longo do tempo, fazendo comparações e aferindo resultados.

Por outro lado, seria um ganho para o trabalho do TCM/BA que poderia comparar o trabalho desempenhado pelos diversos órgãos de Controle Interno da Bahia, permitindo direcionar treinamentos específicos ou realizar programas de apoio às gestões, contribuindo para a melhoria da prestação do serviço público municipal.

A partir da análise dos art. 17 e 21 da Resolução nº 1.120/05 e do art. 9º, item 33 da Resolução nº 1.060/06 é possível concluir que tais relatórios devem ser divididos em pelo menos três capítulos:

- a) Análise e Parecer sobre as Contas Anuais;
- b) Resumo das atividades desenvolvidas pelo Controle Interno no exercício financeiro e os principais resultados.
- c) Pronunciamento do Prefeito Municipal sobre o parecer contido no relatório do Sistema de Controle Interno relativo a contas anuais;

5 AVALIAÇÃO DO FUNCIONAMENTO DAS CONTROLADORIAS INTERNAS: ESTUDO DE CASO DA REGIÃO METROPOLITANA DE SALVADOR (RMS) - EXERCÍCIO 2018

5.1 AS CONTROLADORIAS DA RMS: UM RECORTE AMOSTRAL DA BAHIA

Em 2005, o TCM/BA editou a Resolução nº 1.120, de 21 de dezembro, obrigando as 417 Prefeituras e as 417 Câmaras de Vereadores do Estado da Bahia a instituírem os Sistemas de Controle Interno e os órgãos centrais que os coordena, sob pena de rejeição de contas.

Passados 16 anos da edição da referida resolução, avaliar se os órgãos centrais dos Sistemas de Controle Internos das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador foram implantados e estão funcionando adequadamente, atingindo os objetivos propostos pela referida resolução é a proposta deste estudo.

No desenvolvimento do trabalho buscou-se ter uma visão geral sobre o funcionamento dos órgãos centrais do Sistema de Controle Interno da Bahia, tomando como base as 13 (treze) Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador (RMS), composta dos municípios de Salvador (a Capital do Estado), Camaçari, Lauro de Freitas, Candeias, Vera Cruz, Itaparica, Mata de São João, Dias D'Ávila, Simões Filhos, Madre de Deus, Pojuca, São Francisco do Conde e São Sebastião do Passé.

A RMS foi instituída e delimitada pela Lei Complementar Federal nº 14 de 8 de junho de 1973, na Lei Complementar Estadual nº 30 de 3 de janeiro de 2008 e Lei Complementar Estadual nº 32 de 22 de janeiro de 2009.

Trata-se de região com movimentação econômica e densidade demográfica bem superior à média do Estado. Os Municípios da RMS possuem uma população de 3.862.028 habitantes, o que equivale a 25,86% da população baiana, estimada em 14.930.634 habitantes. Juntos os Municípios citados arrecadaram o equivalente a R\$ 9,5 bilhões em 2017 e são responsáveis por 43,7% do PIB gerado no Estado da Bahia como se pode observar na Tabela 3: (BAHIA, 2019).

Tabela 3: Dados dos Municípios da Região Metropolitana de Salvador

Municípios da RMS	População Estimada 2020	Densidade Demográfica 2010 - Hab/km ²	PIB Per capita	Receita Realizadas - 2017 (X R\$ 1.000)
Camaçari	304.302	309,65	77.816,68	1.197.747,86
Candeias	87.458	20,26	17.227,35	37.734,81
Dias D'Ávila	82.432	360,64	37.896,15	194.450,46
Itaparica	22.337	175,58	9.824,79	53.398,04
Lauro de Freitas	201.635	2.833,38	31.809,81	519.885,48
Madre de Deus	21.432	539,61	21.144,39	158.842,64
Mata de São João	47.126	63,46	22.407,10	177.163,22
Pojuca	39.972	113,97	21.834,06	105.971,22
Salvador	2.886.698	3.859,44	21.231,48	6.270.192,75
São Francisco do Conde	40.245	126,24	253.895,58	594.320,26
São Sebastião do Passé	44.430	78,3	11.965,30	116.098,87
Simões Filho	132.906	586,65	39.118,47	349.440,53
Vera Cruz	43.716	125,33	11.752,15	93.296,98
Total da RMS	3.954.689	410,24	20.972,39	9.519.102,59
Total do Estado	14.930.634	24,82	17.508,67	

Fonte: Elaborada pelo Autor a partir das seguintes fontes: <<https://cidades.ibge.gov.br> e https://www.sefaz.ba.gov.br/pdf/lrf/bimestrais/receita_corrente/receita_corrent_dez_17.pdf. e SEI (2019)

Em relação ao Estado da Bahia, a RMS representa um extrato amostral importante uma vez que reúne municípios de todos os portes. Segundo notícia divulgada pela Superintendência de Estudos Econômicos e Sociais da Bahia –SEI (2017), os Municípios baianos, quanto ao porte, se organizam da seguinte forma:

Dos 417 municípios baianos, 17 tem mais de 100 mil habitantes e concentram 41,1% da população da Bahia; 31 têm entre 50 a 100 mil habitantes e representam 13,8% da população baiana; 129 cidades com população entre 20 e menos de 50 mil habitantes que concentram 25,2% dos baianos; e 240 municípios (mais da metade do total de municípios da Bahia) têm menos de 20 mil habitantes, abrigando 19,9% da população baiana. Os 4 menores municípios baianos são Lajedão (4.068 habitantes), Lajedinho (4.017 habitantes), Lafaiete Coutinho (3.975 habitantes) e Catolândia (3.669 habitantes).

Salvador, Camaçari, Lauro de Freitas e Simões Filhos possuem mais de 100 mil habitantes; Dias D'Ávila tem entre 50 a 100 mil habitantes; 08 cidades da RMS possuem entre 20 e 50 mil habitantes, são elas: Madre de Deus, Mata de São João, Pojuca, São

Francisco do Conde, São Sebastião do Passé, Simões Filho, Vera Cruz, sendo que Itaparica e Madre de Deus possuem faixa populacional bem próxima dos 20 mil habitantes.

O conhecimento produzido a partir deste recorte amostral pode lançar luzes sobre o funcionamento das Controladorias Internas da RMS, e, por dedução, apresentar um indicativo sobre as atividades desenvolvidas sobre os demais órgãos municipais do Estado da Bahia.

5.2 ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA DAS CONTROLADORIAS DA RMS

Imaginou-se, no início deste estudo, que os Municípios da RMS pudessem organizar suas Controladorias Internas tomando como modelo, em certa medida, a estrutura organizacional adotada pela CGU em 2003, composta de órgãos que desempenhassem as atividades de controle interno, auditoria pública, correição e ouvidoria.

De outro modo imaginou-se que a Resolução n.º 1.120/05 do TCM pudesse influenciar decisivamente na implantação dos sistemas de controle interno e na estruturação das Controladorias internas, órgãos centrais. Estas hipóteses não se confirmaram.

Do total de 13 municípios da RMS, 10 (dez) informaram no Relatório de Controle Interno à legislação que regulamenta a Controladoria. Apenas 03 (três) entes federativos omitiram esta informação (Dias D'Ávila, Madre de Deus e São Francisco do Conde).

Importante destacar que o Relatório de Controle Interno do Município de Mata de São João, não estando disponível para consulta pública através do E-TCM. O documento foi apresentado posteriormente ao TCM e foi obtido para subsidiar o estudo através de pedido formulado com base na Lei de Acesso à Informação formulado junto a Corte de Contas. Consta no referido documento informações quanto à legislação que regulamenta a Controladoria, não havendo, portanto, impacto negativo em relação ao estudo.

Da análise da tabela abaixo é possível observar que não há um sistema organizacional padrão para funcionamento das Controladorias Internas na Região Metropolitana de Salvador. Cada município adotou um modelo diferente, como se observa na Tabela 4:

Tabela 4: Estrutura organizacional das Controladorias Internas da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Municípios da RMS	Lei Municipal	Decreto	Estrutura organizacional segundo Relatório de Controle Interno -2018
Camaçari	Lei nº 667 de 27.01.2005 Lei nº 730 de 18.05.2006	Sem registro	Sem registro
Candeias	Art. 20-A da Lei Orgânica de 05.04.1990	Sem registro	Controladora, Diretor, Assessor Administrativo e Assessores Especiais
Dias D'Ávila	Sem registro	Sem registro	Sem registro
Itaparica	Lei nº 03 de 03.01.2001	435 de 01.03.2007	Controladora Geral, Diretoria de Orientação da Gestão e Controle da Legalidade, Assessoria de Análise Processual, Assessoria de Auditoria de Recursos Humanos e Assessoria Técnica de Análise Processual.
Lauro de Freitas	Lei nº 1.076 de 26.10.2004 Lei nº 1.130 de 30.09.2005 Lei nº 1.324 de 02.12.2008 Lei nº 1.671 de 07.12.2016	Sem registro	Controlador, Coordenação Executiva e Dpto. de Gestão da Escola de Governo, Coord. Central de Normas e Procedimentos, Coord. Central de Acompanhamento da Execução Orçamentária, Coord. Central de Auditoria, Superintendência de Convênios e Contratos, Depto. de Convênios e Depto. de Contratos.
Madre de Deus	Sem registro	Sem registro	Controlador, Chefe de Divisão Assistente administrativo e Assessor.
Mata de São João	Lei nº 264/2006	Sem registro	Sem registro.
Pojuca	LC 001/2017 Lei n.º 018 de 21.12.2010	Sem registro	Controladora, Subgerente de Análise de Liq. de Despesa e Subgerente de Análise de Fundos e Convênios.
Salvador	Lei nº 5.245/1997 Lei nº 8.725/2014	Sem registro	Controladora Geral, Assessoria Estratégica para Ações de Controle, Coordenação de Controle e Informação, Coordenação de Auditoria e Coord. de Transparência e Controle Social.
São Francisco do Conde	Sem registro	Sem registro	Controladora Geral, Sub-Controladora Depto. de Administração e Modernização, Depto. de Análise de Atos e Processos, Depto. de Auditoria, Depto. de Normatização e Depto. de Prestação de Contas e Transparência
São Sebastião do Passé	Lei nº 10 de 8.09.2001 Lei nº 9 de 04.08.2005	69 de 01.12.2006	Controladora, Diretoria de Informações e Diretoria de Contabilidade
Simões Filho	Art. 3º da Lei 938 de 22.04.2014 (Auditoria) Sem registro (Lei Controladoria)	Sem registro	Controladora (Secretaria e Analistas). Auditor Geral (órgão independente), Coord. I de Auditoria e Acompanhamento, Coord. I de Auditoria, Normas e Planejamento, Auditora de Controle Interno e Gerente de Controle e Análise de Custos.
Vera Cruz	Lei nº 933/2017	Sem registro	Controlador Geral, Gerente de Auditoria, Gerente de Normas e Controle e Assessores Administrativos.

Fonte: Produzida pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno, 2018

A legislação de 6 (seis) municípios da RMS (Camaçari, Candeias, Itaparica, Lauro de Freitas, Salvador e São Sebastião do Passé) são anteriores à publicação da Resolução nº 1.120/05 do TCM. Nos 4 (quatro) restantes (Pojuca, Mata de São João, Simões Filho e Vera Cruz) as normas foram editadas posteriormente.

A pesquisa da legislação municipal é um caminho tortuoso. Não há nos sites das prefeituras um local que concentre tais informações, dificultando o acompanhamento e a análise do cidadão, ferindo ao princípio da publicidade disposto no art. 37 da Constituição Federal. Foi possível acessar a legislação citada dos municípios de Camaçari, Lauro de Freitas, Pojuca e Salvador através do site <https://leismunicipais.com.br/>, acesso 24.01.2021, mantido pela empresa Liz Serviços *On line*.

A Controladoria de Camaçari foi instituída pela Lei nº 667 de 27 de janeiro de 2005, compreendendo as atividades de Contabilidade, Auditoria e Ouvidoria. A norma dá ao órgão o status de Secretaria, fazendo menção às atividades de ouvidoria e corregedoria, sem, entretanto, prever estrutura para executar essas tarefas.

O art. 12 da Lei nº 730 de 18 de maio de 2006 modificou aquela legislação, assegurando-lhe a seguinte estrutura: a) Gabinete; b) Assessoria Técnica; c) Coordenadoria Administrativa; d) Coordenadoria Central de Contabilidade; e) Coordenadoria Central de Auditoria; f) Coordenadoria Central de Análise. A Lei cria o cargo de Subcontrolador (art. 35). O relatório de controle interno é omissivo quanto à estrutura e quantidade de servidores disponibilizados para o desempenho destas atividades.

Em relação a Candeias, o relatório de Controle Interno informa que há previsão da instituição da Controladoria no art. 20-A da Emenda à Lei Orgânica Municipal nº 003, de 01 de dezembro de 2005 com a finalidade de desenvolver e estabelecer diretrizes para o controle interno da Prefeitura de Candeias, coordenando e exercendo os controles financeiros e operacionais, patrimoniais e da aplicação das subvenções, de angariação e renúncias de receitas, e a ela compete: I - auditoria contábil e operacional; II - prestação de contas do Município III - acompanhamento e controle da execução orçamentária; IV - o desempenho de outras atividades afins. Não há menção expressa da existência de lei ordinária ou decreto detalhando a competência e atribuição do órgão.

A Controladoria de Itaparica, segundo informações constantes no Relatório de Controle Interno, foi instituída pela Lei nº 03 de 31 de janeiro de 2001, sendo regulamentada pelo Decreto nº 435, de 01 de março de 2007 (Regimento Interno). Sua estrutura foi modificada pela Lei nº 297 de 31 de dezembro de 2014 e é composta atualmente de Controlador, Diretor de Orientação da Gestão e Controle da Legalidade, Assessor de

Auditoria e Análise Processual, Assessor de Auditoria de Recursos Humanos e Assessoria Técnica de Análise Processual.

A Controladoria Geral de Lauro de Freitas foi instituída pela Lei nº 1.076, de 26 de outubro de 2004, alterada pela Lei nº 1.130 de 30 de setembro de 2005, com status de Secretaria. Atualmente sua estrutura é formada pelo Gabinete do Controlador, Coordenação Executiva, Departamento de Gestão da Escola de Governo, Coordenação Central de Normas e Procedimentos, Coordenação Central de Acompanhamento da Execução Orçamentária, Coordenação Central de Auditoria, Superintendência de Convênios e Contratos, Departamento de Convênios e Departamento de Contratos, conforme disposto na Lei nº 1.671 de 07 de dezembro de 2016.

O Município de Pojuca estrutura o órgão através dos artigos 59 e 60 da Lei nº 018 de 21.12.2010. A norma cria a Diretoria Municipal de Controle Interno, órgão vinculado diretamente ao Prefeito, composta de Diretor de Controle Interno, Assessor de Divisão, Chefe de Seção e Agente Administrativo.

A Controladoria de São Sebastião do Passé foi criada em 2001, através da Lei Municipal nº 10 de 28 de setembro de 2001, vinculada diretamente ao Prefeito, com status de Secretaria. Em 2005, por força da Lei nº 09 de 4 de agosto de 2005 passou-se a denominar Controladoria do Município. É regida, também, pelo regimento interno instituído pelo Decreto nº 069 de 01 de dezembro de 2006.

O órgão possui a seguinte estrutura básica: Diretoria de Auditoria e Informações Gerenciais, composto de Gerência de Auditoria e Gerência e informações gerenciais; Departamento de Contabilidade, formado pela Gerência de Liquidação de Despesa e Gerência de Registros Contábeis; Departamento de Contratos e Convênios, formado pela Gerência de Contratos e Convênios.

O modelo adotado por Simões Filho destoa, em certa medida, dos demais municípios da RMS, em que a auditoria funciona como um departamento da Controladoria. Em Simões Filho, a Auditoria Geral regulamentada pela Lei nº 938 de 22 de abril de 2014 tem atuação independente.

A Lei nº 937 de 2017 que dispõe sobre a reforma administrativa, dotou a Controladoria Geral de Vera Cruz da seguinte estrutura: Gerente de Auditoria, um Gerente de Normas e Controle e 02 Assessores Administrativos.

Não há registro no relatório de controle interno dos Municípios de Simões Filho, Dias D'Ávila, Madre de Deus, Mata de São João e São Francisco do Conde sobre a estrutura organizacional das Controladorias Municipais.

Neste sentido, deixou-se para discorrer sobre a Controladoria Geral de Salvador ao final, por se tratar da Capital do Estado da Bahia, município de maior porte da RMS e com maior estrutura organizacional. Tal órgão foi instituído pela alínea “e”, do inciso II do parágrafo único do art. 23 da Lei nº 5.245 de 5 de fevereiro de 1997 originalmente como um órgão integrante da estrutura da Secretaria Municipal da Fazenda, conforme o art. 23 que diz:

A Secretaria Municipal da Fazenda tem por finalidade formular, coordenar e executar as funções de administração tributária financeira, orçamentária, patrimonial, contábil e de auditoria do Município, com a seguinte área de competência:

Parágrafo Único - A Secretaria Municipal da Fazenda tem a seguinte estrutura básica: (Redação dada pela Lei nº 6291/2003)

II - Órgão da Administração Direta:

e) Controladoria Geral do Município: (Redação dada pela Lei nº 5351/1998)

Apesar da limitação legal para atuar, o art. 34 da referida lei dispõe sobre o caráter sistêmico e integrado que deve ter a atividade de controle interno.

O Decreto Municipal nº 11.697 de 15 de agosto de 1997 regulamenta o dispositivo legal, dispõe sobre a estrutura da Controladoria Geral de Salvador e define suas competências, nos termos que segue:

Art. 7º À Controladoria Geral do Município que tem por finalidade apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional, patrimonial, da aplicação das subvenções e renúncias de receitas, avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, e a execução dos planos e programas de governo e dos orçamentos do Município, compete;

I - através da Subcontroladoria de Planejamento e Informações Gerenciais:

- a) coordenar as ações de planejamento estratégico da CGM;
- b) interagir com a Subcontroladoria de Auditoria no planejamento das auditorias a serem implementadas pelo Plano Anual de Auditoria;
- c) coordenar as ações de informática e desenvolvimento tecnológico da CGM;
- d) acompanhar, de modo sistemático, os registros contábeis e operacionais, gerando sistema de apoio à decisão e de indicadores de linha de atuação;
- e) exercer outras atribuições que lhe sejam delegadas pelo Controlador Geral;
- f) estabelecer procedimentos gerenciais, facilitadores da gestão pública;
- g) exercer outras competências correlatas.

II - através da Subcontroladoria de Contabilidade:

- a) mediante o Setor de Registros Contábeis;
 1. realizar a escrituração contábil da administração direta, incorporando as informações contábeis dos Fundos e Câmara Municipal;

2. registrar a receita orçamentária e extra orçamentária arrecadada, operações de crédito e outros ingressos financeiros;
 3. proceder à manutenção e atualização do Plano de Contas;
 4. promover o acompanhamento:
 - 4.1 - da contabilização das despesas orçamentárias pagas e não pagas;
 - 4.2 - da contabilização dos recebimentos e pagamentos de natureza extra orçamentárias;
 - 4.3 - da contabilização das variações e mutações patrimoniais verificadas no patrimônio do município, dependente ou não da execução orçamentária;
 5. disponibilizar para a Coordenadoria de Tesouro as guias para autenticação bancária;
 6. disponibilizar para o Setor de Prestação de Contas os documentos de despesas pagas e receitas arrecadadas, para apresentação ao Tribunal de Contas;
 7. efetuar o levantamento dos balancetes mensais;
 8. elaborar o balanço patrimonial, orçamentário e financeiro anual;
 9. acompanhar e publicar a execução orçamentária do Município;
 10. controlar os adiantamentos;
 11. exercer outras competências correlatas.
- b) mediante o Setor de Prestação de Contas:
1. preparar a documentação pertinente à prestação de contas do Município;
 2. atender às inspeções e outras solicitações do Tribunal de Contas dos Municípios - TCM contidas nas Resoluções desse Tribunal;
 3. analisar e conciliar relatórios de processos pagos no mês;
 4. conferir os relatórios com os respectivos processos;
 5. complementar a formalização dos processos com os documentos pertinentes;
 6. encaminhar ao Tribunal de Contas dos Municípios- TCM, mensalmente, as demonstrações contábeis requeridas;
 7. analisar anualmente a consolidação dos órgãos da administração direta, indireta e fundacional;
 8. exercer outras competências correlatas.
- c) mediante o Setor de Conciliação e Análise de Contas:
1. proceder à conciliação das contas do Disponível:
 - 1.1 - contas correntes bancárias;
 - 1.2 - contas de aplicações financeiras;
 - 1.3 - contas de transferências de recursos;
 2. proceder à conciliação e análise das contas do Passivo Financeiro:
 - 1.1 - restos a pagar,
 - 1.2 - serviço da dívida;
 - 1.3 - despesas orçamentárias a pagar;
 - 1.4 - consignações da administração direta e indireta;
 3. realizar análise de contas patrimoniais, orçamentárias e financeiras;
 4. acompanhar e avaliar os registros contábeis elaborados;
 5. informar ao responsável sobre atos de gestão realizados sem a devida fundamentação legal;
 6. realizar o controle das participações acionárias do Município;
 7. controlar os registros do endividamento do Município, procedendo à escrituração da dívida lançada e acompanhando os registros da dívida vincenda;
 8. propor ao Setor de Registro Contábeis a abertura/detalhamento de contas que possibilite o processo de conciliação e análise;
 9. exercer outras competências correlatas.

III - através da Subcontroladoria de Auditoria:

- a) mediante o Setor de Acompanhamento e Controle:
1. acompanhar o desenvolvimento da Programação Anual de Auditoria;
 2. proceder às avaliações do controle interno da CGM com o objetivo de assegurar:
 - 2.1 - avaliação das conciliações das contas, tendo em vista a preparação adequada das demonstrações contábeis;
 - 2.2 - acompanhamento e controle de qualidade sobre o material preparado pelo Setor de Prestação de Contas, da Subcontroladoria de Contabilidade, com o fim de envio ao Tribunal de Contas dos Municípios e a outros órgãos;
 - 2.3 - acompanhamento e controle das informações prestada pelos fundos especiais para incorporação aos balancetes do Município.
 3. inspecionar e orientar os gestores e responsáveis pelas áreas orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e administrativa, quanto à:
 - 3.1 - concepção e implementação de controles internos adequados e eficientes para obtenção de objetivos e metas estabelecidos;
 - 3.2 - observância de normas e procedimentos legais, regulamentares e técnicos;
 - 3.3 - aquisição, proteção e aplicação de recursos de forma econômica, eficiente e eficaz.
 4. elaborar relatórios parcial e final das inspeções e auditorias procedidas, encaminhando à autoridade pertinente;
 5. exercer outras competências correlatas.
- b) mediante o Setor de Auditoria de Gestão e Operacional:
1. examinar, verificar e avaliar a gestão e controles orçamentário, financeiro, patrimonial, contábil e operacional no âmbito do município;
 2. realizar auditoria nos sistemas administrativos e avaliar a eficácia e eficiência das gestões dos administradores públicos;
 3. realizar auditoria nos sistemas de pessoal, material, serviços gerais, patrimonial e de custos, e demais sistemas previstos em programação de auditoria e/ou auditorias especiais requeridas pelo Secretário da Fazenda;
 4. realizar auditoria nos sistemas de arrecadação de contribuições e tributos municipais;
 5. proceder à auditoria das previsões orçamentárias realizadas pelos órgãos da administração direta, indireta e funcional, inclusive fundos especiais;
 6. detectar imperfeições e identificar áreas de melhoria nos sistemas, propondo, em articulação com a Subcontroladoria de Normas e Desenvolvimento de Processos, alternativas que melhorem a organização, produção e a produtividade;
 7. inspecionar e avaliar a execução de planos e programas de trabalho, com base:
 - 7.1 - no acompanhamento físico e financeiro de projetos e atividades desenvolvidas ou em desenvolvimento;
 - 7.2 - na identificação dos resultados parciais e finais alcançados, comparando com os objetivos e metas previstas;
 - 7.3 - na identificação de fatores restritivos ao desempenho e à obtenção de resultados satisfatórios;
 - 7.4 - no cumprimento das normas e técnicas aplicáveis.
 8. inspecionar e avaliar a execução de contratos, convênios e outros instrumentos bilaterais;
 9. realizar auditorias especiais determinadas por autoridade competente;
 10. inspecionar a tomada de contas dos ordenadores de despesas e responsáveis por valores e bens públicos municipais, na forma da lei;
 11. elaborar relatórios parciais e finais das inspeções e auditorias procedidas, encaminhando-os à autoridade competente;
 12. exercer outras competências correlatas.

IV - através da Subcontroladoria de Normas e Desenvolvimento de Processos:

1. elaborar e submeter ao Controlador Geral do Município normas, rotinas e procedimentos a serem implementados pela administração municipal com vistas à melhoria do sistema de controle interno, visando à uniformidade dos procedimentos;
2. elaborar e submeter ao Controlador Geral normas referentes à padronização do processamento da receita e das despesas, interagindo com os órgãos próprios da Secretaria Municipal da Fazenda;
3. elaborar e desenvolver projetos para implantação e manutenção de mecanismos de integração dos diversos sistemas administrativos que servem de apoio ao subsistema de fiscalização financeira e contabilidade;
4. analisar e apresentar sugestões para implementação e aperfeiçoamento dos sistemas de custos dos órgãos da administração direta e fundacional;
5. orientar e esclarecer dúvidas técnicas dos órgãos integrantes do sistema;
6. exercer outras competências correlatas.

V - através da Subcontroladoria de Coordenação de Órgãos Setoriais:

1. coordenar as ações do Núcleo de Finanças, segundo a centralização das atividades estabelecidas pelo Controlador Geral;
2. orientar, controlar e supervisionar a descentralização dos recursos financeiros dos órgãos;
3. realizar, através dos NOF's, inspeções sobre o acompanhamento das unidades da administração direta e indireta e examinar as prestações de contas dos contratos dessas unidades nas formas da legislação em vigor;
4. fornecer subsídios aos gestores para a prestação de contas dos recursos financeiros oriundos do Tesouro Municipal e de outras fontes;
5. orientar os órgãos sob sua jurisdição na apresentação mensal do demonstrativo das movimentações do almoxarifado e de bens móveis;
6. fornecer aos órgãos sob sua Jurisdição os elementos necessários para subsidiar resposta às diligências do Tribunal de Contas dos Municípios;
7. promover a revisão, conferência e liquidação dos processos das diversas Secretarias;
8. exercer outras competências correlatas. (Redação dada pelo Decreto nº 12.017/1998)

A Lei do município do Salvador estava em dissonância com o disposto nos arts. 5º da Resolução nº 1.120 de 21 de dezembro de 2005 do TCM/BA ao dispor que a coordenação das atividades de controle interno deverão ser atribuídas a um órgão central, a ser criado por lei municipal, diretamente subordinado ao Prefeito ou Presidente da Câmara. Em Salvador o referido órgão ficou por 9 (nove) anos vinculado à Secretaria Municipal da Fazenda, contrariando a referida resolução.

Essa distorção só foi corrigida com a publicação da Lei Municipal nº 8.725 de 29 de dezembro de 2014 ao remanejar tal órgão para o gabinete do Prefeito (art. 6º, V), ainda assim, sem assegurar ao mesmo o status de Secretaria, com autonomia e independência e

estruturação do órgão em lei própria, como ocorre com a CGU em âmbito nacional e em alguns municípios pesquisados. A referida lei assim dispôs:

Art. 6º Ficam remanejados os seguintes órgãos e entidades:

V - para o Gabinete do Prefeito - GABP, a Agência Reguladora e Fiscalizadora de Serviços Públicos de Salvador - ARSAL e **a Controladoria Geral do Município - CGM**; (Grifo nosso)

Art. 5º Ficam criados os seguintes órgãos:

XIII - na estrutura da Controladoria Geral do Município - CGM, 01 (uma) Coordenadoria e 01 (uma) Corregedoria;

Art. 15 Os servidores dos órgãos e entidades extintos ou remanejados nos termos da presente Lei serão redistribuídos para outros órgãos e entidades da estrutura da Prefeitura Municipal de Salvador, atendida, prioritariamente, a localização das atividades remanejadas por força desta Lei.

Parágrafo único. Os ocupantes dos cargos de Auditor Interno e demais servidores do quadro da Secretaria Municipal da Fazenda (SEFAZ), com a finalidade de atender ao disposto no art. 21 desta Lei, poderão, a critério da Administração Pública Municipal, ficar à disposição da Controladoria Geral do Município, sendo-lhes assegurados todos os direitos e vantagens a que façam jus no órgão de origem, considerando-se o período de disposição como efetivo exercício no cargo que ocupe no órgão de origem. (Redação acrescida pela Lei Complementar nº 72/2019).

Art. 21 A Secretaria Municipal da Fazenda prestará o apoio técnico, administrativo e de pessoal às atividades desenvolvidas pela Controladoria Geral do Município - CGM.

Segundo relatado pela Controladora de Salvador, no Relatório de Controle interno de 2018, a Controladoria Geral do Município (CGM) exerce a função de órgão central do Sistema de Controle Interno, tendo a responsabilidade de coordenar e supervisionar as atividades atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição e ao incremento da transparência pública, adotando as providências que se fizerem necessárias.

Tem-se difundido na doutrina atual a compreensão de que o sistema de controle interno envolve no mínimo o desempenho de quatro macro funções, a saber: Auditoria, Ouvidoria, Correição e Controladoria. Este é, inclusive, o modelo adotado pela CGU. Da análise dos relatórios de controle interno dos órgãos responsáveis na RMS estas funções não estão bem definidas, levando a crer que os órgãos municipais têm se afastado deste modelo teórico.

A maioria dos municípios pesquisados exclui do seu rol de competência os sistemas e controle interno as funções de Correição e Ouvidoria, deixando tais atividades para serem

desempenhadas por outros órgãos da administração, dedicando esforços ao trabalho de Auditoria e Controladoria.

Da análise sintética sobre a estrutura organizacional das Controladorias Internas da RMS apontadas nos relatórios de controle, restou comprovado que não há uma padronização em relação à estruturação destes órgãos no Estado, nem do ponto de vista de legislação, nem em relação à atuação, reforçando a necessidade de uma legislação nacional que regulamente a matéria em nível nacional, nos termos do disposto no art. 31 da Constituição Federal, que assim dispõe:

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

Em consulta ao site do Senado Federal e Câmara dos Deputados, realizada em 24.01.2021, é possível identificar a tramitação dos seguintes Projetos de Lei versando sobre a matéria:

PL 4980/2019 - Senado Federal

Em tramitação em **11/09/2019 - Senador Flávio Arns e outros**
Estabelece diretrizes para o sistema de controle interno dos entes públicos, conforme os artigos 37, 70 e 74 da Constituição Federal.

PL 4799/2019 - Câmara dos Deputados

Autor: Professor Israel Batista - PV/DF
03.09.2019
Ementa: Regula o sistema de controle interno dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios previsto nos arts. 31, 70 e 74 da Constituição Federal.

PL 3448/2019 - Câmara dos Deputados

Autor: Tiago Mitraud - NOVO/MG, Felipe Rigoni - PSB/ES, Adriana Ventura - NOVO/SP
11.06.2019
Ementa: Regula o sistema de controle interno dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios previsto nos arts. 31, 70 e 74 da Constituição Federal.

Em análise preliminar dos PL 4799/2019 e PL 3448/2019 a Mesa Diretora da Câmara dos Deputados devolveu as proposições aos respectivos autores, cessando a tramitação, vez que a matéria é de iniciativa privativa do Presidente da República, consoante o disposto no art. 84, VI, "a"; art. 61, § 1º, II, "c" e "e", e art. 163, V, da Constituição Federal.

A Resolução nº 1.120, de 21 de dezembro de 2005 do TCM/BA não tratou sobre a estrutura ou órgãos que deveriam compor as Controladorias Municipais, nem poderia fazê-lo, sob pena de infringir o princípio constitucional de independência, autonomia e harmonia entre os poderes.

A resolução limitou-se a discorrer sobre a finalidade, competência, funcionamento e atividades a serem desempenhadas pelo sistema de controle interno e pelo órgão central, deixando a cargo dos municípios definirem a estrutura adequada para atender a referida resolução.

Tal norma determinou no art. 1º c/c art. 19 a obrigatoriedade de implantação e manutenção, de forma integrada, por meio de lei municipal, dos sistemas de controle interno pelos Poderes Executivo e Legislativo, no prazo de 270 dias, em conformidade com as regras contidas na resolução, sob pena de rejeição de contas.

Enquanto a norma da Constituição Federal aguarda a regulamentação, os municípios seguem dispendo sobre o assunto, sem uma unidade de entendimento sobre o funcionamento do sistema de controle interno municipal. Muitos têm atuado de forma dissociada, inclusive, das regras contidas na Resolução da Corte de Contas.

5.3 O FUNCIONAMENTO DAS CONTROLADORIAS DA RMS A PARTIR DA ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE CONTROLE INTERNO

Segundo dados do TCM/BA, a maioria dos Municípios baianos criou as Controladorias e instituiu sistemas de controle interno. Segundo Castro (2010) alguns órgãos funcionam bem, mas a grande maioria não vem cumprindo as disposições contidas da Resolução nº 1.120/05 do TCM/BA.

Este capítulo avalia se as Controladorias Internadas dos Municípios da Região Metropolitana de Salvador atenderam ao disposto do art. 11 e 12 da Resolução nº 1.120/05 e se os órgãos do sistema de controle interno vêm cumprimento ao disposto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal), na Lei nº 8.666/93 (Lei de Licitações), na Lei nº 12.527/11 (Lei de Acesso a Informação) e outras resoluções da Corte de Contas.

O estudo extraiu os dados dos Relatórios de Controle Interno Anual apresentados ao TCM/BA pelos chefes das Controladorias Internas dos Municípios da Região Metropolitana de Salvador, referentes ao exercício de 2018, juntamente com as Contas Anuais dos Gestores Municipais, já analisadas pelo órgão de Contas.

Quanto ao aspecto formal dos Relatórios de Controle Interno Anual todas as Controladorias apresentaram seus relatórios ao TCM/BA tempestivamente, estando disponíveis ao público através do E-TCM. A exceção ficou por conta do Município de Mata de São João, que só apresentou o relatório na defesa da notificação sobre as contas anuais expedida pelo órgão de contas, conforme disposto no Parecer Prévio (Processo TCM nº 04527e19), cujo acesso se deu posteriormente a partir de requerimento formulado com base na Lei de Acesso a Informação.

Quanto à forma as Controladorias Internas da RMS buscaram, em certa medida, atender às três diretrizes gerais apontadas nos artigos 17 e 21 da Resolução nº 1.120/05 e do art. 9º, item 33 da Resolução nº 1.060/06, discorrendo sobre as contas anuais e as atividades desenvolvidas pelo controle interno, sistematizando as informações em três capítulos, a saber:

- a) Análise e Parecer sobre as Contas Anuais;
- b) Resumo das atividades desenvolvidas pelo Controle Interno no exercício financeiro e os principais resultados;
- c) Pronunciamento do Prefeito Municipal sobre o parecer contido no relatório do Sistema de Controle Interno relativo às contas anuais;

5.3.1 Parecer emitido pelo Controle Interno sobre as Contas Anuais

A Prefeitura Municipal deve enviar para o Tribunal de Contas dos Municípios a sua Prestação de Contas Anual. Tal obrigação decorre do disposto no parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal que assim dispõe:

Art. 70. (...)

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

O art. 1º, inciso I, da Lei complementar nº 06 de 6 de dezembro de 1991 atribui ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia o dever de apreciar as contas prestadas anualmente pelos Chefes dos Poderes Executivo e Legislativo, em auxílio às Câmaras Municipais, conforme vejamos:

Art. 1º- Ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, órgão de auxílio do controle externo a cargo das Câmaras Municipais; compete: Ver tópico (137 documentos)

I- apreciar as contas prestadas anualmente pelos Chefes dos Poderes Executivo e Legislativo Municipais, mediante parecer prévio a ser elaborado no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados a partir da data do seu recebimento; Ver tópico (66)

O Supremo Tribunal Federal pôs fim à discussão, deixando claro que a competência final para o julgamento das contas dos Chefes do Poder Executivo é da Câmara de Vereadores. O TCM atua, assim, como órgão auxiliar, emitindo o parecer prévio sobre as contas, com recomendação de aprovação, aprovação com ressalva ou rejeição das contas, registrando que a mesma só deixará de prevalecer com a decisão de 2/3 dos vereadores. Nesse sentido se manifestou o STF:

Repercussão Geral Reconhecida com Mérito Julgado

Para fins do art. 1º, inciso I, alínea g, da Lei Complementar 64, de 18 de maio de 1990, alterado pela Lei Complementar 135, de 4 de junho de 2010, **a apreciação das contas de prefeito, tanto as de governo quanto as de gestão, será exercida pelas Câmaras Municipais, com o auxílio dos Tribunais de Contas competentes, cujo parecer prévio somente deixará de prevalecer por decisão de 2/3 dos vereadores.** [RE 848.826, rel. p/ o ac. min. Ricardo Lewandowski, j. 10-8-2016, P, DJE de 24-8-2017, Tema 835.] (Grifo nosso)

(...) **o parecer técnico elaborado pelo tribunal de contas tem natureza meramente opinativa, competindo exclusivamente à câmara de vereadores o julgamento das contas anuais do chefe do Poder Executivo local**, sendo incabível o julgamento ficto das contas por decurso de prazo. [RE 729.744, rel. min. Gilmar Mendes, j. 10-8-2016, P, DJE de 23-8-2017, Tema 157.] (Grifo nosso)

Julgados correlatos

As contas públicas dos chefes do Executivo devem sofrer o julgamento – final e definitivo – da instituição parlamentar, cuja atuação, no plano do controle externo da legalidade e regularidade da atividade financeira do presidente da República, dos governadores e dos prefeitos municipais, é desempenhada com a intervenção ad coadjuvandum do tribunal de contas. A apreciação das contas prestadas pelo chefe do Poder Executivo – que é a expressão visível da unidade institucional desse órgão da soberania do Estado – constitui prerrogativa intransferível do Legislativo, que não pode ser substituído pelo tribunal de contas, no desempenho dessa magna competência, que possui extração nitidamente constitucional.

[Rcl 14.155 MC-AgR, rel. min. Celso de Mello, j. 20-8-2012, dec. monocrática, DJE de 22-8-2012.]

O controle externo das contas municipais, especialmente daquelas pertinentes ao chefe do Poder Executivo local, representa uma das mais expressivas prerrogativas institucionais da câmara de vereadores, que o

exercerá com o auxílio do tribunal de contas (CF, art. 31). Essa fiscalização institucional não pode ser exercida, de modo abusivo e arbitrário, pela câmara de vereadores, eis que – devendo efetivar-se no contexto de procedimento revestido de caráter político-administrativo – está subordinada à necessária observância, pelo Poder Legislativo local, dos postulados constitucionais que asseguram, ao prefeito municipal, a prerrogativa da plenitude de defesa e do contraditório. A deliberação da câmara de vereadores sobre as contas do chefe do Poder Executivo local há de respeitar o princípio constitucional do devido processo legal, sob pena de a resolução legislativa importar em transgressão ao sistema de garantias consagrado pela Lei Fundamental da República.

[RE 682.011, rel. min. Celso de Mello, j. 8-6-2012, dec. monocrática, DJE de 13-6-2012.]

A Resolução nº 1.060 de 26 de abril de 2005 e suas alterações posteriores “estabelece normas para a apresentação da prestação de contas mensal e anual de Prefeituras e Mesas de Câmaras e dá outras providências”.

O art. 7º da referida Resolução dispõe que as contas do Poder Executivo deverão ser enviadas à Câmara Municipal até 31 (trinta e um) de março do exercício seguinte, através da plataforma eletrônica do Tribunal de Contas dos Municípios denominada e-TCM. A ela serão anexadas as contas do Poder Legislativo. Tais documentos serão disponibilizados ao acesso ao público pelo prazo de 60 dias. Decorrido este prazo, as contas anuais do Município serão recepcionadas pelo TCM, iniciando o processo de apreciação das mesmas.

A prestação de contas anual encaminhada pela Prefeitura deverá conter uma série de documentos, conforme disposto no art. 9º da Resolução n.º 1.060 de 26 de abril de 2005:

Art. 9º A prestação de contas anual encaminhada pela Prefeitura deverá conter:
(Redação dada pelo Art. 16 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013) (Grifo nosso)

1. demonstrativo da receita e despesa segundo as categorias econômicas (Anexo I da Lei Federal nº 4.320/64); (Redação dada pelo Art. 17 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)
2. resumo geral da receita (Anexo 02 da Lei Federal nº 4.320/64); (Redação dada pelo Art. 17 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)
3. natureza da despesa (Anexo 02 da Lei Federal nº 4.320/64); (Redação dada pelo Art. 17 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)
4. demonstrativo de programa de trabalho (Anexo 06 da Lei Federal nº 4.320/64); (Redação dada pelo Art. 17 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)
5. demonstrativo de funções, programas e subprogramas por projeto e atividade (Anexo 07 da Lei Federal nº 4.320/64); (Redação dada pelo Art. 17 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013).
6. demonstrativo da despesa por funções, programas e subprogramas (Anexo 08 da Lei Federal nº 4.320/64); (Redação dada pelo Art. 17 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)
7. demonstrativo da despesa por órgão e funções (Anexo 09 da Lei Federal nº 4.320/64); (Redação dada pelo Art. 17 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)

8. comparativo da receita orçada com a arrecadada (Anexo 10 da Lei Federal nº 4.320/64);
- 8.1 comparativo da receita orçada com a arrecadada, discriminando as alíneas por fonte de recursos; (Redação dada pelo Art. 26 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)
9. comparativo da receita orçada com a arrecadada, discriminando as rubricas por fonte de recursos;(Redação dada pelo Art. 12 da Resolução nº 1.312 de 09.10.2012, com efeitos a partir do exercício financeiro de 2013)
10. balanço orçamentário, conforme definido no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP); (Redação dada pelo Art. 18 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)
11. balanço financeiro, conforme definido no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP); (Redação dada pelo Art. 18 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)
12. balanço patrimonial, incluindo-se os bens sob a responsabilidade da Câmara Municipal respectiva e de entidades da administração indireta, se houver, conforme definido no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), acompanhado do Demonstrativo das Contas do Razão Consolidado de dezembro; (Redação dada pelo Art. 5º da Resolução nº 1.331 de 16.12.2014)
13. balanço patrimonial do exercício anterior; (Redação dada pelo Art. 18 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013 e revogado pelo art. 14 da Resolução nº 1.340 de 23.03.2016)
14. demonstração das variações patrimoniais, conforme definido no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP); (Redação dada pelo Art. 18 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)
15. demonstração da dívida fundada interna (Anexo 16 da Lei Federal nº 4.320/64);
16. demonstração da dívida fundada externa (Anexo 16 da Lei Federal nº 4.320/64);
17. demonstração da dívida flutuante. (Anexo 17 da Lei Federal nº 4.320/64);
18. relação dos bens adquiridos no exercício com os respectivos valores de bens do ativo não circulante, indicando-se a sua alocação e números dos respectivos tombamentos, acompanhado por certidão emitida pelo Prefeito, Secretário de Finanças e pelo Encarregado do Controle do Patrimônio, contendo o total dos bens patrimoniais de forma segregada, evidenciando o total da depreciação, exaustão e amortização, conforme o caso, atestando que todos os bens do município (ativo não circulante) encontram-se registrados e submetidos ao controle apropriado, estando, ainda, identificados por plaquetas. O município deverá manter o inventário geral na sede da Prefeitura, à disposição do TCM, para as verificações que se fizerem necessárias; (Redação dada pelo Art. 12 da Resolução nº 1.349 de 23.03.2016)
19. relação analítica dos elementos que compõem os passivos circulante e não circulante, classificadas por atributo “F” (Financeiro) ou “P” (Permanente); (Redação dada pelo Art. 5º da Resolução nº 1.331 de 16.12.2014).
20. termo de conferência de caixa e bancos lavrado no último dia do mês de dezembro, por comissão designada pelo Prefeito; (Redação dada pelo Art. 5º da Resolução nº 1.331 de 16.12.2014)
21. extratos bancários de dezembro, com suas conciliações, complementadas pelos extratos do mês de janeiro do exercício subsequente;(Redação dada pelo Art. 12 da Resolução nº 1.349 de 23.03.2016)

22. cópias de contratos de operações de créditos e consórcios celebrados no exercício, acompanhados dos respectivos atos de autorização legislativa;
23. cópia de relatório das atividades do Poder Executivo encaminhado à Câmara Municipal;(Revogado pelo art. 14 da Resolução nº 1.340 de 23.03.2016)
24. relação analítica dos elementos que compõem o ativo circulante referentes aos créditos e valores a receber no curto prazo;(Redação dada pelo Art. 5º da Resolução nº 1.331 de 16.12.2014)
25. demonstrativo contendo o último lançamento da receita no livro caixa;(Revogado pelo Art. 7º da Resolução nº 1.331 de 16.12.2014)
26. demonstrativo contendo o último lançamento da despesa no livro caixa;(Revogado pelo Art. 7º da Resolução nº 1.331 de 16.12.2014)
27. demonstrativo contendo o último lançamento do livro diário;(Revogado pelo Art. 7º da Resolução nº 1.331 de 16.12.2014)
28. relação de valores e títulos da dívida ativa tributária e não tributária inscritos no exercício, discriminados por contribuinte e corrigidos, devendo, entretanto, ser apresentada certidão emitida pelo Prefeito e Secretário de Finanças, com o total da dívida ativa tributária e não tributária, atestando estarem tais valores devidamente registrados. O município deverá manter a relação geral na sede da Prefeitura, à disposição do TCM, para as verificações que se fizerem necessárias; (Redação dada pelo Art. 12 da Resolução nº 1.340 de 23.03.2016)
29. relação dos restos a pagar, discriminando os processados e não processados do exercício, incluindo os porventura remanescentes de exercícios anteriores, elencando-os por números de ordem e dos empenhos, dotação, fonte de recursos, valor e nome do credor, informando o número de inscrição no CNPJ ou CPF, fazendo constar a data do contrato e do empenho e, se processados, a data da liquidação, indicando-se, ainda, aquelas despesas, liquidadas ou não, que por falta de disponibilidade financeira deixaram de integrar os restos a pagar do exercício; (Redação dada pelo Art. 18 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)
30. demonstrativo dos resultados alcançados pelas medidas adotadas na forma do art. 58 da Lei Complementar nº 101/00; (Redação dada pelo Art. 12 da Resolução nº 1.349 de 23.03.2016)
31. atas das audiências públicas realizadas até o final de maio, setembro e fevereiro, conforme determina o § 4º do art. 9º da Lei Complementar nº 101/00 (Redação dada pelo Art. 12 da Resolução nº 1.349 de 23.03.2016)
32. relatório firmado pelo prefeito acerca dos projetos e atividades concluídos e em conclusão, com identificação da data de início, data de conclusão, quando couber, e percentual da realização física e financeira;(revogado pelo Art. 14 da Resolução nº 1.340 de 23.03.2016)
33. relatório do Controle Interno da Prefeitura, dirigido ao gestor, com um resumo das atividades do exercício, dando ênfase aos principais resultados; (Redação dada pelo art. 12 da Resolução nº 1.349 de 23.03.2016)
34. prestação de contas dos fundos especiais porventura existentes, na forma prevista em Resolução do TCM que trata da matéria; (Revogado pelo Art. 14 da Resolução nº 1.340 de 23.03.2016)
35. prestação de contas dos recursos repassados a entidades civis mediante convênio, acordo, ajuste ou outro instrumento congênere, conforme disciplina a 25 resolução que trata da matéria;(Revogado pelo Art. 15 da Resolução nº 1.312 de 09.10.2012, com efeitos a partir do exercício financeiro de 2013)
36. processos de cancelamento de dívidas ativas e passivas;(Revogado pelo Art. 19 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)

37. processos de baixa e/ou cancelamento independentes da execução orçamentária; (Redação dada pelo Art. 20 da Resolução nº 1.323 de 18.12.2013)
38. processos de encampação, com apropriação do ativo e do passivo;
39. comprovantes, por meio de certidões ou extratos emitidos pelos órgãos pertinentes, demonstrando os saldos das dívidas registradas nos passivos circulante e não circulante referentes às contas de atributo “P” (Permanente); (Redação dada pelo Art. 5º da Resolução nº 1.331 de 16.12.2014)
40. demonstrativo da dívida ativa tributária e não tributária, contendo saldo do exercício anterior, as movimentações de inscrições e baixas do exercício, segregando as dependentes das independentes da execução do orçamento, e o saldo final. (Incluído pelo Art. 5º da Resolução nº 1.331 de 16.12.2014)
41. demonstrativo dos bens móveis e imóveis, por categoria, contendo saldo do exercício anterior, as movimentações de incorporação e baixas do exercício, segregando as dependentes das independentes da execução do orçamento, e o saldo final; (Incluído pelo Art. 5º da Resolução nº 1.331 de 16.12.2014)
42. Questionário relativo ao Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM/TCMBA. (Incluído pelo Art. 4º da Resolução nº 1.344 de 21.06.2016)

A Resolução 1120/05 do TCM/BA delega à Controladoria a missão de elaborar um parecer sobre as contas anuais, documento endereçado ao chefe do Poder Executivo que deve formalmente manifestar dando ciência do recebimento do mesmo. A ausência dessas informações é algo grave e prejudica a confecção desse parecer.

Tal documento, além de apontar eventuais problemas e irregularidades a serem corrigidas, visa dotar o gestor de informações que lhe possibilite ter uma visão geral sobre a administração pública, sobre a execução do quanto foi planejado, comparando com as questões orçamentárias, financeiras, operacionais e legais.

Ao todo são 42 documentos sobre os quais as Controladorias Internas deveriam se manifestar quando da análise da Prestação de Contas dos Municípios conforme disposto acima.

Apesar disso, no exercício de 2018, a maioria das Controladorias Internas da RMS não se manifestou sobre 30 documentos importantes que compreendem a Prestação de Contas Anual dos Municípios, em descumprimento ao disposto nos artigos 17 e 21 da Resolução 1.120/05. Apenas 13 documentos receberam uma atenção de mais de 50% das Controladorias Internas da RMS, conforme se pode verificar da análise da tabela 5:

Tabela 5: Manifestação das Controladorias Internas sobre as Prestações de Contas Anuais das Prefeituras da RMS - 2018

Documentos	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
31. Atas das audiências públicas	7	53,85	0	0,00	6	46,15
22. Cópias de contratos de operações de créditos e consórcios	7	53,85	1	7,69	5	38,46
28. Rel. dívida ativa tributária e não tributária inscrita no exercício	8	61,54	0	0,00	5	38,46
01. Demonstrativo receita e despesa por categorias econômicas	8	61,54	1	7,69	4	30,77
12. Balanço patrimonial, incluindo-se bens da Câmara	8	61,54	1	7,69	4	30,77
35. Prestação de contas recursos entidades civis por convênio	10	76,92	0	0,00	3	23,08
02. Resumo geral da receita	11	84,62	0	0,00	2	15,38
03. Natureza da despesa	8	61,54	3	23,08	2	15,38
11. Balanço financeiro	11	84,62	0	0,00	2	15,38
15. Demonstração da dívida fundada interna	8	61,54	3	23,08	2	15,38
08. Comparativo da receita orçada com a arrecadada	12	92,31	0	0,00	1	7,69
10. Balanço orçamentário	13	100,00	0	0,00	0	0,00
33. Relatório do Controle Interno da Prefeitura	13	100,00	0	0,00	0	0,00
37. Processos baixa/ cancelamento e execução orçamentária	0	0,00	0	0,00	13	100,00
38. Processos de encampação, com apropriação ativo e passivo	0	0,00	0	0,00	13	100,00
05. Dem.funções, programas e subprogramas - projeto e atividade	1	7,69	0	0,00	12	92,31
14. Demonstração das variações patrimoniais	0	0,00	1	7,69	12	92,31
21. Extratos bancários de dez/jan e conciliações	0	0,00	1	7,69	12	92,31
23. Relatório atividades do Poder Executivo para Câmara	2	15,38	0	0,00	12	92,31
27. Demonstrativo último lançamento do livro diário	1	7,69	0	0,00	12	92,31
34. Prestação de contas dos fundos especiais	1	7,69	0	0,00	12	92,31
36. Processos de cancelamento de dívidas ativas e passivas	0	0,00	1	7,69	12	92,31
06. Demonstrativo despesa por funções, programas e subprogramas	1	7,69	1	7,69	11	84,62
13. Balanço patrimonial do exercício anterior	2	15,38	0	0,00	11	84,62
17. Demonstração da dívida fluante	1	7,69	1	7,69	11	84,62
25. Demonstrativo lançamento da receita no livro caixa	2	15,38	0	0,00	11	84,62
26. Demonstrativo lançamento da despesa no livro caixa	2	15,38	0	0,00	11	84,62
32. Relatório projetos e atividades concluídos e em conclusão	1	7,69	1	7,69	11	84,62
42. Questionário Índice de Efetividade da Gestão – IEGM	2	15,38	0	0,00	11	84,62
04. Demonstrativo de programa de trabalho	2	15,38	1	7,69	10	76,92
07. Demonstrativo da despesa por órgão e funções	3	23,08	0	0,00	10	76,92
19. Relação elementos compõem passivos circulante e não circulante	1	7,69	2	15,38	10	76,92
24. Relação ativo circulante créditos a receber no curto prazo	2	15,38	1	7,69	10	76,92
16. Demonstração da dívida fundada externa	3	23,08	1	7,69	9	69,23
30. Demonstrativo dos resultados art. 58 da LC nº 101/00	0	0,00	4	30,77	9	69,23
39. Dívidas passivos circulante e não circulante – Permanente	3	23,08	2	15,38	8	61,54
40. Dívida ativa, saldo exercício anterior inscrições e baixa	3	23,08	2	15,38	8	61,54
09. Comparativo da receita orçada e arrecadada (fonte de recursos)	6	46,15	0	0,00	7	53,85
18. Relação dos bens adquiridos no exercício	3	23,08	3	23,08	7	53,85
20. Termo de conferência de caixa e bancos	2	15,38	4	30,77	7	53,85
41. Demonstrativo dos bens móveis e imóveis	1	7,69	5	38,46	7	53,85
29. Relação restos a pagar processados e não processados	5	38,46	2	15,38	6	46,15

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno, 2018

As Controladorias, na sua maioria absoluta, relataram o atraso na entrega da documentação que compõe a prestação de contas anual para o Controle Interno, o que impede ou dificulta a manifestação tempestiva e qualificada do órgão, tornando o Relatório de Controle Interno e o Parecer que o compõe, incompleto ou insubsistente.

Por fim, transformar essas informações contábeis numa linguagem de fácil acesso e entendimento é o grande desafio do Controlador Interno e da sua equipe. Abusar de gráficos e tabelas revelou uma boa estratégia utilizada por alguns Controladores Internos ao apresentar o seu parecer sobre as contas públicas, endereçado ao Chefe do Poder Executivo, facilitando a sua compreensão técnica sobre o funcionamento da Administração Pública.

5.3.2 Atividades desenvolvidas pelas Controladorias da RMS em 2018

Segundo resolução do TCM/BA a Controladoria é o órgão central do sistema de controle interno municipal. Ela deve ser criada por lei municipal, ser vinculada diretamente ao Prefeito e possuir estrutura condizente capaz de garantir o cumprimento de suas atribuições.

Cabe à Controladoria, no cumprimento de sua missão institucional, orientar, delegar tarefas, interagir e coordenar os órgãos setoriais que integram o sistema de controle interno, formados pela contabilidade, diretorias e supervisões das secretarias municipais entre outros. Tais órgãos, por sua vez, deverão se reportar ao órgão central no que concerne à prestação de informações referentes às atividades afetas ao controle interno da gestão, conforme disposto no parágrafo único do art. 5º da Resolução nº 1.120/05.

A Controladoria, através do seu dirigente máximo, tem o dever de prestar contas de suas ações ao TCM/BA, anualmente, e o faz por meio do envio do Relatório de Controle Interno. Em tal documento deve manifestar sobre a prestação contas do gestor municipal e descrever, de modo resumido, as atividades de controle realizadas no respectivo exercício financeiro por ela diretamente ou pelos órgãos setoriais.

É amplo o conjunto de operações que requer um acompanhamento do órgão central e dos órgãos setoriais do sistema de controle interno. Fiscalizar a gestão governamental, a execução orçamentária e financeira, a observância dos limites constitucionais e legais, as receitas e cobrança da dívida ativa, as despesas, as operações de créditos e precatórios, as licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes, o sistema de pessoal (ativo e inativo), as obras públicas (inclusive reformas), os bens patrimoniais, os bens em almoxarifado, os veículos e combustíveis, os adiantamentos, as doações, subvenções, auxílios, as ações de

apoio ao controle externo, entre outras, fazem parte do conjunto de atividades a serem executadas pelos órgãos que compõem o sistema de controle interno municipal.

Por via de consequência, cabe à Controladoria registrar, no Relatório de Controle Interno Anual, as atividades de controle que vêm sendo realizadas diretamente pelo órgão ou pelos órgãos setoriais, conforme disposto nos artigos 11 e 12 da Resolução 1.120/05 combinado com art. 9º da Resolução 1.060/05, ambas do TCM/BA.

Para fins desse estudo foram elaboradas tabelas, a partir de dados extraídos dos Relatórios de Controle Interno, que evidenciam os registros efetuados pela Controladoria ao acompanhar e fiscalizar as operações objeto de controle específico do órgão.

Assim, através do exame dos referidos relatórios e do conjunto de tabelas abaixo é possível avaliar se as Controladorias Internas da Região Metropolitana de Salvador estão funcionando adequadamente, realizando o controle específico sobre as operações descritas na Resolução nº 1.120/05 do TCM/BA, em especial nos artigos 11 e 12 do referido instrumento normativo e na legislação correlata.

A metodologia aplicada possui duas limitações. Em primeiro lugar, os Relatórios de Controle Interno não são padronizados, fato que exigiu do pesquisador um esforço maior para identificar os dados e sistematizá-los, podendo gerar falhas humanas. Por outro lado, às evidências registradas em relatório é fruto das impressões do Controlador Interno e dos métodos de registro das informações realizadas pelo órgão. No registro e processamento desses dados pode haver alguma distorção com a realidade prática, decorrente da fragilidade no processo de comunicação e troca de informações entre Controladoria e os órgãos setoriais.

Os resultados do estudo serão apresentados a seguir destacando o conjunto de registros efetuados pelas Controladorias da RMS em seus Relatórios de Controle Interno, no exercício de 2018, ao acompanhar e fiscalizar as operações objeto de controle específico do órgão.

5.3.3 Gestão governamental

Para fins do disposto na Resolução 1120/05 do TCM/BA a gestão governamental compreende o conjunto de ações voltadas a avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual - PPA, sua compatibilidade com a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual orçamentária (LOA) e os programas de governo.

Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos é uma das missões primeiras do Sistema de Controle Interno, com previsão constitucional, conforme vejamos:

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;

Trata-se de uma das atividades que exigem das Controladorias uma atenção especial, pois tais normas reúnem as grandes diretrizes e metas estratégicas a serem realizadas ao longo dos quatro anos de toda e qualquer gestão.

A tabela abaixo revela como as Controladorias Internas da RMS registraram tais atividades desempenhas pelos Sistemas de Controle Internos dos seus respectivos Municípios, como se observa na Tabela 6.

Tabela 6: Atividades de acompanhamento da gestão governamental realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador - 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
a) Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual; (art. 74, I, CF e Art. 12,XVI , “a” da Res. 1120/05)	2	15,38	2	15,38	9	69,23
b) Verificar se os programas/projetos previstos no PPA constam da LOA e da LDO (Art. 12,XVI , “b” da Res. 1120/05)	1	7,69	1	7,69	11	84,62
c) Analisar, sob o aspecto da economicidade, o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do seu gerenciamento; (Art. 12,XVI , “c” da Res. 1120/05)	2	15,38	0	0,00	11	84,62
d) Avaliar a execução dos programas de governo e dos orçamentos. (art. 74, I, CF)	1	7,69	0	0,00	11	84,62
e) avaliar a gestão do administrador, visando comprovar sua legalidade e legitimidade e seus resultados quanto à eficiência e eficácia dos programas/projetos executados ou em execução. (Art. 12, XVI, “d” da Res. 1120/05)	1	7,69	0	0,00	12	92,31

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

O estudo revela que apenas 02 (duas) Controladorias, ou seja, 15,38% informaram no Relatório de Controle Interno que diretamente ou por meio dos órgãos setoriais avaliaram o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, atendendo ao disposto no art. 74, I, CF e Art. 12,XVI , “a” da Res. 1120/05. Já 15,38% das Controladorias pesquisadas trataram do

assunto de forma parcial e 69,23% dos órgãos não registraram qualquer informação a respeito do tema.

Nesta mesma linha 84,62% das Controladorias não fizeram qualquer registro sobre a ação do órgão central ou de órgãos setoriais no sentido de verificar ou avaliar:

- a) se os programas ou projetos previstos no PPA constam da LOA e da LDO;
- b) se algum órgão municipal cuidou de analisar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do seu gerenciamento, sob o aspecto da economicidade, como determina o Art. 12, XVI, “c” da Res. 1120/05; ou
- c) a execução dos programas de governo e dos orçamentos, nos termos do disposto no art. 74, I, CF.

Avaliar metas e resultados encontra-se relacionado no rol de competência dos chamados controles substantivos, na visão de Cruz e Glock (2007), cujo foco é garantir a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos, em termos quantitativos e qualitativos.

Por fim, 92,31% dos órgãos de controles da RMS não fizeram registros em seus relatórios quanto aos métodos adotados pela gestão municipal para avaliar a gestão do administrador quanto à legalidade, legitimidade, eficiência e eficácia dos programas e projetos executados ou em execução.

Entre as Controladorias que discorreram, em certa medida sobre a gestão governamental, destaca a atuação do órgão de controle interno da Capital que dedicou um capítulo no seu Relatório de Controle Interno a analisar o desempenho dos órgãos e entidades municipais na execução de programas de governo previstos no PPA 2018-2021.

O relatório revela que tais informações foram extraídas do Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal (SIGEF). Que o PPA foi elaborado a partir do planejamento estratégico estruturado em oito eixos temáticos, a saber: desenvolvimento humano, qualidade de vida, desenvolvimento social, desenvolvimento urbano e econômico, desenvolvimento de serviços urbanos, sustentabilidade e resiliência, desenvolvimento institucional e engajamento do cidadão, além da ação legislativa e o controle das contas públicas.

A omissão em relatar o assunto foi apontada no Relatório de Controle Interno de Simões Filho, onde se extraiu o seguinte trecho:

(...) a Controladoria buscou proceder à análise das informações constantes do demonstrativo da despesa orçamentária obtida através do sistema de contabilidade, tendo em vista a indisponibilidade das informações qualitativas nos relatórios encaminhados de forma mensal pelas diversas Secretarias Municipais.

O documento de Simões Filho vai além, destacando o esforço do órgão em alertar as partes envolvidas na elaboração das peças de planejamento quanto à importância de fazer constar nos programas que compõe o PPA informações como a definição do problema, objetivo, público alvo, justificativa, estratégia de implementação, indicadores de desempenho, itens fundamentais para garantir o acompanhamento posteriormente.

A ausência dessas informações nos Relatórios de Controle Interno, não quer dizer, necessariamente, que não haja nesses municípios um sistema ou metodologia para acompanhar e monitorar a execução do Plano Plurianual – PPA, sua compatibilidade com a LDO e a LOA e os programas de governo. Se existem tais procedimentos, entretanto, os mesmos não restaram evidenciados pela Controladorias que possuíam o papel de relatar.

Por fim, diante do reduzido quadro de pessoal e grande número de atividades afetas à Controladoria, é possível que tais órgãos tenham deixado de prioriza o assunto, haja vista que o mesmo não é apontado pelo TCM/BA, na Resolução nº 222/92 e suas alterações posteriores, como possíveis causas de rejeição de contas.

O capítulo dedicado as gestões governamentais, com todas as suas nuances, buscam avaliar a gestão como um todo. Parte do programa de governo que foi submetido à apreciação da população durante as eleições, analisa o Plano Plurianual enquanto peça de planejamento de longo prazo e a execução orçamentária, com foco na aferição de metas e resultado, o alcance dos objetivos, a adequação do seu gerenciamento, sob o aspecto da eficiência, efetividade e economicidade.

Ao deixar de relatar tais ações, reforça a tese de Kliass e Cardoso Jr (2016, p. 3) ao apontarem que os órgãos de controle têm se preocupado mais em realizar auditorias de conformidade, ao invés de focarem na eficácia e a efetividade das ações governamentais.

5.3.4 Execução Orçamentária

As Controladorias Internas devem promover o acompanhamento e o controle da execução orçamentária do ente municipal, nos termos dos artigos 11, I e 12, I da referida Resolução 1.120/05. O assunto é examinado sobre dois aspectos. O primeiro versa sobre a forma de proceder os registros orçamentários e financeiros. A outra sobre a gestão orçamentária propriamente dita.

Parte dessa ação consiste em verificar se os órgãos do controle interno têm examinado os registros orçamentários e financeiros realizados nos livros contábeis adequados, confirmando se o modo de confecção e a guarda dos mesmos atendem à legislação.

De outro lado, buscar verificar se as Controladorias registraram em relatório as ações do órgão municipal com o fito de avaliar a eficácia e eficiência da gestão orçamentária, checando a legalidade dos atos e aferindo os resultados, como determina o art. 74, II, CF. Pretende-se aferir, também, se houve a concessão de autorização legislativa para alteração do orçamento, fruto da abertura de créditos adicionais, transposição, transferência e remanejamento de recursos, como determina o art. 12, I, “d”, Resolução 1.120/05. Os resultados foram sistematizados na Tabela 7:

Tabela 7: Atividades de controle da execução orçamentária realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador - 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Dos registros orçamentários e financeiros						
a) Verificar a existência, atualização e adequação dos registros dos Livros ou Fichas de Controle Orçamentário, do Diário, do Razão, do Caixa, dos Boletins de Tesouraria e dos Livros da Dívida Ativa com as normas constantes da Lei nº 4.320/64 e legislação pertinente; (Art. 12, I, “a”, Res.1.120/05)	1	7,69	2	15,38	10	76,92
b) Verificar se a guarda dos Livros está sendo feita nos arquivos do órgão ou entidade, já que é vedada sua permanência em escritórios de contabilidade; (Art. 12, I, “b”, Res.1.120/05)	1	7,69	0	0,00	12	92,31
c) Verificar se os Livros informatizados estão devidamente impressos, encadernados e assinados pela autoridade competente; (Art. 12, I, “c”, Res.1.120/05)	1	7,69	1	7,69	11	84,62
Gestão orçamentária						
a) Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária; (art. 74, II, CF)	12	92,31	1	7,69	0	0,00
b) Verificar a existência de autorização legislativa para abertura de créditos adicionais, transposição, transferência e remanejamento de recursos de uma categoria de programação para outra; (Art. 12, I, “d”, Res.1.120/05)	12	92,31	0	0,00	1	7,69

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

Do total de relatórios analisados, 76,92% das Controladorias não fizeram qualquer registro sobre a verificação da existência, atualização e adequação dos registros dos Livros ou Fichas de Controle Orçamentário, do Diário, do Razão, do Caixa, dos Boletins de Tesouraria e dos Livros da Dívida Ativa com as normas constantes da Lei nº 4.320/64 e Art. 12, I, “a”, da Resolução 1.120/05, destacando que 15,38% abordou o assunto de modo parcial e apenas um órgão, afirmou que fez tal verificação, o que equivale a 7,69% do universo pesquisado.

Nesta linha, 92,31%, não tratou como se dá a guarda dos livros contábeis pelas gestões municipais e 84,62% não efetuou qualquer registro sobre a forma de confecção, impressão e encadernação dos mesmos, descumprindo o disposto no Art. 12, I, “b” e “c” da Resolução 1.120/05 do TCM/BA.

Por outro lado, quando o assunto é a gestão orçamentária, é importante destacar que o orçamento é uma peça do planejamento municipal que registra como os recursos financeiros serão aplicados no período de um ano. O gestor, ao elaborar o orçamento, deve prevê as receitas e as despesas e como se dará sua execução no período.

Do total de Controladorias pesquisadas, 92,31% registraram em relatório que acompanham a execução orçamentária procurando comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, quanto à eficácia e eficiência, e 7,69% declara que esse acompanhamento se dá modo parcial.

Quanto às alterações ocorridas na peça orçamentária, decorrente de abertura de crédito adicional, suplementação, remanejamentos entre outros, 92,31% apontaram que tais modificações se deram com a devida autorização legislativa. Apenas um órgão, ou seja, 7,69%, nada versou sobre o assunto. Deixar de cumprir esta exigência legal, de caráter formal, é causa de rejeição de contas nos termos do art. 1º, inciso VI da Resolução nº 222/92 do TCM/BA e suas alterações posteriores.

A Resolução 1120/05, ao tratar sobre o controle e acompanhamento da execução orçamentária dedica atenção especial sobre itens que possuem o caráter mais formal que substantivo, segundo a classificação de controle apresentada por Cruz e Glock (2007). É o que se constata ao examinar as exigências quanto às formalidades dos registros orçamentários e financeiros e na necessidade de autorização legislativa para promover o remanejamento orçamentário, constantes na Tabela 7.

5.3.5 Gestão Financeira

Com a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) a gestão financeira dos entes federativos ganhou destaque, principalmente com a obrigatoriedade de publicar, periodicamente, os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal. A tabela 8 demonstra como as Controladorias registraram o assunto em seus Relatórios de Controle Interno.

Tabela 8: Acompanhamento da gestão financeira e do cumprimento da LRF realizado pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador - 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Gestão Financeira						
a) Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira; (art. 74, II, CF)	12	92,31	1	7,69	0	0,00
Cumprimento da LRF						
a) Verificar o cumprimento dos prazos para publicação dos relatórios da Lei Complementar nº 101/00, a exemplo dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal. (Art. 12, I, “e” da Res. 1120/05)	12	92,31	1	7,69	0	0,00
b) Verificar a consistência dos dados e assinar o Relatório e Gestão Fiscal; (Art. 54, parágrafo único, da LRF e Art. 10, II da Res. 1120/05)	10	76,92	3	23,08	0	0,00

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

Do total de Controladorias pesquisadas, 92,31% registraram em seus Relatórios de Controle Interno que há ações na administração municipal voltadas em avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira em atendimento ao disposto no art. 74, II da Constituição Federal e 7,69% faz esse registro de modo parcial.

Quanto aos instrumentos de Transparência da Gestão Fiscal, 92,31% das Controladorias registraram que há rotina para acompanhar a publicação tempestiva dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal, sendo que 76,92% Controladorias afirmaram verificar a consistência dos dados e assinar o Relatório e Gestão Fiscal, 23,08% o faz de modo parcial, em atendimento ao Art. 54, parágrafo único, da LRF e Art. 10, II da Resolução 1120/05.

Tal assunto ganha uma atenção especial dos órgãos de controle interno municipal, considerando que o mesmo é relacionado pelo TCM/BA como causa de rejeição de contas em vários dispositivos da Resolução nº 222/92 e suas alterações. De igual modo, deixar de divulgar ou enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei, constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas, infração punida com multa de 30% (trinta por cento) dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal.

5.3.6 Acompanhamento do cumprimento dos limites constitucionais e legais

Ainda no campo da gestão financeira, outro aspecto que ganhou a atenção das Controladorias foi o acompanhamento dos limites constitucionais e legais quanto aos investimentos mínimos com educação e saúde, ao repasse máximo do duodécimo da Câmara, a aplicação de recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), além das restrições impostas pela lei em relação aos gastos com pessoal e o limite de endividamento do ente municipal.

A Constituição Federal, no Art. 212 estabelece que o município deve aplicar pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) da receita tributária na manutenção e desenvolvimento do ensino público pré-escolar e fundamental. De outro lado, a Emenda Constitucional nº 29, de 13.09.2000 obriga os entes municipais a investirem pelo menos 15% da receita municipal nas ações e serviços públicos de saúde.

A Carta Magna no Art. 168, por sua vez dispõe que os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo, serão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar. Anualmente o TCM/BA divulga tabela de duodécimo que deve ser repassado para Câmara de Vereadores no respectivo exercício financeiro, não sendo permitido ao Poder Executivo ultrapassá-lo sob pena de afrontar disposições constitucionais.

O art. 22 da Lei Federal nº 11.494, de 20 de junho de 2007 que regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, vigorou até 31 de dezembro de 2020 (art. 48) com a seguinte redação:

Art. 22. Pelo menos 60% (sessenta por cento) dos recursos anuais totais dos Fundos serão destinados ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput deste artigo, considera-se:

I - remuneração: o total de pagamentos devidos aos profissionais do magistério da educação, em decorrência do efetivo exercício em cargo, emprego ou função, integrantes da estrutura, quadro ou tabela de servidores do Estado, Distrito Federal ou Município, conforme o caso, inclusive os encargos sociais incidentes;

II - profissionais do magistério da educação: docentes, profissionais que oferecem suporte pedagógico direto ao exercício da docência: direção ou administração escolar, planejamento, inspeção, supervisão, orientação educacional e coordenação pedagógica;

III - efetivo exercício: atuação efetiva no desempenho das atividades de magistério previstas no inciso II deste parágrafo associada à sua regular vinculação contratual, temporária ou estatutária, com o ente governamental que o remunera, não sendo descaracterizado por eventuais afastamentos temporários previstos em lei, com ônus para o empregador, que não impliquem rompimento da relação jurídica existente.

O referido artigo estava em vigor no exercício financeiro de 2018, período objeto deste estudo e foi com base nele que as Controladorias internas da RMS atuaram. O art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias foi alterado recentemente por força da Emenda Constitucional nº 108, de 26 de agosto de 2020 que entre outras coisas, deu nova disciplina ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), a saber:

Art. 60. A complementação da União referida no inciso IV do caput do art. 212-A da Constituição Federal será implementada progressivamente até alcançar a proporção estabelecida no inciso V do caput do mesmo artigo, a partir de 1º de janeiro de 2021, nos seguintes valores mínimos:

I - 12% (doze por cento), no primeiro ano;

II - 15% (quinze por cento), no segundo ano;

III - 17% (dezessete por cento), no terceiro ano;

IV - 19% (dezenove por cento), no quarto ano;

V - 21% (vinte e um por cento), no quinto ano;

VI - 23% (vinte e três por cento), no sexto ano.

§ 1º A parcela da complementação de que trata a alínea "b" do inciso V do caput do art. 212-A da Constituição Federal observará, no mínimo, os seguintes valores:

I - 2 (dois) pontos percentuais, no primeiro ano;

II - 5 (cinco) pontos percentuais, no segundo ano;

III - 6,25 (seis inteiros e vinte e cinco centésimos) pontos percentuais, no terceiro ano;

IV - 7,5 (sete inteiros e cinco décimos) pontos percentuais, no quarto ano;

V - 9 (nove) pontos percentuais, no quinto ano;

VI - 10,5 (dez inteiros e cinco décimos) pontos percentuais, no sexto ano.

§ 2º A parcela da complementação de que trata a alínea "c" do inciso V do caput do art. 212-A da Constituição Federal observará os seguintes valores:

I - 0,75 (setenta e cinco centésimos) ponto percentual, no terceiro ano;

II - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) ponto percentual, no quarto ano;

III - 2 (dois) pontos percentuais, no quinto ano;

IV - 2,5 (dois inteiros e cinco décimos) pontos percentuais, no sexto ano." (NR)

A Resolução nº 1.251/2007 do TCM/BA, alterada pela Resolução nº 1.256/2007, normatizou a implantação, nos municípios baianos, do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB dispõe sobre a aplicação de seus recursos, e dá outras providências. Tal norma criou uma obrigação para o controle interno municipal, a saber:

Art. 21. O controle interno municipal, de que trata a Resolução TCM nº 1120/05, acompanhará a execução orçamentária do FUNDEB e emitirá relatório mensal sobre o cumprimento dos índices de aplicação estabelecidos na legislação respectiva.

Há também normas infraconstitucionais que impõem limites aos gastos públicos. É o caso do art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal que trouxe para os poderes públicos o controle de gastos com pessoal. Nesse sentido assim dispõe o referido artigo:

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.

Na esfera municipal, o teto de gastos com pessoal corresponde a 60% da Receita Corrente Líquida do Município, com limites de 6% para o Legislativo e 54% para o Executivo, nos termos do art. 19 da LRF. O descumprimento destas medidas enseja a adoção de providências para o retorno da despesa total com pessoal ao limite nos termos do disposto no arts. 22 e 23 da Lei Complementar nº 101/00.

Por fim, a Resolução nº do Senado Federal dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do

Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal.

O TCM/BA dá bastante atenção ao acompanhamento dos Limites Constitucionais e Legais. O descumprimento dos mesmos pode ensejar rejeição de contas, nos termos do art. 1º da Resolução nº 222/92, além de motivar a apuração do ilícito no campo da improbidade administrativa.

A tabela 9 demonstra como os órgãos centrais trataram e registraram o assunto em seus Relatórios de Controle Interno.

Tabela 9: Acompanhamento dos limites constitucionais e legais realizado pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador - 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Limites Constitucionais e Legais (Duodécimo, Pessoal, Educação, Fundeb e Saúde)						
a) Cumprimento dos limites com investimento com Educação (art. 212, CF, Art. 12, XV, “a”, “3” da Res. 1.120/05 e Res. 1276/08);	13	100,00	0	0,00	0	0,00
b) Cumprimento dos limites com investimento com Saúde (Art. 12, XV, “a”, “4” da Res. 1.120/05).	12	100,00	0	0,00	0	0,00
c) Repasse adequado do duodécimo da Câmara (art. 29-A, CF);	9	69,23	0	0,00	4	30,77
d) Cumprimento dos limites com investimento com aplicações de recursos do FUNDEB (Art. 12, XV, “a”, “3” da Res. 1.120/05 e Art. 22 da Lei 11.494/07);	12	92,31	0	0,00	1	7,69
e) Aplicação da execução do FUNDEB e emissão de Relatório Mensal sobre aplicação dos recursos. (Art. 21, Res. 1251/07)	2	15,38	0	0,00	10	76,92
f) Cumprimento dos limites com despesas com pessoal; (Art. Art. 12, II, “I” e XV, “a”, “2” da Res. 1.120/05);	11	84,62	0	0,00	2	15,38
g) Verificar e avaliar a adoção de medidas para o retorno da despesa total com pessoal ao limite dos arts. 22 e 23 da Lei Complementar nº 101/00; (Art. 10, V da Res. 1.120/05)	7	53,85	0	0,00	6	46,15
Limites de Endividamento (Dívida Consolidada)						
a) Acompanhar o limite de endividamento do órgão fixados na Resolução nº 40/2001, do Senado Federal. (art. 12, XV, “a”, “1” da Res. 1120/05)	11	84,62	1	7,69	0	0,00
b) Promove alertas nas hipóteses da dívida consolidada do município encontrar-se próxima dos limites fixados na Res. nº 40, do Senado Federal. (art. 12, IX, “a”, da Res. 1120/05)	1	7,69	11	84,62	1	7,69
c) Verificar a adoção de providências para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos limites da Lei Complementar nº 101/00; (Art. 10, IV, da Res. 1.120/05)	0	0,00	11	84,62	2	15,38

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

Segundo o estudo, 100% das Controladorias da RMS registraram em seus relatórios que promovem o acompanhamento do cumprimento dos investimentos mínimos em educação e saúde previstos na Constituição Federal.

Na mesma linha de controle das obrigações constitucionais, 69,23% das Controladorias informaram nos Relatórios de Controle Interno de que a gestão municipal acompanha o valor de repasse do duodécimo para Câmara de Vereadores, atendendo ao disposto no art. 29-A da Constituição Federal, enquanto 30,77% não mencionaram o assunto nos referidos documentos.

Em relação ao cumprimento de limites previstos em normas infraconstitucionais, 92,31% das Controladorias declaram haver na gestão acompanhamento dos índices de aplicação de, pelo menos, 60% (sessenta por cento) dos recursos do FUNDEB na remuneração dos profissionais do magistério no efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental, bem como dos 40% (quarenta por cento) restantes na cobertura das despesas previstas no artigo 70 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (Lei de Diretrizes e Base da Educação). Apenas 7,69% não fizeram qualquer registro deste assunto em seus relatórios de controle interno.

Em relação à emissão do Relatório Mensal de aplicação dos recursos do FUNDEB pelo controle interno, previsto no Art. 21 da Resolução nº 1.251/07 do TCM/BA, apenas 15,38% das Controladorias estudadas informaram cumprir a exigência nos Relatórios de Controle Interno Anual, 76,92% não tratou do assunto.

Quanto ao cumprimento dos limites com despesas com pessoal de que trata o art. 19, III da Lei de Responsabilidade Fiscal, 84,62% das Controladorias registraram em relatório que a gestão se dedica a monitorar o cumprimento dos limites com despesas com pessoal, contra 15,28% que nada mencionou a respeito.

Quando o foco é verificar e avaliar a adoção de medidas para o retorno da despesa total com pessoal ao limite dos arts. 22 e 23 da Lei Complementar nº 101/00, apenas 53,85% das unidades pesquisadas, ou seja, 7 (sete) Controladorias registram que são adotadas medidas com tal finalidade, contra 46,15% que silenciaram sobre o assunto. O assunto que denota atenção especial em face das consequências legais graves que podem advir, como será explicitado a seguir, em decorrência do descumprimento dessa obrigação legal.

O art. 22 da LRF aponta para as medidas restritivas se ultrapassar o limite prudencial de 95% (noventa e cinco por cento) do limite legal, a serem impostas no que tange a concessão de vantagem e aumento de remuneração de servidores, a criação de cargos, novas admissões e pagamento de horas extras, conforme vejamos:

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.

Já o art. 23 impõe medidas mais restritivas, quando se ultrapassa o limite legal, conforme vejamos:

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

§ 1º No caso do inciso I do § 3º do art. 169 da Constituição, o objetivo poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução dos valores a eles atribuídos. (Vide ADIN 2.238-5)

§ 2º É facultada a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária. (Vide ADIN 2.238-5)

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido e enquanto perdurar o excesso, o Poder ou órgão referido no art. 20 não poderá: (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

§ 4º As restrições do § 3º aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20.

§ 5º As restrições previstas no § 3º deste artigo não se aplicam ao Município em caso de queda de receita real superior a 10% (dez por cento), em comparação ao correspondente quadrimestre do exercício financeiro anterior, devido a: (Incluído pela Lei Complementar nº 164, de 2018)
Produção de efeitos

I – diminuição das transferências recebidas do Fundo de Participação dos Municípios decorrente de concessão de isenções tributárias pela União; e (Incluído pela Lei Complementar nº 164, de 2018) Produção de efeitos

II – diminuição das receitas recebidas de royalties e participações especiais. (Incluído pela Lei Complementar nº 164, de 2018) Produção de efeitos

§ 6º O disposto no § 5º deste artigo só se aplica caso a despesa total com pessoal do quadrimestre vigente não ultrapasse o limite percentual previsto no art. 19 desta Lei Complementar, considerada, para este cálculo, a receita corrente líquida do quadrimestre correspondente do ano anterior atualizada monetariamente. (Incluído pela Lei Complementar nº 164, de 2018) Produção de efeitos

Silva, Amorim e Silva (2004) chamam a atenção especial para um aspecto que muitas vezes passa despercebido pela maioria dos gestores. Segundo os autores, a não observância da LRF implica em crime fiscal de acordo com a Lei Federal nº 10.028 de 19 de outubro de 2000. O art. 2º da referida norma incluiu um dispositivo no Código Penal Brasileiro que assim dispõe:

Art. 359-G. Ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento de despesa total com pessoal, nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato ou da legislatura:

Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Tal lei, no art. 5º, IV, c/c §1º vai além determinando a aplicação de multa pessoal a ser paga pelo gestor, punida com 30% (trinta por cento) dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal. Esta tem sido uma das grandes causas de condenação e imputação de multa por parte do TCM/BA.

Esse assunto é um dos temas mais sensíveis nas gestões municipais. As prefeituras locais são, via de regra, os maiores empregadores, muitas vezes ao arripio da regra do concurso público. A crise de desemprego que assola o país, as questões políticas locais e o grande número de servidores cedidos para garantir o funcionamento de serviços essenciais de outros entes federativos, inclusive de outros poderes, pode ser apontado como possíveis causas destas distorções.

Há, por trás desse controle rigoroso das despesas de pessoal também uma concepção ideológica de que o Estado é grande, inchado e que as causas do seu endividamento decorrem das despesas com pessoal. Esse mito contribui para fortalecer a ideia de estado mínimo, abrindo campo para terceirização ou privatização de serviços públicos.

A verificação do descumprimento destes limites é realizada com a publicação dos Relatórios de Gestão Fiscal. Para evitar os riscos acima, além de outros que possam advir

dessa conduta, como a acusação de improbidade administrativa, recomenda-se que os Municípios desenvolvam sistema de controle que lhes possibilitem a verificação mensal dos limites de despesas com pessoal. (SILVA, AMORIM E SILVA, 2004)

Quanto aos limites de endividamento do ente municipal, fixados na Resolução nº 40/2001 do Senado Federal e no art. 12, XV, “a”, “1” da Resolução nº 1120/05 do TCM/BA, 84,62% das Controladorias pesquisadas registram em relatórios que fazem tal acompanhamento e 7,69% o faz de modo parcial. Há informações no relatório de controle interno de que 7,69% dos órgãos de controle promovem alerta nas hipóteses da dívida consolidada do município encontrar-se próxima dos limites fixados, 84,62% registra tal informação de modo parcial e 7,69% não trata do assunto.

Por fim, 84,62% das Controladorias declaram que a gestão verifica a adoção de providências para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos limites da Lei Complementar nº 101/00 e no Art. 10, IV, da Resolução nº 1.120/05, contra 15,38% que não faz qualquer registro sobre o tema.

5.3.7 Comportamento da Receita e a recuperação da Dívida Ativa

Outro ponto importante de controle a ser realizado pelos entes municipais refere-se ao acompanhamento do comportamento da Receita e a recuperação da dívida ativa.

Em sentido amplo receita pública é o ingresso de recursos financeiros nos cofres dos entes estatais. Segundo a Lei Federal nº 4.320/64 as receitas públicas são classificadas em receitas orçamentárias e extra orçamentárias, ou como destaca a nova norma de Contabilidade Pública, ingresso extraorçamentário.

O ingresso extraorçamentário são todas aquelas receitas arrecadadas pelo ente estatal, inclusive as provenientes de operações de crédito, que servem para fazer frente às despesas ou investimentos previstos na Lei Orçamentária Anual (LOA). Tratam-se de recursos financeiros que ingressam nos cofres públicos, mas possui caráter temporário e o Estado é mero depositário desses recursos.

Uma fonte de receita tipicamente estatal são os recursos provenientes da cobrança da dívida ativa devida pelos contribuintes. Classificada contabilmente como receita, a dívida ativa, é o conjunto de débitos de pessoas jurídicas e físicas com órgãos públicos não pagos espontaneamente, de natureza tributária ou não, com expectativa de ingressar nos cofres públicos, quando da sua quitação. Sobre o tema a Resolução nº 1.120/05 do TCM/BA trouxe

algumas obrigações e as Controladorias da RMS assim manifestaram, como pode ser observado na Tabela 10:

Tabela 10: Atividades de controle da receita e dívida ativa realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Receita						
a) Verificar a existência de documentos de arrecadação municipal; (Art. 12, XIV, “a”, Res.1.120/05)	2	15,38	0	0,00	11	84,62
b) Verificar a existência de registros bancários e de Tesouraria, tais como boletins de Tesouraria, contas bancárias, etc.; (Art. 12, XIV, “b”, Res.1.120/05)	2	15,38	0	0,00	11	84,62
c) Verificar a existência de cadastro de contribuintes atualizado (imóveis, prestadores de serviços, etc. (Art. 12, XIV, “c”, Res.1.120/05)	2	15,38	0	0,00	11	84,62
Dívida Ativa						
a) Verificar se, depois de esgotado o prazo estabelecido para pagamento, da decisão administrativa irreformável ou da decisão judicial passada em julgado, o crédito tributário foi devidamente inscrito em dívida ativa; (Art. 12, XII, “a” da Res. 1120/05)	9	69,23	0	0,00	4	30,77
b) Verificar se constam da inscrição em dívida ativa o(s) nome(s) do(s) devedor(es) ou co-responsável(eis), bem como seu(s) domicílio(s) ou residência(s); (Art. 12, XII, “b” da Res. 1120/05)	4	30,77	1	7,69	8	61,54
c) Verificar se constam da inscrição a quantia devida, o modo de cálculo dos juros de mora, a origem do crédito, a data de inscrição, o número do processo administrativo que originou o crédito, a indicação do livro e da folha de inscrição; (Art. 12, XII, “c” da Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23
d) Verificar se contribuinte foi comunicado da inscrição do débito em dívida ativa; (Art. 12, XII, “d” da Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23
e) Verificar se, não sendo regularizado o débito pelo contribuinte no prazo estabelecido, foi emitida a certidão de dívida ativa; (Art. 12, XII, “e” da Res. 1120/05)	6	46,15	1	7,69	6	46,15
f) Verificar se da certidão de que trata a alínea anterior constam o nome do devedor, co-responsável, se houver, bem como domicílios ou endereços residenciais, valor original da dívida, juros e outros encargos previstos em lei, origem, natureza e fundamento legal, data e número de inscrição no registro da dívida ativa e número do processo administrativo ou do auto de infração; (Art. 12, XII, “f” da Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23
g) Verificar se a Certidão de Dívida Ativa foi encaminhada à Procuradoria do Município para que se dê início ao processo de execução fiscal. (Art. 12, XII, “g” da Res. 1120/05)	7	53,85	1	7,69	5	38,46

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

As Controladorias Internas, na sua maioria, dedicaram um capítulo a discorrer sobre o comportamento da Receita, com destaque para as fontes de recursos, da receita própria, recursos de transferência entre outras.

Entretanto, 84,62% das Controladorias não se manifestaram nos relatórios sobre os aspectos mais formais do registro da receita, como a existência de documentos de arrecadação municipal, existência, por exemplo, de registros bancários e de Tesouraria, como boletins, contas bancárias, a existência de cadastro de contribuintes atualizado. Apenas 15,38% destes órgãos dedicaram atenção a fazer tais registros.

O TCM/BA, por outro lado, tem destacado a baixa recuperação da dívida ativa como um ponto de ressalva nas contas dos gestores municipais, conforme art. 1º, XII da Resolução nº 222/92. Um dos grandes problemas enfrentados pelos entes municipais para recuperação da dívida ativa reside na existência de cadastro de contribuinte desatualizado.

De outro lado, buscar garantir a formalização regular dos processos administrativos e judiciais de cobrança da dívida ativa, buscando sua efetividade e preservando direitos fundamentais do contribuinte, como a ampla defesa e ao contraditório, direitos previstos no art. 5º, LV da Constituição Federal, é um desafio.

Em relação aos procedimentos administrativos e judiciais para cobrança da dívida ativa, 69,23% dos órgãos pesquisados apontou que encerrada a tramitação regular e os prazos legais, o crédito tributário foi devidamente inscrito em dívida ativa atendendo ao disposto no art. 12, XII, “a” da Resolução 1120/05 do TCM/BA, contra 30,77% que não fez qualquer registro a respeito.

Apenas 30,77% apontaram que constam da inscrição em dívida ativa o nome dos devedores ou corresponsáveis, bem como seus domicílios ou residências, na forma do disposto no art. 12, XII, “b” da Resolução nº 1120/05 do TCM/BA. Deste total 7,69% registra que esta verificação é feita de forma parcial e 61,54% não mencionou nos relatórios que há este tipo de checagem.

Do conjunto dos órgãos pesquisados, 69,23% que não fizeram qualquer apontamento a respeito do registro da origem do crédito, o número do processo administrativo, o modo de cálculo dos juros de mora, a indicação do livro e da folha de inscrição, entre outras obrigações previstas no art. 12, XII, “c” da Resolução nº 1120/05 do TCM/BA. Apenas 30,77% das Controladorias pesquisadas mencionaram nos Relatórios de controle Interno que algum órgão do sistema fez essa verificação.

Esse mesmo percentual foi observado em relação à obrigação que os órgãos de controle interno (central ou setorial) possuem em verificar se o contribuinte foi comunicado

da inscrição do débito em dívida ativa. Esse elemento é fundamental, pois a omissão a respeito pode resultar na anulação dos processos administrativos de inscrição do crédito em dívida ativa e até da ação judicial de execução fiscal, por ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório.

Nesta linha, 46,15% das Controladorias registraram que foi emitida a certidão de dívida ativa, caso não tenha sido regularizado o débito pelo contribuinte no prazo estabelecido no processo administrativo, 7,69% apontaram tal informação de modo parcial e 46,15% não mencionaram o assunto. Apesar disso apenas 30,77% das Controladorias verificaram constar os dados completos na certidão de dívida ativa, contra 69,23% não discorreu sobre o assunto.

Por fim, 58,85% das Controladorias consignam no relatório que checam se a Certidão de Dívida Ativa foi encaminhada à Procuradoria do Município para deflagração do processo de execução fiscal, atendendo ao disposto no art. 12, XII, “g” da Resolução nº 1120/05 do TCM/BA, 7,69% faz esse registro de forma parcial e 38,46% nada expôs sobre esta matéria.

5.3.8 Controle e acompanhamento da despesa

Outro ponto a observar, versa sobre o acompanhamento da execução da despesa pública, isto é, a aplicação do dinheiro arrecadado por meio de impostos ou outras fontes para custear os serviços públicos prestados à sociedade ou para a realização de investimentos.

As despesas públicas são classificadas em despesas correntes, destinadas ao custeio e manutenção das atividades da administração pública e despesas de capital, relacionadas com aquisição de máquinas, equipamentos, realização de obras, aquisição de participações acionárias em empresas, aquisição de imóveis, concessão de empréstimos para investimento entre outros.

Segundo o disposto na Lei Federal nº 4.320/1964 as despesas públicas são realizadas seguindo três estágios: empenho, liquidação e pagamento. Destaca-se abaixo, alguns dispositivos, a saber:

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

§ 2º Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.

§ 3º É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.

Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar;

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acôrdo [sic] respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

Um assunto que requer atenção especial dos órgãos de controle são as despesas inscritas em restos a pagar. Segundo o art. 36 da Lei Federal nº 4.320/64 “Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.”

Esse assunto é extremamente importante e deve ser acompanhado ano a ano, sob pena de gerar impacto no último exercício financeiro da gestão, fazendo o prefeito incorrer na prática da irregularidade descrita no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a saber:

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.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

O descumprimento do art. 42 da LRF no final de mandato tem sido um dos principais motivos de rejeição das contas do gestor, apontadas pelo TCM/BA. Aí surge um questionamento se é permitido à Prefeitura apresentar déficit financeiro nos três primeiros anos do mandato. Sobre o assunto, ensinam Silva, Amorim e Silva (2004):

A responsabilidade do Prefeito é administrar os recursos públicos de forma a manter o equilíbrio entre as receitas e despesas. Um resultado deficitário, moderado, poderá até existir, desde que no último ano de mandato seja eliminado, não rolando dívidas para o próximo Prefeito, nos termos do art. 42.

A não observância do art. 42 da LRF, destacam Silva, Amorim e Silva (2004), é crime previsto no art. 359-C da Lei de Crimes Fiscais (Lei Federal nº 10.028/2000), sujeitando o Gestor Público à pena de reclusão de um a quatro anos.

No acompanhamento e controle das despesas, os órgãos centrais de controle interno possuem algumas obrigações relacionadas na Resolução 1.120/05 do TCM/BA, cujo resultado foi consignado nos Relatórios de Controle Interno, como mostra a Tabela 11:

Tabela 11: Atividades de controle e acompanhamento da despesa realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Da Despesa						
a) verificar a existência de descrições e especificações lançadas, de forma clara e detalhada, nas Notas de Empenho, Notas Fiscais, Recibos, cotações de preços, nos casos de aquisições por dispensa de licitação, e outros documentos similares; (Art. 12, XII, “a” da Res. 1120/05)	9	69,23	1	7,69	3	23,08
b) verificar se nos processos de pagamento de despesas constam o nome do credor, o valor exato a pagar, a unidade gestora responsável pelo pagamento, o número da conta bancária e cheque, da nota de empenho e da nota fiscal respectiva; (Art. 12, XII, “b” da Res. 1120/05)	12	92,31	1	7,69	0	0,00
c) verificar se o pagamento foi efetuado pelas únicas formas previstas em Resolução do Tribunal: cheque nominativo, ordem bancária ou transferência eletrônica, e se as quitações das importâncias recebidas pelos credores foram efetuadas mediante assinaturas firmadas em recibo; (Art. 12, XII, “c” da Res. 1120/05)	9	69,23	0	0,00	4	30,77
d) analisar a caracterização do interesse público na aquisição do bem ou serviço; (Art. 12, XII, “d” da Res. 1120/05)	9	69,23	0	0,00	4	30,77
e) consultar as bases de dados dos órgãos fazendários quanto à regularidade cadastral dos fornecedores e prestadores de serviços. (Art. 12, XII, “e” da Res. 1120/05)	9	69,23	1	7,69	3	23,08
f) Verificar a observância dos limites em Restos a Pagar; (Art. 10, VI, de Res. 1120/05)	8	61,54	1	7,69	4	30,77

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

A maioria das Controladorias Internas afirma que possui programa de análise dos processos de pagamento, antes da quitação. Algumas têm por meta analisar todos os

processos, outras o fazem por amostragem. Do total de órgão de controle interno pesquisado, 69,23% manifestaram em relatório que há a verificação da existência de descrições e especificações detalhada nas Notas de Empenho, Notas Fiscais, Recibos, cotações de preços, nos casos de aquisições por dispensa de licitação e outros documentos similares, atendendo ao disposto no art. 12, XII, “a” da Resolução 1120/05 do TCM/BA. Deste total, 7,69% fizeram apontamentos parciais e 23,08% não exararam registros sobre o assunto.

Um total de 92,31% das Controladorias lembraram, em relatório, que verificaram consta o nome do credor, o valor exato a pagar, a unidade gestora responsável pela quitação, o número da conta bancária e cheque, nota de empenho, a nota fiscal respectiva nos processos de pagamento de despesas, e 7,69% apresentaram tais registros de modo parcial.

Da análise dos citados relatórios é possível extrair que 69,23% das Controladorias pesquisadas consignaram que o pagamento se dá através de cheque nominativo, ordem bancária ou transferência eletrônica. Lembraram, também, que o processo de pagamento contém a caracterização do interesse público na aquisição do bem ou serviço, como determina a legislação em vigor. Os dados da tabela revelaram, ainda, que 30,77% dos órgãos de controle interno pesquisados não fizeram alusão a estas questões em seus relatórios.

Verificou-se a partir da tabela, que 69,23% das Controladorias registraram que há consulta as bases de dados dos órgãos fazendários quanto à regularidade cadastral dos fornecedores e prestadores de serviços quando da liquidação e pagamento das despesas, atendendo ao disposto no art. 12, XII, “e” da Resolução nº 1120/05 do TCM/BA, contra 7,69% que expuseram o assunto de forma parcial e 23,08% que nada relataram.

Em relação aos restos a pagar, tema sensível na gestão pública, 61,54% dos pesquisados apontaram nos relatórios que fazem o controle e acompanhamento, contra 30,77% que nada registrou sobre o assunto. Como apontam Silva, Amorim e Silva (2004) este controle é importante para evitar que o gestor role suas dívidas para o próximo gestor. Os autores apontam que a nova administração deverá proceder ao cancelamento de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei, sob pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, conforme dispostos no art. 359-F da referida Lei. Neste caso, as despesas canceladas devem ser incluídas no orçamento corrente e pagas a título de despesas de exercícios anteriores.

Por fim, da leitura dos relatórios de controle interno foi possível extrair queixas quanto à omissão das Secretarias das Fazendas Municipais em promover o envio tempestivo dos processos de pagamento para análise do órgão central do sistema de controle interno, prejudicando o trabalho de acompanhamento sistemático da despesa.

5.3.9 Controle das operações de créditos e precatórios

Ainda em relação ao controle e acompanhamento da despesa, os órgãos de Controle dedicaram algum tempo em acompanhar as operações de créditos ou fruto das condenações judiciais, inscritas em precatórios.

Segundo o Manual de Controle Interno Municipal do TCM/BA (2011) o crédito público, também conhecido como empréstimo público ou dívida pública, compõe o elenco de receitas públicas. Ao lado da receita tributária, tais valores têm suprido as necessidades financeiras do Estado.

A Constituição Federal autorizou o Estado a efetuar operações de crédito em geral, sob as mais variadas modalidades, permitindo que as leis orçamentárias anual dos entes federativos previssessem a contratação de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, nos termos do §8º do art. 165 que assim dispôs:

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

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

§ 8º **A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.** (Grifo nosso)

Para assegurar o exercício dessa faculdade permitiu, de modo excepcional, inclusive, a vinculação de receitas de impostos à prestação de garantia na contratação dessas operações de crédito conforme vejamos:

Art. 167. São vedados:

IV - **a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas** a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e **a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita**, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Grifo nosso)

Tomando como base o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal, Silva, Amorim e Silva (2004) assim definiram as operações de crédito:

São os compromissos assumidos com credores situados no país ou no exterior, em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

As operações de crédito realizadas pelos entes públicos, são disciplinadas pela Lei Federal nº 4.320/64, pela Lei Complementar nº 101/2000 e pelas Resoluções do Senado Federal números 40/2001 e 43/2001.

Segundo ensinamentos do Manual de Controle Interno Municipal do TCM/BA (2011) o conceito de operações de crédito contido na Lei de Responsabilidade Fiscal é muito amplo, envolvendo aquelas provenientes do sistema financeiro tradicionais, relativas a contratos de financiamento, empréstimo ou mútuo e outras operações “assemelhadas”, tais como a compra financiada de bens ou serviços, o arrendamento mercantil e as operações de derivados financeiros, incluindo operações realizadas com instituições não financeiras.

Há ainda aquelas operações de crédito por equiparação, a exemplo da assunção de dívidas e os contratos de reconhecimento e confissão de dívidas que envolvem o parcelamento ou a postergação das obrigações objeto da repactuação.

As operações de crédito podem ser de curto prazo, assim consideradas as operações de até 12 meses, de médio ou longo prazo, aquelas cuja duração possa ultrapassar esse período. Também conhecidas como operação por Antecipação de Receita Orçamentária – ARO, as operações de curto prazo destinam-se a atender eventuais insuficiências de caixa durante o exercício financeiro e integram, do ponto de vista contábil, o demonstrativo da dívida flutuante do ente federativo. Já as operações de médio ou longo prazo, destinam-se a cobrir o desequilíbrio orçamentário ou financiar obras e serviços públicos, mediante contratos ou a emissão de títulos da dívida pública e são registradas, contabilmente, como dívida fundada ou dívida consolidadas. (BAHIA, 2011)

Quanto ao local da sede do agente financiador, há operação de crédito interno, quando contratada com credores situados no País, e operação de crédito externo, quando contratada com agências de países estrangeiros, organismos internacionais ou instituições financeiras estrangeiras, não pertencentes ao Sistema Financeiro Nacional. (BAHIA, 2011)

As operações de crédito no Brasil seguem o disposto no Manual para Instrução de Pleitos (MIP) Operações de crédito de Estados, Distrito Federal e Municípios da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Economia (2019), sendo discriminados os procedimentos referentes à Operação de crédito interno, a Operação de crédito externo, a Reestruturação e recomposição do principal de dívidas, a Antecipação de Receita Orçamentária (ARO), a Concessão de garantia por Estados, Distrito Federal e Municípios, o Recebimento de garantia da União e Regularização de dívidas.

As operações de crédito externo dependem da autorização do Senado Federal, conforme disposto na Constituição Federal, a saber:

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

V - autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios;

VII - dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal;

VIII - dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno;

A Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal e as Resoluções do Senado Federal trazem uma série de limites e condições para a realização de operações de créditos. Entre elas, cita-se o disposto nos artigos 167, I e 167-A, a saber:

Art. 167. São vedados:

III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta; (Vide Emenda constitucional nº 106, de 2020)

Art. 167-A. Apurado que, no período de 12 (doze) meses, a relação entre despesas correntes e receitas correntes supera 95% (noventa e cinco por cento), no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, é facultado aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, ao Ministério Público, ao Tribunal de Contas e à Defensoria Pública do ente, enquanto permanecer a situação, aplicar o mecanismo de ajuste fiscal de vedação da: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021)

§ 6º Ocorrendo a hipótese de que trata o caput deste artigo, até que todas as medidas nele previstas tenham sido adotadas por todos os Poderes e órgãos nele mencionados, de acordo com declaração do respectivo Tribunal de Contas, é vedada: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021)

II - a tomada de operação de crédito por parte do ente envolvido com outro ente da Federação, diretamente ou por intermédio de seus fundos, autarquias, fundações ou empresas estatais dependentes, ainda que sob a forma de

novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente, ressalvados os financiamentos destinados a projetos específicos celebrados na forma de operações típicas das agências financeiras oficiais de fomento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021)

A Constituição Federal no art. 74, III dispõe que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União.

Outro ponto relevante a destacar neste item do estudo, diz respeito ao acompanhamento e controle dos Precatórios, isto é, requisições judiciais de pagamento de créditos de diversas naturezas, devidas pelas Fazendas Públicas Federal, Estadual, Municipal e Distrital, incluindo autarquias e fundações públicas, cujos valores superam, em regra, 60 (sessenta) salários mínimos. É através do regime especial de precatórios que as pessoas jurídicas de direito público respondem pelos processos de execução movidos contra eles, com sentença transitada em julgado, já que os bens públicos são inalienáveis e impenhoráveis.

O regime de precatórios é regido pelo art. 100 da Constituição Federal e visa assegurar a igualdade entre os credores da Fazenda Pública. Tal dispositivo assim dispõe:

Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

§ 1º Os débitos de natureza alimentícia compreendem aqueles decorrentes de salários, vencimentos, proventos, pensões e suas complementações, benefícios previdenciários e indenizações por morte ou por invalidez, fundadas em responsabilidade civil, em virtude de sentença judicial transitada em julgado, e serão pagos com preferência sobre todos os demais débitos, exceto sobre aqueles referidos no § 2º deste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 2º Os débitos de natureza alimentícia cujos titulares tenham 60 (sessenta) anos de idade ou mais na data de expedição do precatório, ou sejam portadores de doença grave, definidos na forma da lei, serão pagos com preferência sobre todos os demais débitos, até o valor equivalente ao triplo do fixado em lei para os fins do disposto no § 3º deste artigo, admitido o fracionamento para essa finalidade, sendo que o restante será pago na ordem cronológica de apresentação do precatório. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009). (Vide ADI 4425)

§ 3º O disposto no caput deste artigo relativamente à expedição de precatórios não se aplica aos pagamentos de obrigações definidas em leis como de pequeno valor que as Fazendas referidas devam fazer em virtude de sentença judicial transitada em julgado. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 4º Para os fins do disposto no § 3º, poderão ser fixados, por leis próprias, valores distintos às entidades de direito público, segundo as diferentes capacidades econômicas, sendo o mínimo igual ao valor do maior benefício do regime geral de previdência social. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

Para garantir o pagamento desta despesa, a Constituição Federal no art. 100, § 5º determina a inclusão prévia dos valores devidos a título de precatório no orçamento municipal, conforme vejamos:

Art. 100

§ 5º É obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos, oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 6º As dotações orçamentárias e os créditos abertos serão consignados diretamente ao Poder Judiciário, cabendo ao Presidente do Tribunal que proferir a decisão exequenda determinar o pagamento integral e autorizar, a requerimento do credor e exclusivamente para os casos de preterimento de seu direito de precedência ou de não alocação orçamentária do valor necessário à satisfação do seu débito, o sequestro da quantia respectiva. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 7º O Presidente do Tribunal competente que, por ato comissivo ou omissivo, retardar ou tentar frustrar a liquidação regular de precatórios incorrerá em crime de responsabilidade e responderá, também, perante o Conselho Nacional de Justiça. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 8º É vedada a expedição de precatórios complementares ou suplementares de valor pago, bem como o fracionamento, repartição ou quebra do valor da execução para fins de enquadramento de parcela do total ao que dispõe o § 3º deste artigo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

O art. 100 da Constituição Federal segue dispondo sobre diversos outros comandos a serem observados pelo Tribunal demandante e pelo ente público devedor, conforme vejamos:

Art. 100

§ 9º No momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009). (Vide ADI 4425)

§ 10. Antes da expedição dos precatórios, o Tribunal solicitará à Fazenda Pública devedora, para resposta em até 30 (trinta) dias, sob pena de perda do

direito de abatimento, informação sobre os débitos que preencham as condições estabelecidas no § 9º, para os fins nele previstos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009). (Vide ADI 4425)

§ 11. É facultada ao credor, conforme estabelecido em lei da entidade federativa devedora, a entrega de créditos em precatórios para compra de imóveis públicos do respectivo ente federado. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 12. A partir da promulgação desta Emenda Constitucional, a atualização de valores de requisitórios, após sua expedição, até o efetivo pagamento, independentemente de sua natureza, será feita pelo índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança, e, para fins de compensação da mora, incidirão juros simples no mesmo percentual de juros incidentes sobre a caderneta de poupança, ficando excluída a incidência de juros compensatórios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009). (Vide ADI 4425)

O regime de pagamento de precatório no país é demasiadamente sofrível. Os credores costumam aguardar anos para receber os valores devidos pela Fazenda Pública. Nesta senda a Constituição prevê a possibilidade do credor ceder, total ou parcialmente, seus créditos em precatórios a terceiros. Versa, também, sobre a possibilidade de lei complementar estabelecer regime especial para pagamento de crédito de precatórios de Estados, Distrito Federal e Municípios, dispondo sobre vinculações à receita corrente líquida e forma e prazo de liquidação, entre outros pontos relevantes, conforme vejamos:

Art. 100

§ 13. O credor poderá ceder, total ou parcialmente, seus créditos em precatórios a terceiros, independentemente da concordância do devedor, não se aplicando ao cessionário o disposto nos §§ 2º e 3º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 14. A cessão de precatórios somente produzirá efeitos após comunicação, por meio de petição protocolizada, ao tribunal de origem e à entidade devedora. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 15. Sem prejuízo do disposto neste artigo, lei complementar a esta Constituição Federal poderá estabelecer regime especial para pagamento de crédito de precatórios de Estados, Distrito Federal e Municípios, dispondo sobre vinculações à receita corrente líquida e forma e prazo de liquidação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 16. A seu critério exclusivo e na forma de lei, a União poderá assumir débitos, oriundos de precatórios, de Estados, Distrito Federal e Municípios, refinanciando-os diretamente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 17. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aferirão mensalmente, em base anual, o comprometimento de suas respectivas receitas correntes líquidas com o pagamento de precatórios e obrigações de pequeno valor. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 94, de 2016)

§ 18. Entende-se como receita corrente líquida, para os fins de que trata o § 17, o somatório das receitas tributárias, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de contribuições e de serviços, de transferências correntes e

outras receitas correntes, incluindo as oriundas do § 1º do art. 20 da Constituição Federal, verificado no período compreendido pelo segundo mês imediatamente anterior ao de referência e os 11 (onze) meses precedentes, excluídas as duplicidades, e deduzidas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 94, de 2016)

I - na União, as parcelas entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios por determinação constitucional; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 94, de 2016)

II - nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 94, de 2016)

III - na União, nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios, a contribuição dos servidores para custeio de seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira referida no § 9º do art. 201 da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 94, de 2016)

§ 19. Caso o montante total de débitos decorrentes de condenações judiciais em precatórios e obrigações de pequeno valor, em período de 12 (doze) meses, ultrapasse a média do comprometimento percentual da receita corrente líquida nos 5 (cinco) anos imediatamente anteriores, a parcela que exceder esse percentual poderá ser financiada, excetuada dos limites de endividamento de que tratam os incisos VI e VII do art. 52 da Constituição Federal e de quaisquer outros limites de endividamento previstos, não se aplicando a esse financiamento a vedação de vinculação de receita prevista no inciso IV do art. 167 da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 94, de 2016)

§ 20. Caso haja precatório com valor superior a 15% (quinze por cento) do montante dos precatórios apresentados nos termos do § 5º deste artigo, 15% (quinze por cento) do valor deste precatório serão pagos até o final do exercício seguinte e o restante em parcelas iguais nos cinco exercícios subsequentes, acrescidas de juros de mora e correção monetária, ou mediante acordos diretos, perante Juízos Auxiliares de Conciliação de Precatórios, com redução máxima de 40% (quarenta por cento) do valor do crédito atualizado, desde que em relação ao crédito não penda recurso ou defesa judicial e que sejam observados os requisitos definidos na regulamentação editada pelo ente federado. (Incluído pela EC nº 94, de 2016)

Tal obrigação se estende aos municípios, daí porque os órgãos de Controle Interno da RMS dispuseram sobre o assunto nos respectivos Relatórios de Controle Interno, conforme destacado na Tabela abaixo:

Tabela 12: Atividades de controle das operações de créditos e precatórios realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Operações de Crédito						
a) Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres; (art. 74,III, CF c/c art. 10, III e VI da Res. 1120/05)	9	69,23	0	0,00	4	30,77
b) Verificar a existência de arquivos com controles específicos de todos os empréstimos tomados pelo município, contendo as autorizações legais para contraí-los, os contratos, valores, prazos, desembolsos ou amortizações, bem como aditamentos que elevem o valor da dívida ou modifiquem prazos contratuais; (Art. 12, VII, “c” da Res. 1120/05)	2	15,38	0	0,00	11	84,62
Precatórios						
a) Verificar a sua inclusão no orçamento; (Art. 12, XVII, “a”, Res. 1120/05)	6	46,15	2	15,38	6	46,15
b) Verificar a sua contabilização; (Art. 12, XVII, “b”, Res. 1120/05)	7	53,85	0	0,00	6	46,15
c) Verificar o acompanhamento da ordem cronológica dos pagamentos. (Art. 12, XVII, “c”, Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

Do universo pesquisado, 69,23% das Controladorias declararam que o sistema de controle interno exerce o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do município, contra 30,77% que nada expôs sobre o tema.

Apesar disso, 84,62% das Controladorias deixaram de trazer, nos Relatórios de Controle Interno, a informação quanto à existência de arquivos com controles específicos de todos os empréstimos tomados pelo município, contendo as autorizações legais para contraí-los, os contratos, valores, prazos, desembolsos ou amortizações, bem como aditamentos que elevem o valor da dívida ou modifiquem prazos contratuais. Apenas 15,38% mencionaram a existência e organização destes documentos pelos entes municipais.

Quando o assunto é o controle e acompanhamento dos Precatórios, 46,15% das Controladorias da RMS revelam que o sistema de controle verificou a sua inclusão no orçamento, atendendo ao disposto no art. 12, XVII, “a”, da Resolução 1120/05 do TCM/BA, 15,38% apresentou tais informações de modo parcial e 46,15% relataram nada sobre essa obrigação legal.

Sobre a contabilização das despesas de Precatórios, em atendimento ao art. 12, XVII, “b”, da referida resolução, 53,8% dos órgãos de controle pesquisados citaram o cumprimento deste procedimento nos Relatórios de Controle Interno, contra 46,15% que não efeturam qualquer registro a respeito.

Por fim, quanto ao acompanhamento da ordem cronológica dos pagamentos, dever constante no art. 12, XVII, “c”, da Resolução 1120/05 do TCM/BA, apenas 30,17% das Controladorias fizeram alusão ao cumprimento dessa obrigação, contra 69,23% que nada expuseram sobre esta matéria.

5.3.10 Controle das licitações e contratos administrativos

Outro ponto importante foca do acompanhamento pelas Controladorias da RMS do Controle das licitações e contratos administrativos.

Licitação é o procedimento administrativo através do qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para a contratação e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável, devendo ser processada e julgada em observância aos princípios da legalidade, isonomia, impessoalidade, moralidade, publicidade, probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório e ao julgamento objetivo das propostas. (BAHIA, 2011)

A Constituição Federal sobre o tema assim dispõe:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

A regulamentação de que trata a norma constitucional fica por conta da Lei Federal nº 8.666/93 (Lei de Licitações e Contratos Administrativos), a Lei Federal nº 10.520/02 (Pregão presencial e eletrônico) e a Lei Federal nº 12.462/11 (Regime Diferenciado de Contratações Públicas), entre outras.

Recentemente foi publicada a Lei Federal nº 14.133, de 1º de abril de 2021, nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos que depois de decorridos 2 (dois) anos da sua publicação, por força do disposto no seu art. 193, II, revogará a Lei Federal nº 8.666/93.

Enquanto isso não ocorre, a Administração poderá optar por licitar ou contratar diretamente de acordo com a nova Lei ou de acordo com as legislações atualmente em vigor. A opção escolhida deverá ser indicada expressamente no edital, no aviso ou instrumento de contratação direta, vedada a aplicação combinada da nova Lei com o conjunto normativo em vigor, nos termos do disposto no art. 191 do novo diploma legal.

A contratação de pessoas físicas ou jurídicas para aquisição de bens, serviços ou obra pública ocorre através de alguma modalidade licitatória, relacionada no art. 22 da Lei Federal nº 8.666/93 e na Lei Federal nº 10.520/02. As modalidades licitatórias são a concorrência, a tomada de preços, o convite, o concurso, o leilão e o pregão (eletrônico e presencial).

Contrato administrativo, por sua vez, é o instrumento através do qual é celebrado um ajuste entre a Administração Pública e o particular, estabelecendo acordo de vontades, formando um vínculo contratual, com a fixação de obrigações recíprocas, objetivando atender e satisfazer o interesse público. (BAHIA, 2011)

O contrato deve ser formalizado por escrito, seguindo o roteiro disposto nos artigos 55 e 61 da Lei Federal nº 8.666/93, quando as obrigações decorrem de licitação (modalidade tomada de preço, concorrência ou pregão), dispensa ou inexigibilidade de licitação ou contratação de qualquer valor quando resultem obrigações futuras ou parceladas.

Fora dessas hipóteses, a lei faculta substituir os contratos por carta-contrato, nota de empenho, autorização de compra ou ordem de execução de serviço. Os contratos administrativos podem ser alterados por termo aditivo, podendo resultar em acréscimos ou supressões no objeto, prorrogação, além de outras alterações admitidas em lei. (BAHIA, 2011)

O assunto requer atenção especial do Controle Interno, pois a ausência de licitação, a fuga à realização do certame licitatório ou a não observância do disposto na legislação pertinente a matéria é causa de rejeição de contas, conforme vejamos:

Art. 1º - São consideradas irregularidades que, pelo grau de relevância e pelo de nível de incidência, bem como pela extensão e pela gravidade dos prejuízos por elas causados ao erário ou ao interesse público, motivarão a rejeição das contas municipais, aquelas abaixo relacionadas:

VIII - a ausência de licitação, o indício de fuga ou a realização de processo licitatório sem observância do disposto na legislação pertinente, inclusive no que se refere à habilitação e cadastro, quando for o caso;

Promover o controle e o acompanhamento das licitações e contratos administrativos é missão dos órgãos de controle interno, como dispõe o inciso IV do art. 4º da Resolução nº 1.120/05.

As Controladorias Internas da RMS, na sua totalidade, relatam que possuem, internamente, rotina para análise das licitações e, em certa medida, para exercer o controle da execução dos contratos administrativos, conforme se depreende da análise da Tabela 13, abaixo, furto dos apontamentos das Controladorias Internas da RMS extraídos dos registros nos Relatórios de Controle Interno, a saber:

Tabela 13: Atividades das licitações e contratos administrativos realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Licitações e contratos administrativos						
a) Verificar a legalidade e a adequação aos princípios e regras estabelecidos pela Lei Federal nº 8.666/93 dos procedimentos licitatórios e respectivos contratos efetivados e celebrados pelos órgãos e entidades municipais. (art. 113, Lei 8.666/93 c/c art. 10, XIII)	13	100,00	0	0,00	0	0,00
b) Verificar a existência de cadastro atualizado de empresas que forneçam materiais ou equipamentos; (Art. 12 VI, “a” da Res. 1120/05)	1	7,69	0	0,00	12	92,31
c) Verificar a existência de registros e atas das ações da comissão de licitação; (Art. 12, VI, “b” da Res. 1120/05)	2	15,38	0	0,00	11	84,62
d) Verificar a existência de acompanhamento dos contratos celebrados pela administração no que tange à vigência, pagamento de parcelas, etc.; (Art. 12, VI, “c” da Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23
e) Verificar a existência de tabelas de registro de preços municipais elaborada pelo Poder Executivo municipal e se os órgãos e entidades municipais fazem uso dela, compatibilizando os preços constantes das licitações com aqueles registrados nas mencionadas tabelas. (Art. 12, VI, “d” da Res. 1120/05)	0	0,00	1	7,69	12	92,31
f) Denunciar MP ocorrência de crime em licitações. (Art. 102, Lei 8.666/93)	0	0,00	0	0,00	13	100,00

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

Os Relatórios de Controle Interno revelaram que alguns órgãos realizaram a análise de todos os processos licitatórios, outros fazem por amostragem. A fiscalização é baseada, em regra, em check list previamente elaborados e ocorre geralmente na fase interna (antes da publicação do edital) e na fase externa (ante da homologação), como bem registrou a Controladoria de Lauro de Freitas. Após a análise do certame é gerado um relatório de conformidade como recomendações para correções de vícios sanáveis, ou recomendação de anulação do certamente.

A tabela revela que 100% das Controladorias pesquisadas consignaram nos Relatórios de Controle Interno que verificaram a legalidade e a adequação aos princípios e regras estabelecidos pela Lei Federal nº 8.666/93 nos procedimentos licitatórios e respectivos contratos celebrados pelos órgãos municipais, atendendo ao disposto no art. 113 da Lei de Licitações combinado com o art. 10, XIII da Resolução 1120/05 do TCM/BA.

A resolução exige observância do cumprimento de alguns atos procedimentais que não vêm sendo relatados, de modo prevalente, pelos órgãos de controle. Neste sentido apenas 7,69% as Controladorias pesquisadas apontaram a existência de cadastro atualizado de empresas que forneçam materiais ou equipamentos em atendimento ao art. 12, VI, “a” da Resolução nº 1120/05 do TCM/BA, ao passo que 92,31%, sobre o tema, nada descreveram.

Quanto ao dever de verificar a existência de registros e atas das ações da comissão de licitação prevista no art. 12, VI, “b” da referida resolução, apenas 15,38% discorreram sobre o assunto nos relatórios, contra 84,62% que nada expuseram.

Em relação ao acompanhamento dos contratos, tema bastante sensível na Administração Pública, pois daí decorre a efetividade e eficiência na prestação do serviço público, apenas 30,77% das Controladorias fizeram registros nos Relatórios de Controle Interno evidenciando de que se promove o acompanhamento dos contratos celebrados pela administração no que tange à vigência, pagamento de parcelas, etc., como determina o art. 12, VI, “c” da Resolução nº 1120/05 do TCM/BA, contra 69,23% que não citaram quaisquer referências a esse respeito.

Nesta mesma senda, apenas 7,69% das Controladorias pesquisadas lembraram, de modo parcial, nos citados relatórios que verificaram a existência de tabelas de registro de preços municipais elaboradas pelo Poder Executivo municipal destacando que os órgãos e municipais fazem uso dela, compatibilizando os preços constantes das licitações com aqueles registrados nas mencionadas tabelas, em atendimento ao art. 12, VI, “d” de referida resolução, contra 92,31% que nada discorreram sobre o assunto.

Nenhuma Controladoria registrou, em relatório, a realização de denúncia ao Ministério Público na hipótese de ocorrência de crime em licitações, como determina o art. 102, da Lei Federal nº 8.666/93.

5.3.11 Controle e acompanhamento do Sistema de Pessoal

Promover o acompanhamento e o controle dos atos envolvendo o Sistema de Pessoal (ativo e inativo) é outra missão do Controle Interno. O tema é importante, pois o segmento de pessoal é responsável pela implantação da maioria das políticas públicas do município, além de representar a maior fonte de despesas.

Neste capítulo o foco da abordagem se dá em relação à fiscalização do processo de admissão, registro funcional, da gestão, controle e pagamento de servidores, destacando como as Controladorias e o Sistema de Controle Interno dos municípios pesquisados têm feito esse acompanhamento.

O ingresso no serviço público, como qualquer ato administrativo deve estar pautado no cumprimento dos princípios constitucionais da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência, dispostos no art. 37 da Constituição Federal. A regra geral prevalente é que esse ingresso deve se dar mediante a aprovação prévia em concurso público de provas e títulos, conforme dispõe o art. 37, II da Constituição Federal. A Carta Constitucional autoriza, também, a nomeação de servidores para cargos em comissão de livre nomeação (art. 37, V, CF) e a contratação por tempo determinado, para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público (Art. 37, IX, CF).

A nomeação de servidores em cargo em comissão ou de provimento temporário exige cuidado para evitar a prática do nepotismo, termo utilizado para designar o favorecimento de parentes (ou amigos próximos), em detrimento de pessoas mais qualificadas. O nepotismo é prática condenada pelo Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante 13 que assim dispõe:

A nomeação de cônjuge, companheiro ou parente em linha reta, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau, inclusive, da autoridade nomeante ou de servidor da mesma pessoa jurídica investido em cargo de direção, chefia ou assessoramento, para o exercício de cargo em comissão ou de confiança ou, ainda, de função gratificada na administração pública direta e indireta em qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, compreendido o ajuste mediante designações recíprocas, viola a Constituição Federal.

A tabela abaixo destaca como manifestaram os órgãos centrais do sistema de controle interno sobre as rotinas de controle e acompanhamento do Sistema de Pessoal, a saber:

Tabela 14: Atividades controle e acompanhamento do Sistema de Pessoal realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Admissão de servidores						
a) Parecer regularidade concurso público. (Res. n.º 1420/2020)	1	7,69	1	7,69	11	84,62
b) Parecer seleção simplificada. (Res. n.º 1420/2020)	1	7,69	0	0,00	12	92,31
Registro funcional de servidores						
c) Verificar a existência de registros funcionais e financeiras dos servidores (efetivos, inativos, temporários e comissão); (Art. 12, II, “a” da Res. 1120/05)	8	61,54	0	0,00	5	38,46
d) Verificar a existência de registros contendo dados pessoais dos servidores e empregados, atos e datas de admissões, cargos ocupados ou funções exercidas, lotações, remunerações e alterações ocorridas em suas vidas profissionais; (Art. 12, II, “b” da Res. 1120/05)	8	61,54	0	0,00	5	38,46
e) Verificar a existência de registros atualizados das pensões e aposentadorias concedidas, os nomes dos beneficiados e as fundamentações legais; (Art. 12, II, “c” da Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23
Gestão e controle de pessoal						
f) Verificar a existência de controles de frequências, arquivos e prontuários; (Art. 12, II, “d” da Res. 1120/05)	3	23,08	1	7,69	9	69,23
g) Verificar a existência de programas de capacitação continuada de servidores; (Art. 12, II, “e” da Res. 1120/05)	3	23,08	0	0,00	10	76,92
h) Verificar a existência de segregação das funções no cadastro e folha de pagamento; (Art. 12, II, “f” da Res. 1120/05)	5	38,46	0	0,00	8	61,54
i) Verificar a realização de recadastramento de servidores inativos e pensionistas; (Art. 12, II, “g” da Res. 1120/05)	2	15,38	0	0,00	11	84,62
j) Verificar se estão sendo encaminhados, trimestralmente, à Inspetoria Regional do TCM, informações sobre o número de servidores, bem como a despesa total com o pessoal conforme Res. TCM nº 395/99; (Art. 12, II, “i” da Res. 1120/05)	1	7,69	2	15,38	10	76,92
Pagamento de Servidores						
k) Efetivar análise da legalidade e legitimidade dos gastos com folhas de pagamento; (Art. 12, II, “j” da Res. 1120/05)	3	23,08	1	7,69	10	76,92
l) Verificar a existência e geração constante e freqüente de relatórios gerenciais relativos aos recursos humanos dos órgãos da administração municipal; (Art. 12, II, “k” da Res. 1120/05)	6	46,15	1	7,69	6	46,15
m) Emitir parecer concessão de benefícios ou aposentadoria Regime Próprio Previdência. (Res. n.º. 1369/2018)	1	7,69	1	7,69	11	84,62

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

Ao analisar os dados da tabela, verifica-se que mais de 84,62% dos Relatórios de Controle interno não teceram comentários quanto ao dever das Controladorias em emitir Parecer em relação à regularidade de concurso público, para admissão de servidores efetivos, conforme determina a Resolução 1420/2020. O número eleva para 92,31% quanto a obrigatoriedade de emissão do Parecer de regularidade em relação ao processo de seleção simplificada para admissão de servidores de provimento temporários, contratados pelo Regime Especial de Direito Administrativo – REDA.

Em relação aos registros funcionais, 61,54% das Controladorias apontaram em seus relatórios que é possível verificar que há um cuidado dos setores de recursos humanos com o registro funcional e financeiro dos servidores, atendendo ao disposto no art. 12, II, “a” da Resolução 1120/05 do TCM/BA, contra 38,46% que mantiveram silente sobre o assunto. O mesmo percentual aponta que, em tais registros, constam dados pessoais dos servidores e empregados, além de datas de admissões, cargos ocupados ou funções exercidas, lotações, remunerações e alterações ocorridas em suas vidas profissionais.

Apenas 30,77% das Controladorias manifestaram que há rotina para verificar a existência de registros atualizados das pensões e aposentadorias concedidas, com os nomes dos beneficiados e as respectivas fundamentações legais, nos termos do Art. 12, II, “c” de referida resolução, contra 69,23% que deixaram de relatar a ocorrência.

Em relação ao processo de gestão de servidores, apenas 23,08% das Controladorias registraram que há existência de um controle de frequências dos servidores em relatório, 7,69% que registraram essa informação de modo parcial e 69,23% não mencionaram sobre o assunto. Em relação à existência de programas de capacitação continuada, apenas 23,08% citam a existência dessa evidência, contra 76,92% que não fizeram alusão ao tema. Quanto à segregação de funções, 38,46% manifestaram tal objeto, contra 61,54% que nada expuseram. Ao tratar sobre recadastramento periódico de servidores, apenas 15,38% lançaram tal dado em relatório, contra 84,62% que quedaram inertes a respeito do assunto. Por fim, quando se buscou tratar sobre o cumprimento da obrigação de enviar, trimestralmente, à Inspeção Regional do TCM/BA, informações sobre o número de servidores e da despesa total com o pessoal, conforme determinação normativa, apenas 7,69% das controladorias relataram adotar tal procedimento, 15,38% o fizeram de modo parcial e 76,92% nada comentaram a respeito do tema.

Ao discorrerem sobre procedimentos envolvendo o pagamento de servidores, apenas 23,08% das Controladorias pesquisadas mencionaram promover a efetivar análise da legalidade e legitimidade dos gastos com folhas de pagamento municipal, como determina o

art. 12, II, “j” da Resolução nº 1120/05 do TCM/BA, 7,69 % o fizeram de modo parcial e 76,92% não descreveram este procedimento. Um número maior, 46,15% destes órgãos informou que verificaram a existência e confecção frequente de relatórios gerenciais relativos aos recursos humanos, atendendo o disposto no art. 12, II, “k” da referida resolução, 7,69% o registro foi parcial e 46,15% não relataram tal constatação.

Por fim, apenas 7,69% das Controladorias afirmaram emitir parecer de concessão de benefícios ou aposentadoria Regime Próprio Previdência, no termo da Resolução 1369/2018, 7,69% de modo parcial e 84,62% não discorreram sobre assunto. Nesse caso, parece haver uma justificativa plausível, considerando que a maioria dos municípios não possuem regime próprio de previdência.

Um dado relevante que tem gerado problemas nas gestões e auditorias dos órgãos de controle externo é o fato de que o servidor público não pode ocupar mais de um cargo, emprego ou função remunerada, tanto na administração direta como na indireta, exceto quando houver compatibilidade de horário e nos seguintes casos: dois cargos de professor, um cargo de professor e outro cargo técnico ou científico e dois cargos ou empregos privativos de profissionais de saúde, com profissões regulamentadas (art. 37, XVI da CF/88). Esse ponto exige uma atenção especial dos órgãos de controle interno municipais.

Os Relatórios de Controle Interno da RMS, como visto, trataram de forma bastante incipiente esse conjunto de informações, não obstante a importância da área de recursos humanos para as administrações públicas e para a vida funcional do servidor.

5.3.12 Controle e acompanhamento das obras públicas

Outra obrigação a ser realizada pelas Controladorias versa sobre o controle e acompanhamento das obras públicas, inclusive reformas. Segundo o art. 6º, I da Lei Federal nº 8.666/93, “obra é toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta ou indireta.”

As obras públicas fazem parte do rol de atividades estratégicas de qualquer gestão. Além de concentrar grande quantidade de recursos, tem o potencial de gerar inúmeros problemas, sendo alvo de auditorias dos órgãos de controle externo, especialmente quando envolvem recursos federais.

O assunto foi abordado na Tabela abaixo, que, para fins didáticos, foi dividida em três partes. A primeira parte destacou como manifestaram as Controladorias Internas frente à missão de verificar e acompanhar o registro de informações e a organização documental

relacionadas às obras e reformas. A segunda versando sobre o planejamento e licitação das obras públicas. A última parte se dedicou a relatar informações quanto à execução e o pagamento das mesmas, como mostra a Tabela 15.

Tabela 15: Atividades controle e acompanhamento das obras públicas realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Do registro e organização documental das obras						
a) Verificar registros das obras/serviços de engenharia executado e/ou em execução no município, de acordo Resolução do TCM SICOB; (Art. 12, VII, “a” da Res. 1120/05)	6	46,15	0	0,00	7	53,85
b) Verificar cadastros atualizados de fornecedores destinados às obras; (Art. 12, VII, “b” da Res. 1120/05)	1	7,69	0	0,00	12	92,31
c) Verificar se as obras/serviços de engenharia executadas ou em execução estão identificadas e a documentação arquivada em pastas especiais; (Art. 12, VII, “c” da Res. 1120/05)	7	53,85	0	0,00	6	46,15
Do planejamento e licitação das obras						
d) Verificar se existem projetos básico e executivo; (Art. 12, VII, “d” da Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23
e) Verificar se as obras/serviços de engenharia foram precedidas de licitação; (Art. 12, VII, “e” da Res. 1120/05)	5	38,46	1	7,69	7	53,85
f) Verificar se há orçamentos detalhados com todos os itens e preços unitários; (Art. 12, VII, “f” da Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23
g) Verificar se foi indicada a dotação por onde deveria ocorrer a despesa; (Art. 12, VII, “g” da Res. 1120/05)	2	15,38	1	7,69	10	76,92
h) Verificar se há fotografias da situação pré-existente, no caso de reformas; (Art. 12, VII, “h” da Res. 1120/05)	4	30,77	1	7,69	8	61,54
i) Verificar se foi firmado contrato com a empresa executora e aditivos; (Art. 12, VII, “i” da Res. 1120/05)	3	23,08	1	7,69	8	61,54
Execução e pagamento das obras						
j) Verificar se há ordem de serviços; (Art. 12, VII, “j” da Res. 1120/05)	4	30,77	1	7,69	8	61,54
k) Verificar se os pagamentos foram efetuados com base nos boletins de medições; (Art. 12, VII, “k” da Res. 1120/05)	4	30,77	2	15,38	7	53,85
l) Verificar se empenhos, notas fiscais e recibos se referem às obras contratadas; (Art. 12, VII, “l” da Res. 1120/05)	5	38,46	1	7,69	7	53,85
m) Verificar se ocorreram requisições de materiais ou remanejamentos de excedentes para outras obras; (Art. 12, VII, “m” da Res. 1120/05)	1	7,69	0	0,00	12	92,31
n) Verificar se as obras foram recebidas mediante termos provisórios ou definitivos; (Art. 12, VII, “n” da Res. 1120/05)	1	7,69	0	0,00	12	92,31
o) Solicitar e analisar demais informações necessárias para a caracterização dos serviços executados. (Art. 12, VII, “o” da Res. 1120/05)	1	7,69	0	0,00	12	92,31

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

As obras e reformas podem ser executadas diretamente, utilizando-se a mão de obra de servidores com o material adquirido pela municipalidade, ou, de modo indireto, com a contratação de empresas de prestação do serviço. Elas devem ser executadas de forma planejada e transparente, de modo a prevenir riscos, evitar desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, assegurando o cumprimento da legislação em vigor, sem se descuidar da observância dos princípios da legalidade, eficiência, eficácia, economicidade e efetividade. (BAHIA, 2011)

A tabela acima tratou sobre a documentação a ser objeto de registros, sistematização e arquivamento pelo órgão executor de obras públicas no âmbito municipal. Das Controladorias pesquisadas, 46,15% informaram verificar que o órgão responsável mantém registro atualizado de obras e serviços de engenharia e que tais registros estão sendo alimentados no Sistema de Cadastro de Obras - SICOB do TCM/BA. Já 53,85% apontaram que as referidas intervenções estão devidamente identificadas e a sua documentação arquivada em pastas especiais.

Quando o assunto envolve o planejamento das obras, há um registro mais tímido a respeito do tema. Apenas 30,77% das Controladorias relataram a existência de projetos básico e executivo das obras, 38,46% apontaram que tais intervenções foram precedidos de procedimento licitatório, apenas 30,77% lembraram haver orçamentos detalhados por itens e preços unitários e 15,38% indicaram observar a existência de dotação orçamentária, por onde deveria ocorrer a despesa. A existência desses instrumentos de planejamento da obra é condição imprescindível para a deflagração do processo licitatório regular.

As licitações das obras públicas envolvendo reforma também geram bastantes questionamentos dos órgãos de controle externo. Neste particular, 30,77% das Controladorias declararam verificar que, no caso das reformas, foram providenciadas fotografias da situação pré-existente, como orienta o art. 12, VII, “h” da Resolução 1120/05, que 7,69% trataram, de modo parcial, sobre este procedimento, enquanto 61,54% quedaram-se inertes.

Por fim, apenas 23,08% lembraram que foi constatada a celebração de contrato com a empresa executora e termos aditivos, 7,69% fizeram alusão ao assunto de modo parcial, enquanto 61,54% nada consignaram em derredor da matéria, numa afronta ao art. 12, VII, “i” da Resolução 1120/05.

Outro assunto extremamente importante versa sobre o acompanhamento e fiscalização da execução das obras públicas e o respectivo pagamento. Nesse sentido a Resolução 1120/05, no art. 12, VII, alíneas “j” a “o” do TCM/BA enumera algumas obrigações a serem

observadas e relatadas pelos órgãos do sistema de controle interno que vêm sendo negligenciadas pelas Controladorias da RMS.

Ao analisar a tabela acima, observou-se que 30,77% das Controladorias internas deixaram de informar se foram expedidas ordens de serviços das obras e serviços de engenharia em execução, 7,69% o fizeram de modo parcial, contra 61,54% que nada registraram a respeito. Em relação ao processo de pagamento, 30,77% registraram que a quitação das obras foram efetuadas com base nos boletins de medições, 15,38% consignaram essa informação de modo parcial, ao passo que 53,85% não fizeram qualquer menção ao tema. Noutra senda, apenas 38,46% consignaram que certificaram de que as faturas, empenhos, notas fiscais e recibos se referem às obras contratadas, 7,69% abordaram o assunto de modo parcial e 53,85% nada registrou a respeito.

Quando o foco é o acompanhamento da execução das obras, os registros efetuados pelas Controladorias pesquisadas são bastante limitados. Apenas 7,69% das Controladorias pesquisadas efetuaram registro no Relatório de Controle Interno sobre a ocorrência de requisições de materiais ou remanejamentos de excedentes para outras obras previstas. O mesmo percentual constatou que as obras foram recebidas mediante termos provisórios ou definitivos e solicitaram informações complementares necessárias para a caracterização dos serviços executados. Neste sentido, 92,31% não lançaram qualquer informação sobre tais procedimentos.

A falta de registros dessas informações no Relatório de Controle Interno não quer dizer, necessariamente, que o Município não possua um sistema de controle de obras eficiente. Apenas que o Controle Interno deixou de descrever essas ações no referido documento. Havendo precariedade nesse sistema de controle, entretanto, grandes são os riscos para gestão e seus administradores. Obras inacabadas, com prejuízo para a sociedade, possibilidade de devolução de recursos, representações ao Ministério Público e demais órgãos de controle, ações judiciais, desgaste político, entre outros, são alguns dos problemas graves gerados por falta de um controle efetivo nessa área.

5.3.13 Controle e acompanhamento dos bens patrimoniais

Cabe às Controladorias Internas acompanhar e exercer o controle sobre os bens patrimoniais. Segundo Lopes (2007) bem público “é tudo aquilo avaliado em dinheiro e que

satisfaça as necessidades públicas, pertencentes à União, aos Estados, aos Municípios, ao DF aos Territórios, autarquias e empresas públicas.”

O Código Civil brasileiro dedica o Capítulo III a tratar sobre os bens públicos. Deles é possível destacar o art. 99 que classifica tais bens da seguinte forma:

Art. 99. São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Parágrafo único. Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

O art. 100 do Código Civil brasileiro dispõe que os bens públicos são em regra inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar. Já os bens dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei, conforme disposto no art. 101 do referido diploma legal. E, por força do art. 183, §3º da Constituição Federal, não serão adquiridos por usucapião.

O processo de aquisição dos bens móveis e imóveis é amplo, passa por análise de dispositivos constitucionais, legislação civil administrativa e envolve diversas variáveis que não serão exploradas aqui deste trabalho. De modo sintético, por abarcar um leque razoável de hipóteses, registra-se que o processo de aquisição e alienação dos bens, segue em geral o disposto na Lei Federal nº 8.666/93 (Lei de Licitações Públicas).

Para fins de registro contábil, Lopes (2007) destaca que os bens públicos são classificados em bens imóveis, móveis e de natureza industrial. Os primeiros correspondem aos terrenos e edificações públicas, os segundo compreendem os mobiliários em geral, os utensílios, veículos, aeronaves, embarcações, equipamento e materiais em geral. Os demais são utilizados no funcionamento dos estabelecimentos industriais.

Em relação aos bens móveis, uma vez adquiridos por compra ou recebimento em doação, cabe à Administração Pública adotar procedimentos para promover a incorporação ao patrimônio público, ao registro em inventário, realizar o processo de movimentação dos mesmos de uma unidade administrativa para outra, além de proceder à baixa quando tornarem inservíveis.

Os bens imóveis também estão sujeitos a diversos controles relacionados ao processo de aquisição, incorporação, registros contábeis e em inventário. Também se aplicam aos mesmos, as regras de registro público que envolve a lavratura e o registro de escritura em cartórios de título de documentos e imóveis, respectivamente.

Os recursos decorrentes da alienação de bens públicos não podem ser utilizados para financiar despesas correntes, destinadas ao custeio da máquina pública. Tais recursos só podem ser utilizados em aplicação de receita de capital, nos termos do art. 44 da Lei de Responsabilidade Fiscal que assim dispõe:

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.

Segundo Lopes (2007), cabe aos gestores públicos municipais adotarem todas as providências necessárias à sua preservação e conservação, não devendo perder de vista que cuidar do patrimônio público é um dever de toda a população, cabendo a qualquer cidadão promover a sua defesa, inclusive em juízo, por meio da ação popular, como dispõe o artigo 1º da Lei Federal nº 4.717 de 29 de junho de 1965, nos termos que se segue:

Art. 1º Qualquer cidadão será parte legítima para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados, dos Municípios, de entidades autárquicas, de sociedades de economia mista (Constituição, art. 141, § 38), de sociedades mútuas de seguro nas quais a União represente os segurados ausentes, de empresas públicas, de serviços sociais autônomos, de instituições ou fundações para cuja criação ou custeio o tesouro público haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual, de empresas incorporadas ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, e de quaisquer pessoas jurídicas ou entidades subvencionadas pelos cofres públicos.

Nesse item será realizada análise em relação ao controle e acompanhamento do patrimônio público municipal, com ênfase nos bens móveis e imóveis. No item seguinte será abordada a questão do almoxarifado, veículos e combustíveis.

Sobre o controle e acompanhamento dos bens patrimoniais as Controladorias pesquisadas consignaram informações nos Relatórios de Controle Interno cujos resultados foram tabulados na Tabela 16:

Tabela 16: Atividades controle e acompanhamento dos bens patrimoniais realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Bens patrimoniais						
a) Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão patrimonial; (Art. 74, II, CF)	8	61,54	1	7,69	4	30,77
b) Verificar a realização de inventários físicos anual dos bens patrimoniais; (Art. 12, III, “a”, Res. 1120/05)	6	46,15	1	7,69	6	46,15
c) Verificar se os bens permanentes receberam números para identificação e inventário, por ocasião da aquisição ou da incorporação ao patrimônio; (Art. 12, III, “b”, Res. 1120/05)	3	23,08	0	0,00	10	76,92
d) Verificar se a numeração se deu com a fixação de plaqueta ou etiqueta e carimbo; (Art. 12, III, “c”, Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23
e) Verificar se os bens estão registrados em fichas ou livros de inventário, dos quais constem data de aquisição, incorporação ou baixa, descrição do bem, quantidade, valor, número do processo e identificação do responsável por sua guarda e conservação; (Art. 12, III, “d”, Res. 1120/05)	3	23,08	2	15,38	8	61,54
f) Verificar a existência de arquivos de notas fiscais para bens móveis; (Art. 12, III, “e”, Res. 1120/05)	1	7,69	0	0,00	12	92,31
g) Verificar a existência de termos de responsabilidades sobre um bens. (Art. 12, III, “f”, Res. 1120/05)	2	15,38	0	0,00	11	84,62
h) Verificar destinação de recursos fruto da alienação de ativos, fruto das restrições da CF, do art. 44, da LC 101/00; (Art. 10, VII da Res. 1120/05)	0	0,00	1	7,69	12	92,31

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

Do universo pesquisado, 61,54% destacaram em relatório que o sistema de controle interno possui ações voltadas para aferir a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão patrimonial, 46,15% relataram que há a realização de inventários físicos dos bens patrimoniais no município.

Quando se parte para observar como se dá o controle mais efetivo desses bens, apenas 23,08% registraram mais detalhes sobre o assunto, especialmente quanto a sua identificação detalhada em inventário, contendo data de aquisição, incorporação ou baixa, descrição do bem, quantidade, valor, número do processo e identificação do responsável por sua guarda e conservação, além da informação quanto à fixação de plaqueta, etiqueta ou outro meio de identificação. Do total, 76,92% não teceram qualquer comentário a respeito do assunto.

Nesta senda, somente 30,77% das Controladorias lembraram, em relatório, que há evidências do registro desses bens com numeração própria e que esse dado se deu com a

fixação de plaqueta ou etiqueta e carimbo, atendendo ao disposto no art. 12, III, “c”, da Resolução 1120/05 do TCM/BA, enquanto 69,23% nada discorreu sobre o tema.

Por fim, mais de 80% dos relatórios nada citou quanto à existência de arquivos de notas fiscais dos bens móveis adquiridos, a existência de termos de responsabilidades sobre os bens e a eventual destinação de recursos, fruto da alienação dos mesmos.

Como visto, parte considerável das Controladorias Internas deixaram de mencionar, nos relatórios, qualquer ação em relação ao assunto. Em alguns casos, os dirigentes do Controle Interno revelaram que o controle de bens patrimoniais é precário haja vista a falta de pessoal no setor, a inexistência de sistema informatizado e de rotina estabelecida para promover o cadastro, a organização e o controle dos mesmos. Alguns informaram que a gestão apostou na criação de comissão para promover o levantamento e avaliação dos bens existentes e dos recém adquiridos em execução. A precariedade no controle da gestão patrimonial é danosa ao erário, impondo uma ação e acompanhamento adequados.

Quando se dedica a examinar o registro desses bens em inventário, apenas 23,08% dos órgãos pesquisados narraram à ocorrência dessa rotina, em atendimento a legislação em vigor, 15,38% o fizeram de forma parcial e 61,54% não discorreram sobre assunto.

A guarda e organização das notas fiscais que resultaram no processo de aquisição dos bens móveis também não receberam uma atenção especial dos órgãos de controle. Apenas 7,69% das Controladorias fizeram registro sobre esse tema em relatório, contra 92,31% que sobre o tema omitiram.

Quanto à localização, controle e movimentação desses bens dentro da Administração Pública, apenas 15,38% das Controladorias relataram que existem termos de responsabilidades sobre os bens atribuídos aos gestores municipais, ao passo que 84,62% não fizeram relatos a respeito, contrariando o art. 12, III, “f”, da Resolução 1120/05.

Por fim, nenhuma Controladoria pesquisada relatou que verifica se os recursos decorrentes da alienação de bens imóveis estão sendo utilizados no pagamento de despesas de capital como autoriza o art. 44 da Lei de Responsabilidade, ou estão sendo gastos com despesas correntes, prática vedada pela referida norma.

5.3.14 Controle e acompanhamento do almoxarifado

A Resolução nº 1.120/05 do TCM/BA espera que o órgão de Controle Interno avalie se há, na estrutura administrativa, local adequado para o recebimento e a guarda dos materiais de consumo.

Segundo Lopes (2007), materiais de consumo são aqueles que, em razão do seu uso constante perdem normalmente sua identidade física com menos de dois anos. É o caso dos gêneros alimentícios, medicamentos, utensílios domésticos, vestuário, materiais pedagógicos, materiais de expediente, materiais de higiene e limpeza, peças e acessórios para a manutenção de bens, entre outros.

Tais bens exigem uma atenção especial do gestor, graças ao risco de uso indevido e desvio de finalidade, seu caráter de durabilidade, perecibilidade e o montante de recursos envolvidos.

Por essas características é recomendável que tais bens sejam guardados e acondicionados em local adequado. Tal unidade, denominada de almoxarifado, é responsável por receber, armazenar, registrar, ressuprir, controlar e distribuir o referido material de consumo pelos órgãos municipais. (BAHIA, 2011)

O almoxarifado deve ser instalado em local de fácil acesso e seguro, com espaço físico adequado para armazenagem, em separado, dos bens de consumo, garantindo a proteção dos mesmos quanto a intempéries, sinistros da natureza, incêndios entre outros. O trânsito de pessoas por suas dependências deve ser controlado, buscando evitar o desvio de bens ou alteração de registros e controle dos mesmos. (BAHIA, 2011)

A norma determina que o órgão de controle verifique e, por via de consequência, aponte em relatório se há, entre outras coisas, registro de entrada e saída de matérias ou bens de consumo, se existe norma definindo os responsáveis legais pelas requisições de materiais, se há controle de estoque, acondicionamento e registro contábil adequados.

O controle e acompanhamento das rotinas envolvendo os bens armazenados em almoxarifado não receberam grande destaque por parte das Controladorias pesquisadas em seus Relatórios de Controle Interno. A tabela 17 destaca como manifestaram os órgãos centrais do sistema de controle interno sobre o tema:

Tabela 17: Atividades controle e acompanhamento do almoxarifado realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Bens em almoxarifado						
a) Verificar a existência de arquivos de registro de materiais e bens que contenham a data de entrada e saída do material, especificação, quantidade e custo e sua destinação, com base nas requisições de materiais; (Art. 12, IV, “a” da Res. 1120/05)	3	23,08	1	7,69	9	69,23
b) Verificar a existência e utilização de documento padrão para a requisição de material; (Art. 12, IV, “b” da Res. 1120/05)	1	7,69	0	0,00	12	92,31
c) Verificar a existência de normas que definam quais os responsáveis pelas assinaturas das requisições de material; (Art. 12, IV, “c” da Res. 1120/05)	1	7,69	0	0,00	12	92,31
d) Verificar se os níveis de estoque estão sendo controlados e atualizados sistematicamente; (Art. 12, IV, “d” da Res. 1120/05)	3	23,08	1	7,69	9	69,23
e) verificar se o valor do estoque apurado no encerramento do exercício ou da gestão financeira vem sendo registrado no sistema patrimonial; (Art. 12, IV, “e” da Res. 1120/05)	3	23,08	0	0,00	10	76,92
f) verificar as condições de acondicionamento de bens e materiais, no que concerne à segurança, iluminação, ventilação, etc.; (Art. 12, IV, “f” da Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23
g) verificar a existência de registro diário das entradas e saídas do almoxarifado bem como da confecção de balancetes mensais; (Art. 12, IV, “g” da Res. 1120/05)	2	15,38	1	7,69	10	76,92
h) verificar a existência de controle das compras e aquisições de bens e serviços, seja através de boletins de medição de serviços, seja mediante a aferição da quantidade e qualidade do bem entregue. (Art. 12, IV, “h” da Res. 1120/05)	1	7,69	0	0,00	12	92,31

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

Apenas 23,08% das Controladorias destacaram que verificam a existência de arquivos de registro de materiais e bens armazenados em almoxarifado que contenham a data de entrada e saída do material, especificação, quantidade e custo e sua destinação, com base nas requisições de materiais em atendimento ao art. 12, IV, “a” da Resolução 1120/05, 7,69% expuseram o assunto de modo parcial e 69,23% nada constou sobre o tema. Somente 7,69% das Controladorias destacaram que existe documento padrão para a requisição de material ou normas que definam quais os responsáveis pelas assinaturas das requisições de material, contra 92,31% que deixaram de relatar este assunto.

Ao tratar sobre armazenamento e movimentação destes bens, apenas 23,08% dos órgãos de controle verificaram se os níveis de estoque estão sendo controlados e atualizados sistematicamente, 7,69% citaram a questão de modo parcial e 69,23% ficaram-se inertes. O mesmo percentual, ou seja, somente 23,08% consignaram que vem sendo registrado no sistema patrimonial o valor do estoque apurado no encerramento do exercício ou da gestão financeira, como determina o art. 12, IV, “d” e “e” da Resolução 1120/05 do TCM/BA, respectivamente.

Um total de 30,77% das Controladorias citou que verificam as condições de acondicionamento de bens e materiais, no que concerne à segurança, iluminação, ventilação, etc. contra 69,23% que não trataram do assunto. Apenas 15,38% dispuseram sobre a existência de registro diário das entradas e saídas do almoxarifado, bem como da confecção de balancetes mensais, contrariando ao art. 12, IV, “f” e “g” da Resolução 1120/05 do TCM/BA, respectivamente.

Por fim, quando o assunto envolve o controle das compras e aquisições de bens e serviços, seja através de boletins de medição de serviços, seja mediante a aferição da quantidade e qualidade do bem entregue, apenas 7,69% dos órgãos de controle fizeram anotações sobre o tema, contra 92,31% que nada registrou, deixando de cumprir o art. 12, IV, “h” da Resolução 1120/05 do TCM/BA.

A ausência de almoxarifado e/ou sistema de controle de aquisição e distribuição de materiais é visto pelo TCM/BA como irregularidade de gravidade média, que pode, eventualmente, ensejar a rejeição de contas.

5.3.15 Controle e acompanhamento de veículos e combustível

A Resolução nº 1.120/05 do TCM/BA exige que os órgãos centrais de Controle Interno verifiquem como está se dando o controle e acompanhamento de veículos, a gestão de abastecimento e a revisão periódica dos mesmos.

Os veículos oficiais são bens públicos de propriedade do município ou locados, com a finalidade de atender a Administração, na prestação dos serviços públicos. Em relação ao assunto as Controladorias da RMS registraram as seguintes atividades nos Relatórios de Controle Interno, apresentado na Tabela 18:

Tabela 18: Atividades controle de veículos e combustível realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Veículos e combustível						
a) Verificar a existência de fichas de registros de veículos contendo informações sobre marca, cor, ano de fabricação, tipo, número da nota fiscal, modelo, número do motor e do chassi, placa e número de registro no Detran; (Art. 12, V, “a” da Res. 1120/05)	7	53,85	0	0,00	6	46,15
b) Verificar a existência de autorizações para abastecimento de veículos e manutenção de equipamentos; (Art. 12, V, “b” da Res. 1120/05)	8	61,54	0	0,00	5	38,46
c) Verificar a existência de mapas de controle de quilometragem e abastecimento; (Art. 12, V, “c” da Res. 1120/05)	6	46,15	0	0,00	7	53,85
d) Verificar a existência de mapas de controle do desempenho dos veículos para a promoção de revisões e/ou manutenções; (Art. 12, V, “d” da Res. 1120/05)	0	0,00	0	0,00	13	100,00
e) Verificar a existência de controle sobre reposições de peças em veículos, incluindo-se pneus. (Art. 12, V, “e” da Res. 1120/05)	1	7,69	0	0,00	12	92,31

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

Em relação ao registro dos veículos oficiais, 53,85% das Controladorias apontaram nos Relatórios de Controle Interno que há registros de veículos contendo informações sobre marca, cor, ano de fabricação, tipo, número da nota fiscal, modelo, número do motor e do chassi, placa e número de registro no Detran atendendo ao disposto no art. 12, V, “a” da Resolução 1120/05 do TCM/BA, enquanto 46,15% não trataram deste assunto.

Quanto ao controle de abastecimento de veículos e manutenção, 61,54% dos órgãos de controle interno atestaram que há registros da existência de autorizações para abastecimento de veículos e manutenção de equipamentos como dispõe o art. 12, V, “b” da Resolução 1120/05, contra 38,46% que não discorreu formalmente sobre esse procedimento. Cita-se que 46,15% das Controladorias informaram que há mapas de controle de quilometragem e abastecimento na gestão, enquanto que 53,85% não fazem tal registro.

O TCM/BA também esboça uma preocupação com a promoção de revisões e/ou manutenções periódicas e a reposições de peças e pneus, assunto que praticamente não foi mencionado pelos órgãos de controle. Nenhum relatório mencionou a existência de mapa de

acompanhamento das revisões periódicas e apenas 7,6% informou que existe sistema para verificar o controle sobre reposições de peças e pneus dos veículos, contra 92,31% que não traz qualquer registro sobre o tema.

O controle e acompanhamento de veículos e combustível não é tratado pela Corte de Contas como causa de rejeição de contas.

5.3.16 Controle das contas de adiantamento

A Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964, no art. 68, dispõe que é aplicável o regime de adiantamento aos casos de despesas expressamente definidas em lei, que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.

O suprimento de fundos, como também são conhecidas as contas de adiantamento, caracterizado pela antecipação de valores a um servidor para atendimento de uma necessidade pública, que exige um pronto pagamento, condicionada à prestação de contas futura.

O art. 69 da referida lei dispõe que não se fará adiantamento a servidor em alcance e nem a responsável por dois adiantamentos. Servidor em alcance é aquele que não efetuou a comprovação do recurso recebido no prazo legal, ou teve sua prestação de contas impugnada total ou parcialmente em virtude de desfalque, desvio, falta ou má aplicação de recursos públicos que estavam sob a sua guarda. (BAHIA, 2011)

O regime de adiantamento é aplicável aos casos de despesas expressamente definidas em Lei Municipal, e, em linhas gerais, deve ser utilizado nos seguintes casos:

Para atender despesas eventuais, inclusive em viagem e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento;
Quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme classificação em regulamento.
Para atender despesas de pequeno valor, em cada caso, não ultrapasse limite estabelecido em ato normativo próprio. (BAHIA, 2011)

O TCM/BA possui a Resolução nº 1373 de 13 de dezembro de 2018 que dispõe sobre a fiscalização, pelo Tribunal de Contas dos Municípios, de numerário entregue a servidor municipal, em regime de adiantamento (provisão de fundos), para fins de realização de despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação, e dá outras providências.

Tal norma, no seu art. 7º delega ao responsável pelo controle interno a tarefa de proceder à análise prévia e pronunciar sobre a regularidade destas despesas, conforme vejamos:

Art. 7º Caberá ao responsável pelo controle interno do Município o exame preliminar quanto à regularidade da comprovação de que trata o artigo anterior, consubstanciado em relatório próprio, a ser elaborado no prazo máximo de 30 (trinta) dias contados do seu recebimento.

§ 1º Em decorrência do exame de regularidade de que trata o caput deste artigo, eventuais impugnações de despesas feitas por adiantamento, desfalque ou desvio de bens ou outras irregularidades deverão ser expressamente consignadas em parecer ou laudo técnico emitido pelo controle interno do Município, dando-se ciência ao respectivo ordenador da despesa, ao contador e ao servidor responsável pela aplicação do adiantamento, para as devidas providências, bem como ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia.

As Controladorias pesquisadas consignaram nos Relatórios de Controle Interno o comportamento das administrações públicas municipais da Região Metropolitana de Salvador, em relação a esse tema, dados que foram registrados na tabela 19:

Tabela 19: Atividades controle das contas de adiantamento realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Adiantamento						
a) Analisar a Prestação de Contas de Adiantamento, colocar servidor em alcance e abrir TCE. (Res. n.º 1373/2018)	7	53,85	1	7,69	5	38,46
b) Verificar a existência de normas definindo as condições para realização de despesas sob regime de adiantamento e as regras para a sua concessão e prestação de contas; (Art. 12, X, “a” Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23
c) Verificar a existência de ato definindo quem poderá ser supridor e a forma de prestação das contas relativa ao adiantamento, conforme estabelecido em Resolução do TCM. (Art. 12, X, “b” Res. 1120/05)	4	30,77	2	15,38	7	53,85

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

Ao analisar a tabela verifica-se que 53,85% das Controladorias informaram que o sistema de controle interno analisa a Prestação de Contas de Adiantamento e, havendo

irregularidades, colocar servidor em alcance, sem prejuízo de abrir Tomada de Contas Especial para restituição do erário. Do total, 7,69% informou parcialmente que adota procedimento, ao passo que 38,46% nada manifestaram sobre o assunto.

Apenas 30,77% dos órgãos de controle pesquisados mencionaram nos relatórios sobre a verificação da existência de normas definindo as condições para realização de despesas sob regime de adiantamento, as regras para a sua concessão e prestação de contas, contra 69,23% que não discorreram sobre o assunto.

Nesta linha, apenas 30,77% das Controladorias pesquisadas científicam que há ato definindo quem poderá ser supridor, isto é, quais são os servidores habilitados para receber os valores referentes ao suprimento de fundos e a forma de prestação das contas relativa ao adiantamento, conforme estabelecido no Art. 12, X, “b” Resolução 1120/05. Assim, 15,38% consignaram esta informação de modo parcial e 53,85% nada registrou. A inexistência dessas normas pode impactar na qualidade da análise do gasto, com consequências da avaliação das prestações de contas.

5.3.17 Controle das doações, subvenções sociais, auxílios e contribuições

As Controladorias Internas registraram que realizam o acompanhamento e controle das Doações, Subvenções, Auxílios e Contribuições repassados à iniciativa privada por meio de termo de fomento ou colaboração, entre outros.

Contribuições são transferências correntes autorizada em lei especial, destinadas às entidades sem fins lucrativos, em razão de suas atividades de caráter social, para as quais não se exige a contraprestação direta em bens e serviços. O valor pode ser aplicado em despesas correntes (custeio) ou capital (investimentos) e são disciplinadas pelo art. 12, §2º e 6º da Lei Federal nº 4.320/64. (BAHIA, 2011)

Subvenções, fundadas no §3º da Lei Federal nº 4.320/64, por sua vez, buscam atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado e destinam a cobrir despesas de custeio de entidades beneficiadas. As subvenções são classificadas em dois tipos: Subvenções sociais, recursos destinados à instituição de caráter assistencial ou cultural, sem fins lucrativos e Subvenções Econômicas, transferências destinadas à cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, ou para arcar com a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda. (BAHIA, 2011)

As transferências autorizadas na lei orçamentária para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado, sem fins lucrativos, devam

realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, são denominadas auxílio, nos termos do disposto no art. 12, § 6º da Lei Federal nº 4.320/64.

A formalização da transferência dos recursos através das rubricas acima citadas, especialmente as contribuições e subvenções são realizadas por meio de convênio, termo de fomento ou colaboração, com base nas Leis Federais nº 8.666/93 ou nº 13.019/14.

A Resolução nº 1.381/2018 dispõe sobre a fiscalização exercida pelo TCM/BA sobre o repasse e a aplicação de recursos concedidos por órgãos municipais a entidades civis sem fins lucrativos, mediante Termo de Fomento, Termo de Colaboração, Acordo de Cooperação ou outros instrumentos congêneres, e dá outras providências.

Tal norma dispõe sobre a transferência de recursos e de sua aplicação, o encaminhamento da Prestação de Contas ao Órgão Repassador e os prazos, delegando ao gestor do órgão repassador ou ao controle interno a missão de examinar, previamente, as contas, conforme art 15:

§ 1º O gestor do órgão repassador ou Controle Interno encarregado de examinar a prestação de contas da entidade civil, responderá solidariamente, caso não a aponte, pela omissão da análise de seu conteúdo da prestação de contas, ou de outra maneira, por não apontar em sua manifestação quaisquer das irregularidades listadas neste artigo.

Já a Resolução nº 1.421/2020 dispõe sobre a fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas dos Municípios – TCM/BA sobre o repasse e a aplicação de recursos concedidos por órgãos municipais à Organização Social – OS e à Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP. Compete à administração pública ou ao controle interno analisar e emitir parecer sobre tais prestações de contas, conforme art. 30:

Parágrafo Único. A Administração Pública ou controle interno encarregado de examinar a prestação de contas da OS ou OSCIP, responderão solidariamente, caso não adote as medidas cabíveis ante a omissão na prestação de contas ou, de outra maneira não aponte, em seu parecer, quaisquer das irregularidades arroladas neste artigo.

Em face disso, o Tribunal de Contas dos Municípios impõe aos órgãos de controle municipal uma série de medidas de acompanhamento e controle das subvenções sociais, doações e contribuições. Na tabela 20 há uma síntese de como as Controladorias da Região Metropolitana de Salvador consignaram as informações em relação ao cumprimento das obrigações impostas pelo órgão de contas.

Tabela 20: Atividades controle das subvenções sociais, doações e contribuições realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador - 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Doações, Subvenções, Auxílios e Contribuições						
a) Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (art. 74, II, CF)	8	61,54	0	0,00	5	38,46
b) Verificar se a entidade que irá receber o recurso é reconhecida, por lei municipal, como entidade civil sem fins lucrativos, como ensina Resolução deste TCM; (Art. 12, XI, “a” Res. 1120/05)	2	15,38	1	7,69	10	76,92
c) Verificar se as entidades que receberam recursos prestaram contas no prazo da Resolução do TCM; (Art. 12, XI, “b” Res. 1120/05)	8	61,54	0	0,00	5	38,46
d) Verificar se da prestação de contas a que alude a alínea anterior consta a documentação estabelecida por Resolução deste TCM; (Art. 12, XI, “c” Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23
e) Emitir parecer sobre a regularidade ou não da prestação de contas da entidade beneficiada. (Art. 12, XI, “d” Res. 1120/05)	5	38,46	1	7,69	7	53,85
f) Emitir parecer prestação de contas, plano de trabalho, qualificação das OS e OSCIP, avaliação dos resultados. (Res. n.º 1421/2020)	3	23,08	1	7,69	9	69,23

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

A tabela 20 revela que mais de 61,54% das Controladorias pesquisadas registraram nos Relatórios de Controle Interno que os órgãos comprovam a legalidade e avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, contra 38,46% que não apresentaram tal informação.

Apesar disso, apenas 15,38% informaram verificar se a entidade que irá receber o recurso público é reconhecida, por lei municipal, como entidade civil sem fins lucrativos como determina o art. 12, XI, “a” da Resolução 1120/05 do TCM/BA, 7,69 % citaram o dado de modo parcial e 76,92% sobre o assunto nada tratou.

Por outro lado, 61,54% consignaram em relatório que as entidades que receberam recursos prestaram contas no prazo disposto na resolução, restando apenas 38,46% das Controladorias que não versaram sobre o tema. Deste total, apenas 30,77% relataram

certificar que a documentação exigida para prestação de contas atende ao disposto na resolução, contra 69,23% que nada dispôs a respeito.

Quanto o assunto é a emissão de parecer sobre a regularidade ou não da prestação de contas da entidade beneficiada, apenas 38,46% registraram em relatório que essa obrigação vem sendo cumprida como determina o art. 12, XI, “d” da Resolução 1120/05 do TCM/BA, 7,69% o faz de modo parcial e 53,85% nada disse sobre esta atribuição.

Do mesmo modo, apenas 23,08% lança em relatório a informação de que emitiram parecer sobre a prestação de contas, plano de trabalho, qualificação das OS e OSCIP e avaliação dos resultados como exige a Resolução 1421/2020 do TCM/BA, 7,69% o faz de modo parcial, e 69,23% não abordou este objeto em tais documentos.

5.3.18 Apoio ao Controle Externo

A Constituição Federal dispõe que é dever do Sistema de Controle Interno apoiar o Sistema de Controle Externo, nos termos que segue:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

O TCM/BA, por sua vez, no art. 13, I e a III da Resolução nº 1.120/05 define como vai se dar esse apoio, destacando o dever de organizar e executar, por iniciativa própria ou por determinação do Tribunal de Contas dos Municípios, programação semestral de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, ou sobre contas dos gestores, emitindo relatório ou parecer a ser enviado ao órgão de contas.

Também destaca, em outros normativos, a necessidade de colaborar no sentido de elucidar os achados fruto de notificações e termos de ocorrência, acompanhar a alimentação de dados pelo Sistema Integrado de Gestão e Auditoria (SIGA), supervisionar o encaminhamento eletrônico da documentação mensal da receita e da despesa e da prestação de contas anual de prefeituras pelo E-TCM e a necessidade de alertar formalmente a autoridade administrativa, em havendo ocorrências que deva ensejar a abertura de Tomada de Contas Especial.

Um dos papéis do controle interno é de antever ao controle externo na sua atividade de fiscalização da Administração Pública, buscando solucionar os problemas internos da gestão, dentro do que preconiza a legislação em vigor, diminuindo, por via de consequência, a demanda dos Tribunais de Contas que atuam e acompanham centenas de Municípios.

É importante registrar que, ao longo dos últimos anos, o TCM/BA tem investido em tecnologia capaz de auxiliar o órgão no controle e fiscalização dos Municípios jurisdicionados.

Entre essas ferramentas, destaca-se o E-TCM, ferramenta de gestão de documentos eletrônicos, instituído e regulamentado pelas Resoluções nº TCM 1337/2015 e 1338/201, cujo objetivo é eliminar o fluxo de documentos físicos entre os jurisdicionados e a Corte de Contas.

Outro instrumento importante foi o Sistema Integrado de Gestão e Auditoria - SIGA, segundo disposição constante na Resolução 1282/09, objetiva garantir:

1 - A transferência de dados e informações municipais para o TCM pelo Sistema SIGA visa otimizar os procedimentos auditoriais a cargo da Corte, que, reduzindo o espaço de tempo entre a ocorrência do fato e o exame de sua regularidade, concorre para evitar a continuidade de danos e prejuízos porventura incidentes sobre o erário municipal;

2 - a implementação de novas técnicas e ferramentas de apoio à atribuição constitucional de auxílio ao controle externo deferida a este Tribunal, aí se incluindo a transmissão de dados e informações municipais pela Internet, propicia a efetivação de gestões responsáveis e transparentes, tanto no que tange ao aprimoramento dos seus processos e procedimentos de trabalho como no que concerne ao aperfeiçoamento da própria gestão municipal,

Sobre o apoio ao Controle Externo as Controladorias pesquisadas fizeram constar as seguintes informações nos Relatórios de Controle Interno, como apresenta-se na Tabela 21:

Tabela 21: Atividades de apoio ao Controle Externo realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Apoio ao Controle Externo (Auditorias)						
a) Apoiar o Controle Externo; (art. 74, IV, CF)	9	69,23	0	0,00	4	30,77
b) Organizar e executar, por iniciativa própria ou por determinação do Tribunal de Contas dos Municípios, programação semestral de auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao TCM os relatórios. (art. 74, §1º, CF c/c Art. 13, I da Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23
c) Realizar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos por entidades privadas, incluindo a aplicação de subvenções e renúncia de receitas (art. 10, XI da Res. 1120/05)	5	38,46	0	0,00	8	61,54
Notificações, SIGA e E-TCM						
d) Acompanhar resposta das notificações do TCM/BA.	10	76,92	0	0,00	3	23,08
e) Supervisionar e acompanhar a remessa de dados pelo SIGA. (Resolução nº 1.282/09)	13	100,00	0	0,00	0	0,00
f) Supervisionar o envio da documentação mensal da receita e da despesa e da prestação de contas pelo E-TCM (Res. nº 1337/2015 e 1338/2015)	13	100,00	0	0,00	0	0,00
Apuração de irregularidades e Tomada de Contas Especial						
g) Apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, dar ciência ao controle externo e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável para as providências cabíveis; (c art. 10, XII da Res. 1120/05)	4	30,77	0	0,00	9	69,23
h) Alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure Tomada de Contas Especial sempre que tiver conhecimento de qualquer das ocorrências que ensejem tal providência. (art. 74, §1º, CF c/c Art. 13, I da Res. 1120/05)	3	23,08	0	0,00	10	76,92
i) Da ciência ao Tribunal de Contas de irregularidade ou ilegalidade caso a Administração Pública não tenha adotado providências. (art. 74, §1º, CF)	2	15,38	0	0,00	11	84,62
j) Emitir Parecer em Tomada de Contas Especial. (Resolução nº 1407/2020)	0	0,00	0	0,00	13	100,00

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

O equivalente a 69,23% das Controladorias Internas afirmaram realizar ações voltadas para apoiar o controle externo na sua missão institucional. Apesar dessa informação, apenas 30,77% dos órgãos de controle interno informaram em relatório a organização de auditorias semestrais na área contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades

administrativas sob seu controle, organizadas por iniciativa própria ou por determinação do Tribunal de Contas dos Municípios e somente 38,46% que realizaram auditorias sobre a gestão dos recursos públicos das entidades públicas e privados, voltadas para aplicação de subvenções e renúncia de receitas.

Quando o assunto envolveu as respostas às notificações impostas pela Corte de Contas, o envio da documentação mensal e anual de prestação de contas, por meio do E-TCM, ou a alimentação do sistema SIGA - Sistema Integrado de Gestão e Auditoria, percebe-se que tais temas, que possuem impacto direto no julgamento das contas, têm recebido atenção especial dos órgãos centrais do sistema de controle.

Neste sentido, mais de 76,62% das Controladorias afirmaram que realizaram o acompanhamento das respostas às notificações do TCM/BA e 100% delas declararam acompanhar o lançamento de dados no SIGA e a supervisão do envio da documentação mensal (receita da despesa) e da prestação de contas à Corte de Contas pelo E-TCM.

Os Relatórios de Controle interno não trazem grandes evidências de que as Controladorias estão adotando as providências voltadas a promover a apuração de irregularidades e Tomada de Contas Especial. Apenas 30,77% afirmam que o sistema de controle interno adota providência para apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, dando ciência ao controle externo e, quando for o caso, comunicando à unidade responsável pela contabilidade, para as providências cabíveis.

Por outro lado, só 23,08% afirmaram alertar, formalmente, a autoridade administrativa competente para que instaurasse Tomada de Contas Especial sempre que tivesse conhecimento de qualquer das ocorrências que ensejassem tal medida e somente 15,38% registraram dar ciência ao Tribunal de Contas de irregularidade ou ilegalidade, caso a Administração Pública não tenha adotado providências.

O SIGA, em vigor há mais de uma década, tem avançado, substancialmente, no processo de análise formal de inconformidades, preparando o caminho para atuação da Corte de Contas em outras frentes de trabalho.

5.3.19 Outras competências atribuídas ao Controle Interno

O TCM/BA também dispõe sobre o dever do Sistema de Controle interno em editar normatização e a padronização de procedimentos operacionais, dos órgãos municipais, nos termos do art. 10 da Resolução nº 1120/05.

Cabe ainda às Controladorias a elaboração de Relatório de Controle Interno Mensal e Anual, que devem ser enviados ao TCM/BA, de modo periódico, como já exposto neste trabalho, além de integrar comissão para adotar os procedimentos em torno da Transmissão de Cargo, após as eleições municipais. A tabela 22 demonstra como foram registradas as ações desenvolvidas pelos Sistemas de Controle Interno dos municípios pesquisados, a partir das informações lançadas nos Relatórios pesquisados, a saber:

Tabela 22: Outras atividades de competências atribuídas ao Controle Interno realizadas pelo Sistema de Controle Interno das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador – 2018

Atividades desempenhadas pelos Sistemas de Controle Interno	Os Relatórios de Controle Interno abordaram o assunto?					
	Sim		Parcialmente		Não	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Normatizar procedimentos e indicar ordenador de despesa						
a) Normatizar, sistematizar e padronizar os procedimentos operacionais dos órgãos municipais; (art. 10, I da Res. 1120/05)	7	53,85	0	0,00	6	46,15
b) Capacitar servidores.	8	61,54	0	0,00	5	38,46
c) Indicar ao TCM os ordenadores de despesas. (Res. n.º 1357/2017)	0	0,00	0	0,00	13	100,00
Relatório de Controle Interno						
d) Aprestar o Relatório do Controle Interno sobre contas de Governo. (Art. 17e 21da Res. 1120/02 e Res. n.º 1379/2018)	13	100,00	0	0,00	0	0,00
e) Aprestar o Relatório do Controle Interno sobre contas de Gestão. (Art. 17e 21da Res. 1120/02 e Res. n.º 1379/2018)	0	0,00	0	0,00	13	100,00
Multa e Ressarcimento, Transparência e Transmissão de Cargo						
f) Ações para cobrança de multa e ressarcimento decorrente de condenações do TCM/BA	6	46,15	1	7,69	6	46,15
g) Implantação e funcionamento do Portal de Transparência. (LC 131/2006 e Lei 12.520/11)	9	69,23	0	0,00	4	30,77
h) Compor a Comissão de Transmissão de Cargo e apresentar o Relatório de Controle Interno Anual. (Resolução n.º 1311/2012)	0	0,00	0	0,00	13	100,00
i) Apresentar o Relatório de Controle Interno Anual para integrar o Relatório de Transmissão de Cargo. (Resolução n.º 1311/2012)	0	0,00	0	0,00	13	100,00

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Relatórios de Controle Interno 2018

A tabela 22 destaca que 53,85% dos Relatórios apresentados fizeram menção sobre a existência de processo de normatização de procedimentos conduzidos pelo Sistema de

Controle Interno do Município, contra 46,15% que não se referiram ao assunto. Destaca-se que 61,54% das Controladorias afirmaram que os servidores receberam alguma capacitação ou treinamento a respeito do assunto.

Não há registro nos relatórios quanto à indicação do ordenador de despesa, nos termos do disposto na Res. nº 1.357/201, especialmente dos gestores da saúde, educação e assistência social. Na ausência deste registro, toda a responsabilidade pela gestão recairá sobre o Chefe do Executivo.

Todos os municípios apresentaram o Relatório de Controle Interno anual, atendendo ao disposto no Art. 17 e 21 da Resolução nº 1.120/02 e na Resolução nº 1.379/2018. Apenas 46,15% das Controladorias informaram que há medidas adotadas em relação à cobrança de multa e ressarcimento, fruto de condenações aplicadas pelo TCM/BA em decorrência de análise das contas ou julgamento de termo de ocorrência, 7,69% aponta de modo parcial e 46,15% não faz qualquer alusão ao tema. Vale destacar que esse assunto tem sido apontado como causa de rejeição de contas.

Um total de 69,23% das Controladorias pesquisadas destacaram nos Relatórios de Controle interno a implantação dos Portais de Transparência nos municípios, atendendo ao disposto na Lei Complementar nº 131/2006 e na Lei Federal nº 12.520/11. Por fim, a informação sobre transição de governo não foi pontuada nos relatórios, fato explicado considerando que tal exigência não se aplica ao exercício financeiro em análise vez que não sucedeu a um período eleitoral.

A partir da análise dos Relatórios de Controle Interno tornou possível comprovar a hipótese de que os órgãos de controle interno dos Municípios da Região Metropolitana não vêm cumprindo a integralidade a Resolução nº 1.120/05 do TCM/BA e a legislação esparsa federal.

Boa parte das rotinas impostas à Controladoria pelos art. 11 e 12 da Resolução nº 1120/05 do TCM/BA, e que foram objeto deste capítulo, poderiam ser solucionadas com a normatização de procedimentos operacionais e a delegação de competência aos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno Municipal para agirem, trazendo dados e informações para as Controladorias. É provável que muitos procedimentos internos voltadas ao controle e acompanhamento das atividades aqui relatadas estejam sendo realizadas pelos órgãos setoriais. Entretanto, a falta da sistematização dos dados nos Relatórios de Controle Interno fragiliza a atuação do órgão central.

O estudo revelou, que apesar dos avanços registrados, as Controladorias não vêm cumprindo na inteireza todas as operações dispostas na Resolução 1120/05 do TCM/BA, confirmado, desse modo, a primeira hipótese levantada no projeto de pesquisa.

A resolução exige a manifestação sobre 100% dos pontos objetos do controle específicos definidos nos art. 11 e 12 do referido instrumento normativo. Alguns pontos analisados apresentam índices próximos da meta esperada, outros há necessidade de reforçar a atenção dos órgãos de controle.

Como visto, o estudo apontou que 92,31% registraram ações voltadas para comprovar a legalidade da gestão orçamentária e financeira, destacando que as alterações no orçamento são precedidas de autorização legislativa. Entretanto, apenas 30% das Controladorias da RMS discorreram sobre a execução dos Programas de Governo, a avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual e nos orçamentos.

As Controladorias afirmaram promover o acompanhamento do cumprimento do investimento mínimo de 25% em Educação e 15% em Saúde exigidos pela CF/88, 92,31% declararam observar a aplicação adequada dos recursos do FUNDEB e 84,62% que monitora o imite de despesas com pessoal previsto na LRF. Apenas 53,85%, entretanto, confessou verificar a adoção de medidas para o retorno ao limite regular quando tais despesas ultrapassam os padrões legais.

Todas as Controladorias, ou seja 100%, discorreram sobre o comportamento da Receita e cumprimento das formalidades envolvendo as licitações e as fases da despesa, 69,23% apontou que o crédito tributário e não tributário foi devidamente inscrito na dívida ativa, 58,85% encaminhou a documentação necessária para Procuradoria do Município para ingressar com a ação de execução fiscal e 69,23% informaram exercer o controle das operações de crédito, dos avais e garantias.

Quando o assunto é o pagamento de débitos fruto das condenações judiciais transitadas em julgadas, também conhecidas como precatórios, entretanto, apenas 46,15% das Controladorias atestaram acompanhar a inclusão no orçamento destas despesas e 30,17% que acompanham a ordem cronológica dos respectivos pagamentos.

Quanto o assunto é a gestão de pessoal, tema caro a gestão considerando o volume de recurso depreendidos, 61,54% das Controladorias apontaram o cuidado dos Departamentos de Recursos Humanos com o registro funcional e financeiro dos servidores. Somente 15,38% revelaram a existência de recadastramento periódico de servidores, 7,69% admitiram emitir Parecer sobre a regularidade de concurso público e processo seletivo simplificado e 23,08%

registraram que há acompanhamento da frequência dos servidores ou programas de capacitação continuada.

As obras e serviços de engenharia também requerem bastante atenção, haja vista o volume de recursos envolvidos e a grande expectativa depositada pelos cidadãos em torno do tema. Neste sentido 53,85% informaram haver registro das obras e dos serviços de engenharia arquivado em pasta própria. Apenas 30,77%, entretanto, verificaram a existência de projeto (básico ou executivo) e orçamentos detalhados, destacando que a quitação das obras foi efetuada com base em boletins de medições.

Em relação ao controle patrimonial, somente 46,15% das Controladorias evidenciaram a existência de inventários dos bens patrimoniais, a fixação de plaquetas de identificação e o registro do responsável por sua guarda e conservação, apenas 23,08% afirmaram haver arquivos contendo registro de entrada e saída de bens materiais em almoxarifado, ao passo que 53,85% das Controladorias apontaram que há registros cadastrais de veículos e 61,54% que há controle no abastecimento de veículos. Nenhum órgão, porém, fez qualquer alusão à promoção de revisões e/ou manutenções e a reposições periódica de peças e pneus.

Quando o assunto envolve a execução de despesa diretamente por servidor público, mediante suprimento de fundo ou por entidade privada, 53,85% manifestou preocupação em analisar a Prestação de Contas das contas de adiantamento e 60% lançaram informações comprovam a legalidade do repasse de recursos por meio de subvenções sociais.

Em relação ao apoio ao Controle Externo, 100% acompanharam o lançamento de informações no Sistema Integrado de Gestão e Auditoria (SIGA), 76,92% coordenaram o processo de oferecimento de respostas às notificações emitidas pelo TCM. Apenas 46,15% registraram haver ações para cobrança de multa e ressarcimento, fruto de condenações do TCM/BA e somente 30,77% declaram promover a realização de auditorias de ofício ou por solicitação do órgão de Contas o que é um dado extremamente preocupante, considerando que a auditoria e a inspeção é uma das principais técnicas de trabalho do sistema de controle interno, muito útil para avaliar a funcionamento e a eficácia dos serviços públicos, como destacado da atuação da CGU.

Por fim, 100% apresentaram Relatório de Controle Interno Mensal e Anual junto às Prestações de Contas municipais, e 69,23% mencionaram promover a Implantação dos Portais de Transparência, porém, somente 53,85% dos órgãos pesquisados informaram haver iniciativa na gestão para normatização de procedimentos.

A análise dos dados levou a conclusão de que não é possível atribuir ao órgão central à realização ou acompanhamento de todas as atividades envolvendo o controle, a fiscalização e o cumprimento das resoluções publicadas pelos órgãos de Contas.

Cabe às Controladorias delegar atribuições aos órgãos setoriais que devem promover, de per si, o autocontrole, a fiscalização e a autotutela dos subsistemas administrativos que coordenam, prestando informações periódicas ao órgão central. A normatização de procedimentos a esse respeito pode ser um caminho a ser adotado, ampliando o foco de atuação das Controladorias Internas.

Por outro lado, muitas das questões apontadas como pontos de fragilidade pelos Controladores Internos, impactando na avaliação das metas e seus resultados, não é uma carência no funcionamento dos sistemas de controle interno municipais, mas envolve deficiências em torno da própria estrutura do funcionamento dos municípios enquanto ente estatal.

O estudo destacou, também, que as Controladorias têm valorizado mais o controle das formalidades legais, ao invés focarem na eficácia e a efetividade das ações governamentais, cujas consequências serão melhor trabalhadas adiante.

5.3.20 Avaliação do Tribunal de Contas sobre os Relatórios de Controle Interno

Ao apreciar as Contas Anuais dos Municípios da Região Metropolitana de Salvador, exercício financeiro de 2018, o TCM/BA analisou os Relatórios de Controle Interno. O TCM/BA destacou que somente 02 (dois) Municípios apresentaram Relatórios do Controle Interno satisfatórios, 09 (nove) não atenderam aos critérios exigidos pelo órgão, deixando de se manifestar sobre os documentos apresentados por 02 (dois) entes federativos, conforme disposto na Tabela 23:

Tabela 23: Avaliação dos Relatórios de Controle Interno pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia – 2018

Municípios da RMS	Número Parecer Prévio	Conselheiro Relator	Atende	Não atende	Não mencionou
Camaçari	4882	Mário Negromonte		X	
Candeias	4884	Raimundo Moreira		X	
Dias D'Ávila	4517	Raimundo Moreira		X	
Itaparica	5136	Antônio Emanuel		X	
Lauro de Freitas	5125	José Alfredo			X
Madre de Deus	5118	Francisco Neto		X	
Mata de São João	4527	Antônio Emanuel			X
Pojuca	4530	Mário Negromonte		X	
Salvador	4523	Antônio Emanuel	X		
São Francisco do Conde	4292	Fernando Vita		X	
São Sebastião do Passé	5116	Mário Negromonte		X	
Simões Filho	4933	Francisco Neto		X	
Vera Cruz	5011	Fernando Vita	X		
RMS – 13 Municípios			02	09	02

Fonte: Produzido pelo Autor a partir dos Pareceres Prévios sobre Contas Anuais 2018 – TCM/BA

Salvador (capital do Estado) e Vera Cruz foram os dois Municípios da RMS que tiveram seus Relatórios de Controle Interno validados pelo TCM/BA no exercício de 2018. O Conselheiro Substituto Antônio Emanuel ao analisar as Contas do Município de Salvador, sobre o assunto, assim se manifestou:

Foi apresentado o Relatório Anual de Controle Interno (doc. 775) subscrito pelo seu responsável, Sra. Maria Rita Góes Garrido, acompanhado da Declaração em que o Prefeito Municipal atesta ter tomado conhecimento do seu conteúdo, em atendimento ao art. 9.º, item 33, da Resolução TCM n.º 1060/05.

Este Relatório apresenta os seguintes pontos, atendendo as exigências contidas no art. 9.º da Resolução TCM n.º 1.120/05:

Análise da execução orçamentária, englobando a realização da receita e da despesa, a síntese das origens e aplicações de recursos;

A gestão fiscal contendo a análise dos demonstrativos do RGF e do RREO;

Os programas do PPA por eixo temático englobando desenvolvimento humano, qualidade de vida, desenvolvimento social, desenvolvimento econômico, desenvolvimento de serviços urbanos, sustentabilidade e resiliência, desenvolvimento institucional e engajamento do cidadão;

As ações do Controle Interno, englobando a regularidade jurídica, fiscal e econômico-financeira do município, as Prestações de contas mensal e anual, o atendimento às notificações mensais e anual do TCM, o controle de adiantamentos, a comprovação de diárias, as penalidades pecuniárias impostas pelo TCM, o monitoramento das informações prestadas ao TCM,

os recursos repassados a entidades privadas sem fins lucrativos, os atos de aposentadoria e pensão, a elaboração de atos normativos, o observatório da despesa pública e o aperfeiçoamento do controle interno;

As recomendações da controladoria à administração municipal quanto à dívida pública/precatórios, aos contratos administrativos, à transparência e às licitações;

As ações corretivas englobando os trabalhos referentes ao edital TCM nº 291/2017, os processos referentes ao recadastramento anual de servidores e a solicitação de informações de servidores para órgãos externos;

A auditoria englobando as ordens de serviços emitidas, as atividades de auditoria concluídas contendo os relatórios de auditorias e o objeto de pareceres técnicos;

A transparência e controle social demonstrando a disponibilização de informações, o serviço de informação ao cidadão e o fomento à transparência e ao controle social;

As recomendações do controle externo acerca de gastos com publicidade/propaganda, planejamento e dívida ativa municipal.

Já o Conselheiro Fernando Vita, ao analisar o Relatório de Controle Interno do Município de Vera Cruz teceu a seguinte avaliação:

(...)

Foi encaminhado o Relatório Anual de Controle Interno subscrito pelo seu responsável, acompanhado de pronunciamento do Prefeito atestando ter tomado conhecimento das conclusões nele contidas, em atendimento ao disposto no art. 9º, item 33, da Resolução TCM nº 1060/05.

Registra o Pronunciamento Técnico que, da sua análise, verifica-se que foram apresentados os resultados das ações de controle interno atinentes aos achados constantes no Relatório Anual da entidade, elaborado pela Inspeção Regional

Ao todo, 9 (nove) Municípios da RMS não tiveram seus relatórios de Controle Interno validados pela Corte de Contas, carecendo de maior fundamentação. O Conselheiro Mário Negromonte manifestou desfavoravelmente em relação aos Relatórios de Camaçari, Pojuca e São Sebastião do Passé, nos seguintes termos:

Camaçari

Foi apresentado o relatório anual de controle interno, que não atendeu às exigências constantes dos incisos I a IV, do art. 74, da Constituição Federal, dos incisos I a IV, do art. 90, da Constituição do Estado da Bahia e da Resolução TCM nº 1.120/05.

Pojuca

Foi apresentado o relatório anual de controle interno, que não atende às exigências constantes dos incisos I a IV, do art. 74, da Constituição Federal,

dos incisos I a IV, do art. 90, da Constituição do Estado da Bahia e da Resolução TCM nº 1.120/05, pelo que se determina ao gestor a imediata capacitação do responsável pelo controle interno, para que sejam atendidas, em sua totalidade, as exigências das normas regentes do sistema de controle interno municipal, sob pena da sua incursão nas sanções legais previstas.

São Sebastião do Passé

Foi apresentado o relatório anual de controle interno, que não atende às exigências constantes dos incisos I a IV, do art. 74, da Constituição Federal, dos incisos I a IV, do art. 90, da Constituição do Estado da Bahia e da Resolução TCM nº 1.120/05, pelo que se determina ao gestor a imediata capacitação do responsável pelo controle interno, para que sejam atendidas, em sua totalidade, as exigências das normas regentes do sistema de controle interno municipal, sob pena da sua incursão nas sanções legais previstas.

O Conselheiro Raimundo Moreira avaliou as Contas Anuais dos Municípios de Candeias e Dias D'Ávila, manifestando desfavoravelmente em relação ao Relatório de Controle Interno nos termos que se segue:

Candeias

Não atende plenamente ao estabelecido pela Resolução TCM 1.120/05, tendo em vista que não registra as ações de controle, tampouco as recomendações dadas para o acompanhamento das atividades, cabendo a Administração adotar medidas de forma a aperfeiçoar o referido sistema, mormente pelo fato de não ter registrado diversas irregularidades identificadas por este Tribunal de Contas dos Municípios.

Dias D'Ávila

O relatório do Controle Interno encaminhado é omissivo no que diz respeito às ações de controle da execução orçamentária, mormente no que se refere às ocorrências consignadas nos relatórios da 1ª IRCE, desatendendo aos requisitos preconizados na Resolução TCM nº 1120/05

O Conselheiro Substituto Antônio Emanuel avaliou as Contas do Município de Itaparica e assim se manifestou:

Foram apresentadas a Declaração de bens da gestora e o Relatório Anual de Controle Interno de 2018, em cumprimento ao art. 11 e art. 9º, item 33, da Resolução TCM n.º 1060/05. Com relação a este último, registra o Pronunciamento Técnico que o documento não contempla os resultados das ações referentes aos achados do Relatório Anual, devendo a gestora adotar providências para que tal falha não se repita em exercícios futuros, em atendimento à Res. TCM n. 1120/05.

O Conselheiro Francisco Neto avaliou as Contas dos Municípios de Madre de Deus e Simões Filho, manifestando sobre o referido documento nos termos que segue:

Madre de Deus

Da análise do Relatório, verifica-se que não foram apresentados os resultados das ações de controle interno atinentes aos achados constantes no Relatório Anual da entidade, elaborado pela Inspeção Regional, em que pese à argumentação desenvolvida pela defesa.

Simões Filho

Da análise do Relatório, verifica-se que não foram apresentados os resultados das ações de controle interno atinentes aos achados constantes no Relatório Anual da entidade, elaborado pela Inspeção Regional.

Por fim, ao apreciar as Contas dos Municípios de São Francisco do Conde sobre o Relatório de Controle Interno decidiu:

Registra o Pronunciamento Técnico que, da sua análise, verifica-se que não foram apresentados os resultados das ações de controle interno atinentes aos achados constantes no Relatório Anual da entidade, elaborado pela Inspeção Regional. Adverte-se a Administração Municipal para que sejam adotadas providências imediatas objetivando um funcionamento eficaz do Controle Interno, em observância aos dispositivos constitucionais mencionados, assim como à Resolução TCM nº 1120/05, evitando a manutenção da atual situação que poderá vir a repercutir no mérito de contas futuras.

A Resolução nº 1.120/05 (art. 17 e 21) e a Resolução nº 1.060/06 (art. 9º, item 33) não define um modelo para apresentação do Relatório de Controle Interno, limitando-se a passar três diretrizes gerais que orientam o trabalho do Controlador Interno. Desse modo o citado relatório deve tratar sobre os seguintes pontos:

- a) Análise e parecer sobre as Contas Anuais, registrando quaisquer irregularidades nelas ocorridas, tenham ou não sido elas sanadas;
- b) Resumo das atividades desenvolvidas pelo Controle Interno no exercício financeiro e os principais resultados;
- c) Pronunciamento do Prefeito Municipal sobre o parecer contido no relatório do Sistema de Controle Interno relativo a contas anuais;

Alguns pareceres dos Conselheiros da Corte de Contas apontaram que os relatórios de Controle Interno não foram aprovados, haja vista que os mesmos não apresentaram “os resultados das ações de controle interno atinentes aos achados constantes no Relatório Anual da entidade, elaborado pela Inspeção Regional.” A exigência, nos parece, vai além das diretrizes dispostas nas Resoluções nº 1.120/05 e a Resolução nº 1.060/06 da própria Corte de Contas.

A avaliação dos Conselheiros do TCM/BA sobre os Relatórios de Controle Interno, em sua maioria, poderia ser mais fundamentada, apontando os pontos a melhorar, contribuindo para o fortalecimento do órgão de controle interno nos Municípios.

As deficiências apresentadas nos Relatórios de Controle Interno, aliadas a outras falhas de cunho prevalentemente formal, foi apontada no Parecer Prévio dos 11 (onze) Municípios como motivos para rejeição das contas ou aprovação com ressalvas.

5.4 A ATUAÇÃO DAS CONTROLADORIAS E DO TCM FAVORECE A CONCEPÇÃO NEOLIBERAL DE ESTADO

Como visto, na Bahia, as Controladorias Internas recebem grande influência do Tribunal de Contas dos Municípios no seu funcionamento, sobretudo com o advento da Resolução nº 1.120/05.

O trabalho realizado pelos Controles Internos tem como foco principal a aprovação das Contas Anuais pelo TCM, destacando uma grande preocupação com os aspectos voltados para a conformidade legal dos atos praticados pelas administrações públicas, deixando de dar maior ênfase à eficácia, eficiência e efetividade das ações governamentais.

Na apreciação das Contas Anuais dos Chefes dos Poderes Executivos baianos o TCM se pauta no disposto na Resolução nº 222, de 30 de dezembro de 1992, que enumera irregularidades e falhas que poderão motivar a rejeição de contas municipais, estabelecendo o grau de gravidade das infrações.

A Resolução nº 222/92 foi publicada numa década em que o Brasil e o mundo sofreram forte influência Neoliberal, gestada a partir das ideias difundidas dos governos da Primeira Ministra da Inglaterra, Margareth Thatcher e do Presidente dos Estados Unidos da América, Ronald Reagan.

Essa doutrina socioeconômica preconiza a mínima intervenção estatal na economia. Na prática busca promover o desmonte do Estado, o encolhimento de direitos e redução do alcance das políticas públicas, defendendo a tese de que o Estado é grande, ineficiente e contra o mercado.

A Resolução nº 222/92 estabelece como infrações graves, sujeitas à rejeição de contas, as seguintes condutas:

Art. 1º - São consideradas irregularidades que, pelo grau de relevância e pelo de nível de incidência, bem como pela extensão e pela gravidade dos

prejuízos por elas causados ao erário ou ao interesse público, motivarão a rejeição das contas municipais, aquelas abaixo relacionadas:

I - a prática de atos de improbidade administrativa, com prejuízo ao erário, em proveito próprio ou alheio;

II - a não aplicação de, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) da receita tributária municipal, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino público pré-escolar e fundamental (artigo 212 da Constituição Federal e parágrafo único, do artigo 62, da Constituição do Estado da Bahia);

III - a não aplicação de, pelo menos, 60% (sessenta por cento) dos recursos do FUNDEF na remuneração dos profissionais do magistério no efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental público, bem como dos 40% (quarenta por cento) restantes, no máximo, na cobertura das despesas previstas no artigo 70 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996;

IV - a não aplicação do mínimo exigido da receita municipal nas ações e serviços públicos de saúde conforme determina a Emenda Constitucional nº 29, de 13.09.2000;

V - a admissão de pessoal sem prévio concurso público de provas ou de provas e títulos, na forma constitucionalmente prevista;

VI - o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra, ou de um órgão para outro, bem como a abertura de créditos suplementares ou especiais, sem a correspondente e prévia autorização legislativa ou sem os respectivos recursos financeiros;

VII - a alienação de bens imóveis sem a correspondente autorização da Câmara;

VIII - a ausência de licitação, o indício de fuga ou a realização de processo licitatório sem observância do disposto na legislação pertinente, inclusive no que se refere à habilitação e cadastro, quando for o caso;

IX - a contratação ou a concessão de empréstimos, a efetivação de operações de créditos ou as concessões de auxílios ou subvenções, sem as respectivas autorizações da Câmara;

X - a constatação de superfaturamento em compras ou pagamento de serviços, a prática de atos que configurem desfalque, desvios de numerários ou bens ou outra qualquer irregularidade da qual resulte dano ao erário municipal, bem como a realização de pagamentos efetuados em duplicidade, caracterizando desvio de recursos;

XI - a sonegação de processo, documento ou informação, a oposição de dificuldades e óbices ou a obstrução ao livre exercício das auditorias, inspeções e verificações determinadas pelo TCM;

XII - o descumprimento de normas ou decisões a que esteja submetido o gestor e ordenador de despesas, aí compreendidas aquelas editadas pelo Tribunal, como sejam as decisões do Plenário ou Câmaras, inclusive as determinações de inscrição de débitos na dívida ativa municipal e sua cobrança, ou ainda a não cobrança de multa ou qualquer outro gravame imposto pela Corte;

XIII - a não prestação de contas na forma da lei, a ação ou a omissão que impossibilite a sua tomada;

XIV - o não encaminhamento, pelo Prefeito, das prestações das contas anuais do Executivo e das descentralizadas à Câmara Municipal, para disponibilidade pública, conforme preceituam as Constituições Federal, a do Estado da Bahia e a Lei Complementar nº 6, de 06.12.91;

XV - a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita sem observância ao que estabelecem os dispositivos da Lei Complementar nº 101/00;

- XVI - a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa, sem observância ao que estabelecem os dispositivos da Lei Complementar nº 101/00;
- XVII - a movimentação de conta mantida em instituição bancária, efetuando-se saída de numerário, sem comprovação de sua destinação, sem que haja vinculação a documento de despesa correspondente que lhe dê o necessário suporte;
- XVIII - ordenar despesa não autorizada por lei;
- XIX - ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito interno ou externo sem prévia autorização legislativa;
- XX - ordenar ou autorizar à assunção de obrigação nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício financeiro subsequente sem suficiente disponibilidade de caixa;
- XXI - manter em caixa valores expressivos, não observando o art. 164, § 3º, da Carta Federal;
- XXII - a aquisição de bens sem a correspondente autorização da Câmara, quando a legislação municipal assim o determinar;
- XXIII - a celebração de convênios sem as respectivas autorizações da Câmara, quando onerosos ao Município;
- XXIV - a não contabilização de quaisquer receitas, inclusive as arrecadadas por outra esfera de Poder;
- XXV - realização de compras ou a contratação de obras ou serviços com empresas inexistentes, resultando em transação fictícia causando prejuízos ao erário;
- XXVI - a divergência entre os dados encaminhados ao Sistema de Informação sobre Orçamentos Públicos em Saúde – SIOPS, e os dados, de idêntica natureza, constantes das prestações de contas mensais e anuais remetidas ao TCM.

O texto normativo releva a grande preocupação da Corte de Contas com o cumprimento das formalidades legais, dando pouca ênfase à efetividade das ações governamentais e das políticas públicas.

Kliass e Cardoso Jr (2016, p. 3) apontam que os órgãos de controle têm se preocupado mais em realizar auditorias de conformidade e em aspectos triviais da gestão pública para a racionalização de gastos e busca por eficiência, ao invés de focarem na eficácia e a efetividade das ações governamentais.

Alegam que tal comportamento deixa de valorizar o gasto público real, contribuindo para manter os mitos do estado grande, ineficiente e pró-mercado, incapaz de resolver os problemas da sociedade, robustecendo a política liberal que prega o Estado mínimo em detrimento do Estado desenvolvimentista, includente, sustentável, soberano e democrático.

Procurando identificar se essa hipótese tem de fato procedência, buscou-se analisar as causas de rejeição das contas anuais dos municípios baianos pelo Tribunal de Contas dos

Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA), no exercício de 2018, tomando como base o Relatório Anual de Atividades do TCM/BA, de 2018.

Nos exercícios de 2015 a 2018 foram apreciadas e julgadas pelo Plenário do TCM 1.536 contas anuais de prefeituras baianas. Nos últimos quatro anos, nenhuma conta foi aprovada plenamente, 907 foram aprovadas com ressalvas e 629 foram rejeitadas conforme dados extraídos da tabela 24: (RELATORIO ANUAL, 2018, p. 32)

Tabela 24: Resultado do julgamento das prestações de contas das Prefeituras baianas julgadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios referente aos exercícios de 2015 a 2018

Entidade	Decisão	2015		2016		2017		2018		Total	%
		Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%		
Prefeitura	Aprovação	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0
	Aprovação com ressalvas	266	75,0	216	52,9	136	38,5	289	81,0	907	59,0
	Rejeição	152	25,0	192	47,1	217	61,5	68	19,0	629	47,6
Total		418	100	404	100	353	100	357	100	1.536	100

Fonte: SGE, Adaptada da Tabela 4 -Relatório Anual TCM – 2018, p. 32

A Bahia possui 417 municípios. No exercício de 2017, o TCM/BA analisou 353 contas, 38,5% aprovadas com ressalva e 61,5% foram rejeitadas, um dado bastante grave e relevante. As causas apontadas para rejeição de contas, segundo o Relatório Anual (2017, p. 39/40) foram as seguintes:

- Descumprimento do limite de despesas com pessoal: realização de despesa com a contratação de pessoal além dos patamares definidos pela LC 101/00 - LRF (art. 20, inciso III);
- Descumprimento da Lei de Licitações: processos de pagamento sem licitação ou com licitações realizadas contrariando a legislação vigente;
- Irregularidade na abertura de Créditos adicionais: Abertura de créditos adicionais sem suporte legal;
- Execução orçamentária: Ausência de documentos exigidos e considerados essenciais pelas normas e resoluções do TCM e balanço e demonstrativos contábeis contendo irregularidades ou com fechamentos inconsistentes;
- Fundeb: Descumprimento do limite legal estabelecido na legislação que disciplina o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb (6,6%), especificamente a Resolução TCM nº 1251/07, alterada pela Resolução nº 1256/07;
- Saúde e Educação: Descumprimento dos limites constitucionais de aplicação em Educação e Saúde;

- Transferência financeira irregular para o Poder Legislativo: Transferência superior ao limite máximo estabelecido pelo art. 29-A, da Constituição Federal;
- Descumprimento de determinação imposta pelo TCM: inconsistência, ou ausência, do cumprimento das Resoluções normativas impostas pelo Tribunal, destacando-se as Multas impostas aos atuais Gestores.

Em 2018, verifica-se que do total de 357 contas analisadas, 81% foram aprovadas com ressalva e 19,0% foram rejeitadas.

A tabela 25 busca apresentar a seleção e a hierarquia dos fatos motivadores das rejeições das contas, conforme vejamos: (RELATORIO ANUAL, 2018, p. 42).

Tabela 25: Principais causas de rejeição das prestações de contas anuais das Prefeituras baianas julgadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios – 2018

Motivo de Rejeição	Prefeitura	%
Descumprimento do Limite de Despesa com Pessoal	37	55,0%
Descumprimento de Determinação Imposta pelo TCM	7	10,0%
Não recondução despesa com Pessoal	6	8,0%
Descumprimento da Lei de Licitações	6	8,0%
Contratação irregular de pessoal	3	5,0%
Irregularidade na Abertura de Créditos Adicionais	3	5,0%
Cancelamento de crédito a receber sem suporte documental	2	3,0%
Irregularidade na Execução Orçamentária	2	3,0%
Descumprimento do Índice Constitucional de Educação	2	3,0%
TOTAL	68	100 %

Fonte: Adaptada da Tabela 34 -Relatório Anual TCM – 2018, p. 42

Ao discorrer sobre rejeição de contas, o TCM/BA comentou em seu Relatório anual as causas de rejeição de contas nos seguintes termos: (RELATORIO ANUAL, 2018, p. 41)

Tomando-se por base o Gráfico 6, que indica, percentualmente, a participação das causas motivadoras para as decisões de aprovação com ressalvas e/ou rejeição de contas de Prefeituras, destacamos:

- Descumprimento do limite de despesas com pessoal: realização de despesa com a contratação de pessoal além dos patamares definidos pela LC 101/00 - LRF (art. 20, inciso III).
- Descumprimento da Lei de Licitações: processos de pagamento sem licitação ou com licitações realizadas contrariando a legislação vigente;
- Irregularidade na abertura de Créditos adicionais: Abertura de créditos adicionais sem suporte legal;
- Irregularidade na execução orçamentária: Ausência de documentos exigidos e considerados essenciais pelas normas e resoluções do TCM/BA, e

balanço e demonstrativos contábeis contendo irregularidades ou com fechamentos inconsistentes;

- Contratação irregular de pessoal;
- Descumprimento de determinação imposta pelo TCM/BA: inconsistência, ou ausência, do cumprimento das Resoluções normativas impostas pelo Tribunal, destacando-se as Multas impostas aos atuais Gestores;
- Descumprimento do Índice Constitucional de Educação;
- Não recondução das despesas com pessoal (art. 23 da LRF);
- Cancelamento de Créditos a Receber sem suporte documental;
- Relatório do Controle Interno em desacordo com a legislação;
- Manutenção de atividade da Autarquia sem respaldo legal;
- Pagamento a maior de Subsídios aos Vereadores;
- Total de despesa do Poder Legislativo (Art.29-A).

Os dados revelam que os órgãos de controle estão mais preocupados com as questões de conformidade legal do que com o resultado de efetividade e eficácia das ações governamentais. Tomando como base duas atividades essenciais do Estado Liberal, de competência dos municípios, a exemplo da saúde e da educação, o TCM tem se limitado a avaliar o cumprimento dos índices constitucionais. A qualidade e a efetividade da educação e da saúde são elementos secundários, confirmando, portanto, a hipótese levantada por Kliass e Cardoso Jr. (2016, p. 3).

Outro dado, também, chama a atenção na análise do Relatório do TCM/BA. A maioria dos gestores municipais não teve suas contas rejeitadas pela prática de enriquecimento ilícito, aferimento de vantagem patrimonial indevida ou decorrente de atos que causaram lesão ao erário. Isso quer dizer que a prática destes ilícitos não ocorre nas cidades baianas?

Os dados sobre o funcionamento dos Controles Internos da RMS revelam a preocupação destes órgãos, de modo prevalente, com o cumprimento das conformidades legais, ponto de inflexão na análise e julgamento das Contas Anais dos entes municipais.

O *modus operandi* dos órgãos de controle, portanto, não contribui para desencadear um projeto desenvolvimentista includente, sustentável, soberano e democrático (KLIASS e CARDOSO JR, 2016, p. 3). Pelo contrário, ao focar prioritariamente na avaliação da conformidade legal deixa de fomentar a capacidade operacional do Estado, aumentar sua eficácia e credibilidade, desarticulando a capacidade fiscalizatória, ordenadora e extrativa do Estado (SANTOS, 1993, p. 101).

Aliás, carece no ordenamento jurídico brasileiro a edição de norma que privilegie estas questões. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Emenda Constitucional nº 95/2016, como visto alhures, não se prestam a esse propósito. O princípio constitucional e administrativo da eficiência, incluído na Constituição Federal pela Emenda Constitucional

nº19/98, não veio acompanhado de uma legislação infraconstitucional que materializasse os anseios da sociedade por ações governamentais eficazes e efetivas.

Ainda nessa linha, há outro dado relevante, que demanda preocupação. Após análise das contas anuais e termos de ocorrência, o Plenário do TCM encaminhou 868 representações ao Ministério Público Estadual no período de 2015-2018. Desse total, foram 142 representações só em 2018 (RELATORIO ANUAL, 2018, p. 51).

Isso significa dizer que há grande chance de os gestores responderem por improbidade administrativa, pela prevalência da forma, em detrimento do conteúdo, fundado no art. 11, I da Lei Federal nº 8.429 de 2 de junho de 1992 que assim dispõe:

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

I - praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência; (BRASIL, 1992)

Se forem condenados, independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, as sanções dispostas no art. 12, III, da Lei Federal nº 8.429 de 2 de junho de 1992 são gravíssimas, conforme vejamos:

Art. 12.

III - na hipótese do art. 11, ressarcimento integral do dano, se houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de três a cinco anos, pagamento de multa civil de até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de três anos.” (BRASIL, 1992)

Assim, anualmente, diversos gestores públicos, estão sendo criminalizados politicamente e socialmente, sendo impedidos de disputar as eleições, por questões mais de forma do que por efetividade das políticas públicas implementadas, fato que enfraquece as instituições estatais e o sistema democrático.

Cumprir destacar uma iniciativa do TCM/BA que aparentemente dá sinais de mudança deste comportamento. Em 2016 foi implantado o projeto do Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM - TCM/ BA, mediante a Resolução nº 1344/16, visando estimular as administrações municipais a dá mais eficiência e melhorar os resultados de sua atuação nas

áreas de maior interesse da população, e que servirá, em tese, como elemento para direcionar as ações fiscalizatórias do órgão (RELATÓRIO ANUAL, 2017, p. 106/107).

A coleta de dados é feita através do preenchimento de um questionário, respondido de forma declaratória pelos gestores municipais e faz parte da prestação de contas anual das prefeituras. O índice propicia múltiplas visões sobre a gestão municipal em sete dimensões do orçamento público: educação, saúde, planejamento, gestão fiscal, meio ambiente, cidades protegidas e governança. Na Bahia, o percentual de participação foi de 55%, que corresponde a 230 municípios, ficando abaixo da média nacional de adesão ao Índice que foi de 80,18%. (RELATÓRIO ANUAL, p. 106/107)

O Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM é algo muito novo, está em fase de implantação. Ainda é cedo para saber se tais indicadores servirão para mudar o *modus operandi* do TCM, fazendo-o focar mais na efetividade e eficácias as ações governamentais ao invés da preocupação estremada com a conformidade legal e as trivialidades da gestão. Deixar de enviar tempestivamente o questionário pode comprometer as contas anuais do gestor. A resolução não prevê, entretanto, sanção para o gestor que deixar de cumprimento as metas de melhoria das ações governamentais, tornando-as mais eficiente, efetiva e eficaz por ele apontadas (BAHIA, 2016).

Neste sentido, aprimorar técnicas, no âmbito do sistema de controle interno, que incentive mais o controle substancial sobre a realização de obras e a prestação de serviços públicos é um desafio. A técnica mais explorada com esse fim é a auditoria operacional, como restou demonstrada, em certa medida, pela atuação da CGU no programa de fiscalização dos municípios por meio de sorteio eletrônico ou outro critério de seleção.

Por meio da auditoria operacional, segundo Cruz et al. (2014), se evidencia a preocupação com execução dos programas de governo (aferição dos resultados, qualidade dos serviços prestados, eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas). Os autores ressaltaram, entretanto, que esta técnica não deve ser aplicada de modo individualizado, mas associadas a outras iniciativas.

Fortalecer o controle preventivo como a normatização de procedimentos, a capacitação de servidores, a transparência ativa e passiva e o controle social é um caminho nesta direção. As administrações públicas já dispõem de instrumentos de escuta da população por meio da ouvidoria, das audiências públicas do PPA e do orçamento participativo, do funcionamento efetivo e qualificado dos conselhos, de onde se pode extrair a percepção da sociedade sobre a qualidade dos serviços públicos prestados, adotando diretrizes e corrigindo rumos.

É importante, também, potencializar as ações que valorizem o controle concomitante, realizado, no momento que está ocorrendo à prestação do serviço, a exemplo das auditorias e as inspeções, capazes de identificar falhas e as insatisfações manifestadas pela sociedade.

Por fim, não se podem deixar de lado as lições apreendidas fruto das medidas decorrentes do controle posterior. Os resultados das auditorias ou medidas adotadas pelos órgãos de controle interno ou externo que apontaram falhas e recomendaram correções, a escuta ativa da população, através dos diversos canais de controle social, geram informações preciosas.

Coletar tais dados, sistematizar as informações e retroalimentando a cadeia de controle preventiva e concomitante com tais diretrizes, é fundamental para evitar a reincidência e aperfeiçoar a prestação dos serviços públicos.

Por fim, é preciso que se diga que toda essa logística do funcionamento do sistema de controle interno, tem um objetivo principal a ser perseguido por todo gestor público comprometido com a sociedade que o elegeu: garantir o funcionamento pleno da Administração Pública, a qualidade dos serviços prestados, a eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas ofertadas à população.

6. CONCLUSÃO

A crise de saúde pública e econômica, de proporções internacionais, que atinge a humanidade, provocadas pela pandemia do coronavírus, reacende a discussão sobre o papel do Estado e de suas instâncias de controle.

O presente estudo, de caráter exploratório, confirmou as duas hipóteses originalmente levantadas. Primeiramente que, apesar dos avanços, os órgãos de controle interno da RMS não vêm cumprindo na integralidade o disposto na Resolução 1120/05 do TCM/BA e a legislação correlata.

Em segundo lugar, constatou que ao cumprir parcialmente tais normas, os órgãos do sistema de controle interno têm valorizado mais o controle das formalidades legais, em detrimento do controle substantivo, que na visão de Cruz e Glock (2007), visa avaliar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos em termos quantitativos e qualitativos.

O método científico utilizado, seguindo os critérios de Silva (2016) foi o dedutivo, assim, a partir desse estudo sobre o funcionamento do controle interno de 13 (treze) Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador, composta de municípios de grande, de médio e pequeno porte, com orçamentos e estruturas semelhantes, acredita-se que seja possível sugerir uma visão geral do funcionamento dos Sistemas de Controle Interno das prefeituras baianas.

Quanto aos procedimentos técnicos, foi realizada pesquisa bibliográfica para fundamentar a formulação teórica que o estudo requer, acompanhada de pesquisa documental a partir dos Relatórios de Controle Interno e outros documentos públicos, de onde foram extraídos os dados que permitiram trazer os resultados aqui expostos.

O presente estudo buscou contextualizar o cenário econômico e social do país, fatores que impactam diretamente no funcionamento do Estado e na atuação dos órgãos de controle. No contexto global, concluiu-se que o Brasil integra a sociedade capitalista mundial, na condição de país subdesenvolvido e dependente, sujeito às variações conjunturais e às flutuações do mercado externo. (FERNANDES, 1975).

No âmbito interno, prevalece a desigualdade social, a concentração de renda, o preconceito, a violência e tantas outras chagas sociais que tiveram sua origem histórica na concentração de terra, na escravidão, no processo de industrialização tardia, na ausência de reformas clássicas de base (agrária, tributária e social). O estudo apontou que o combate à desigualdade social no país permanece secundarizada, havendo pouca mobilidade social e um baixo padrão de consumo no país, como apontaram Pochmann e Nozaki (2017).

Destacou-se que a palavra cidadania se popularizou com a promulgação da Constituição Federal de 1988 e que ao longo do processo histórico registraram-se avanços em matéria de direitos civis, políticos e sociais. Os problemas estruturais do país, entretanto, põem em xeque, a todo o momento, a confiança dos cidadãos em relação à efetividade do Estado e do sistema democrático representativo.

Nesta senda concluiu-se que tais fatos exigem uma presença ativa do Estado em prol da inclusão social e da universalização de serviços básicos, como saúde, educação, assistência social, seguridade social entre tantos outros.

O presente estudo destaca que a história da Administração Pública brasileira foi marcada pelo modelo patrimonialista, que não possui distinções entre os limites do público e do privado, origem da corrupção e outras mazelas, em detrimento do tipo ideal de dominação burocrático racional-legal, defendido por Max Weber, como apontaram Motta e Bresser-Pereira (1980). Somente a partir de 1930 o modelo burocrático passa a ganhar destaque, recebendo a influência do modelo gerencial, na década de 1990, focado no desempenho do setor público.

Atualmente, o modelo de gestão administrativa prevalente no Brasil, possui um caráter sistêmico, que carece ampliar os mecanismos de participação popular e pelo controle social e é operado via programas multiníveis e esferas de governo que vão além dos três tipos básicos patrimonialista, burocrático e gerencial, como destaca Matias-Pereira (2010). E nesse contexto administrativo que foram implantados e estruturados os órgãos de controle dos entes federativos, inclusive no âmbito municipal.

A Administração Pública municipal se organiza, assim, através de um sistema administrativo burocrático, regido por lei, composto de um conjunto de órgãos e atividades visando cumprir o seu objetivo principal que é prestar serviços públicos à população. Promover o acompanhamento, o controle e a fiscalização desse sistema é a missão do Sistema de Controle Interno.

A base legal para instituição do Sistema de Controle Interno nos municípios é o art. 31 da Constituição Federal que assim prescreve o seguinte: “A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.”

A norma, como dito, carece de regulamentação nacional. O presente estudo relata que encontram em tramitação no Senado Federal e na Câmara dos Deputados projetos de lei buscando disciplinar o assunto, sem perspectiva de breve deliberação.

Diante da ausência normativa, em 2005 o TCM/BA editou a Resolução nº 1.120, de 21 de dezembro, obrigando as 417 Prefeituras e as 417 Câmaras de Vereadores do Estado da Bahia a instituírem os Sistemas de Controle Interno e os órgãos centrais que os coordena, sob pena de rejeição de contas.

Imaginou-se que a edição desta norma fosse o marco temporal legal para estruturação das Controladorias internas no âmbito municipal. O estudo comprovou que a legislação municipal que disciplina o funcionamento das controlarias internas da RMS são, na sua maioria, anteriores a edição da Resolução 1120/05 do TCM/BA, destacando que apenas quatro Prefeituras regulamentaram o assunto após a edição dessa norma, a saber: Pojuca, Mata de São João, Simões Filho e Vera Cruz.

Acreditava-se também que os Municípios da RMS pudessem ter organizado suas Controladorias Internas tomando como modelo a estrutura organizacional adotada pela CGU em 2003, composta de órgãos que desempenhassem as atividades de controle interno, auditoria pública, correição e ouvidoria. Esta hipótese não se confirmou.

O presente estudo revela que não há um sistema organizacional padrão para funcionamento das Controladorias Internas na Região Metropolitana de Salvador. Cada município adotou um modelo diferente. Tal ponto reforça a necessidade de uma legislação que regule a matéria em nível nacional, nos termos do disposto no art. 31 da Constituição Federal.

Apesar desse aspecto, as Controladorias Internas têm se baseado nesta resolução para estruturar o seu funcionamento. Assim, passados 16 anos da sua edição, buscou-se com o presente estudo avaliar se os órgãos centrais dos Sistemas Internos das Prefeituras da Região Metropolitana de Salvador foram implantados e estão funcionando adequadamente, atingindo os objetivos propostos pela referida norma.

Esta avaliação se deu através da análise do Relatório de Controle Interno. Através deles foi possível observar que os órgãos pesquisados manifestaram sobre a prestação Contas Anual do gestor municipal, por meio de parecer e, de outro, se dedicaram a discorrer sobre a realização das atividades de fiscalização e controle interno dispostas nos artigos 11 e 12 da Resolução 1120/05.

Nenhum relatório de Controle Interno analisado manifestou sobre todos os 42 (quarenta e dois) documentos que compõem à Prestação de Contas Anual dos Municípios da RMS, em descumprimento ao disposto nos artigos 17 e 21 da Resolução 1.120/05.

Acima de 50% dos Controladores Internos da RMS revelaram em seus relatórios que tiveram a oportunidade de analisar e manifestar sobre 13 (treze) documentos que

compreendem a Prestação de Contas Anual dos Municípios, saber: Balanço orçamentário, Relatório do Controle Interno da Prefeitura, Comparativo da receita orçada com a arrecadada, Resumo geral da receita, Balanço financeiro, Prestação de contas recursos entidades civis por convênio, Demonstrativo receita e despesa por categorias econômicas, Natureza da despesa, Balanço patrimonial, incluindo-se bens da Câmara, Demonstração da dívida fundada interna, Relatório dívida ativa tributária e não tributária inscrita no exercício, Cópias de contratos de operações de créditos e consórcios e Atas das audiências públicas.

A análise detalhada dos documentos avaliados pelo órgão de controle interno, consta do Capítulo VI deste estudo. As Controladorias, na sua maioria absoluta, relataram o atraso na entrega da documentação que compõe a prestação de contas anual para o Controle Interno, o que impede ou dificulta a manifestação tempestiva e qualificada do órgão sobre esse conjunto de documentos citados, tornando o Relatório de Controle Interno, neste particular, incompleto ou insubsistente, revelando falha no funcionamento do sistema de controle interno, contrariando o disposto na Resolução 1.120/05 do TCM/BA.

Quando a Controladoria não tem acesso tempestivo a tais documentos, a confecção do Parecer de controle interno resta prejudicado, dificultando o exercício da função fiscalizatória, além de impedir que o Gestor Municipal tenha acesso a um documento analítico com uma visão geral e com dados mais precisos da gestão.

A Resolução 1120/05 do TCM/BA, por outro lado, relaciona nos artigos 11 e 12, um total de 17 áreas da gestão pública que exigem o acompanhamento e adoção de procedimentos de controles internos específicos e sobre os quais deve o Chefe da Controladoria Interna se manifestar por meio do Relatório de Controle Interno Anual.

A partir dos dados extraídos deste documento, o autor elaborou tabelas que evidenciam os resultados encontrados corroborando com a tese de que as Controladorias da RMS não vêm atendendo plenamente o quanto estabelecido na Resolução 1.120/05, como será evidenciado a seguir.

É dever da Controladoria avaliar a Gestão Governamental, aferido o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual - PPA, sua compatibilidade com a Lei Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual orçamentária (LOA) e os programas de governo. No estudo restou demonstrado que os órgãos pesquisados não priorizaram o registro no Relatório sobre as rotinas de controle e fiscalização relacionados à Gestão Governamental.

Dois pontos relacionados ao tema merecem ser destacados: 84,62% dos órgãos pesquisados deixaram de registrar ações visando avaliar a execução dos programas de

governo e dos orçamentos e 69,23% nada registrou relacionado à avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual.

Ao tratar sobre a Execução Orçamentária, essa posição se inverte e 92,31% registraram em relatório ações voltadas a comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária. O mesmo percentual de pesquisados destaca que a abertura de créditos adicionais, transposição, transferência e remanejamento orçamentário ocorre após a concessão de autorização legislativa. A ausência dessa formalidade legal é apontada pelo TCM/BA com causa de rejeição de contas.

Quando o assunto é Gestão financeira e o cumprimento de obrigação relacionada à Lei de Responsabilidade Fiscal, 92,31% alegaram comprovar a legalidade e avaliar os resultados. Esse mesmo percentual afirmou acompanhar a publicação tempestiva dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal previstos na LRF. Apenas 76,92% avaliaram a consistência dos dados antes de assinar o Relatório e Gestão Fiscal.

Os órgãos pesquisados, de modo majoritário, dedicaram atenção especial em registrar o cumprimento dos limites constitucionais e legais, motivo de rejeição de contas, como revelou o estudo. Nesse sentido, 100% das Controladorias da RMS registraram em seus relatórios a realização dos investimentos mínimos em educação e saúde exigidos pela Constituição Federal e 69,23% monitoram o valor de repasse do duodécimo para Câmara de Vereadores.

Nesta direção, 92,31% declaram observar a aplicação de, pelo menos, 60% (sessenta por cento) dos recursos do FUNDEB na remuneração dos profissionais do magistério e 40% com outras despesas. Já 84,62% registraram que faz acompanhamento dos limites de endividamento da municipalidade, atendendo ao disposto na Resolução nº 40/2001 do Senado Federal.

Um dos entraves da gestão revelados pelo estudo são as despesas com pessoal. Neste quesito, 84,62% registrou monitorar o cumprimento dos limites com despesas com pessoal, porém somente 53,85% confessou verificar e avaliar a adoção de medidas para o retorno da despesa aos padrões legais, fato que é preocupante, pois pode revelar uma tendência ao descontrole dos gastos públicos nesta área, com consequência graves para as finanças municipais e para vida pessoal do gestor.

As Controladorias Internas, na sua maioria, dedicaram um capítulo a discorrer sobre o comportamento da Receita, com destaque para as fontes de recursos, da receita própria, recursos de transferência entre outras. Entretanto, 84,62% das Controladorias não

manifestaram nos relatórios sobre os aspectos mais formais do registro da receita, incluindo os documentos de arrecadação municipal, registros bancários e de Tesouraria.

Nesta linha, registra-se que há certa preocupação em relação aos procedimentos administrativos e judiciais para cobrança da dívida ativa. Neste sentido 69,23% apontou que o crédito tributário foi devidamente inscrito em dívida ativa e 58,85% relata que a Certidão de Dívida Ativa foi encaminhada à Procuradoria do Município para ingressar com a execução fiscal. A conferência quanto à fidedignidade dessas informações, como dados do devedor, do débito e demais formalidades legais para dar liquidez e certeza ao título executivo, entretanto, deixa a desejar, vez que apenas 30,77% faz referência ao assunto.

O estudo revelou uma preocupação dos órgãos de controle em registrar os procedimentos formais envolvendo as fases da despesa, dedicando atenção especial ao exame dos processos de pagamento. Tal ponto, ao longo do tempo, tem sido observado com bastante atenção pela Corte de Contas. As inconsistências verificadas são objeto de notificações mensais, podendo impactar no julgamento final das contas.

O estudo lembrou que 69,23% exercem o controle das operações de crédito, avais e garantias. Apenas 15,38%, entretanto, destacam um maior cuidado da gestão com os arquivos envolvendo tais operações, contendo os empréstimos contraídos pelo município, as autorizações legais para tal, os contratos e aditivos, fato preocupante haja vista o volume de recursos e os riscos envolvidos.

Em relação ao controle dos Precatórios, ou seja, das requisições judiciais de pagamento de créditos de diversas naturezas, devidas pela Fazenda Pública Municipal, 46,15% das Controladorias atestaram sua inclusão no orçamento, 53,8% versaram sobre a contabilização das referidas despesas e apenas 30,17% que acompanham a ordem cronológica dos pagamentos.

As Controladorias, na sua totalidade, relatam que possuem, internamente, rotina para análises das licitações e, em certa medida, para controle da execução dos contratos administrativos, tema que chama bastante atenção do TCM/BA. O estudo revela que 100% das Controladorias pesquisadas consignaram que verificam a legalidade dos procedimentos licitatórios e respectivos contratos efetivados.

Os relatórios deixam a desejar quando passa a discorrer sobre algumas medidas operacionais envolvendo tal procedimento, como a existência de cadastro atualizado de empresas, de atas da comissão de licitação, o acompanhamento dos contratos celebrados e a existência de tabelas de registro de preços entre outros.

Quando se trata de acompanhar o Sistema de Pessoal (ativo e inativo) da gestão o estudo revela fragilidade. Enquanto 61,54% das Controladorias apontam em seus relatórios um cuidado dos setores de recursos humanos com o registro funcional e financeiro dos servidores, o que é um ponto positivo, de outro lado apenas 7,69% admite emitir Parecer sobre a regularidade de concurso público ou processo seletivo simplificado, 15,38% revela a existência de recadastramento periódico de servidores, 7,69% relata encaminhar, trimestralmente, ao TCM/BA informações sobre o número de servidores e da despesa total com o pessoal e 23,08% registrou que há exigência de frequência dos servidores ou há existência de programas de capacitação continuada.

Em relação às obras públicas 53,85% dos órgãos pesquisados informaram haver registro das mesmas e dos serviços de engenharia, estando a documentação arquivada em pastas específicas. O registro é mais precário quando envolve o planejamento das obras, a indicação de dotação orçamentária, avaliação dos orçamentos e projetos básicos e executivos, documentos essenciais para a realização do procedimento licitatório. A gestão do contrato, aditivos e expedição de ordem de serviço também não foram evidenciadas. Em relação ao processo de pagamento, 30,77% registrou que a quitação das obras foi efetuada com base nos boletins de medições e 38,46% consignou que certificara de que as faturas, empenhos, notas fiscais e recibos se referem às obras contratadas.

Restou demonstrado no estudo a limitação no controle da gestão patrimonial. Mais de 60% das Controladorias nada mencionou sobre a individualização desses bens, a fixação de plaquetas de identificação, o registro detalhado em livro, a existência de arquivos de notas fiscais para bens móveis e a identificação do responsável por sua guarda e conservação. Nenhuma Controladoria pesquisada narrou qual a destinação dos recursos decorrentes da alienação de bens imóveis, destacando que a lei veda o uso deste recurso para pagamento de despesas correntes. O ponto relativamente positivo destes resultados foi o registro de que 46,15% das Controladorias evidenciam a existência de inventários físicos dos bens patrimoniais no município, sendo que de 7,69% abordaram o assunto de modo parcial.

O controle dos bens armazenados em almoxarifado também não recebeu grande destaque por parte das Controladorias pesquisadas. Apenas 23,08% afirmaram haver arquivos contendo registro de entrada e saída de bens materiais. O estudo aponta para precariedade da checagem dos níveis de estoque, as condições de acondicionamento e controle das aquisições de bens.

O poder público municipal se mostra mais eficiente em controlar o uso de veículos oficiais e o consumo de combustível. Assim 53,85% das Controladorias apontaram nos

Relatórios de Controle Interno que há registros de veículos contendo informações cadastrais, 61,54% aponta que existência de autorizações para abastecimento de veículos e manutenção de equipamentos. O sistema de controle falha, entretanto, quando se trata da promoção de revisões e/ou manutenções e a reposições de peças e pneus. Neste particular nenhum relatório fez qualquer menção sobre o assunto.

Registrou-se no estudo uma preocupação em analisa a Prestação de Contas do suprimento de fundos, também conhecido como conta de adiantamento. Desse modo, 53,85% versaram a respeito do assunto. Destacou que mais de 60% lançaram informações atestando que os órgãos comprovam a legalidade e avaliam os resultados em relação ao controle das Doações, Subvenções, Auxílios e Contribuições repassados à iniciativa privada por meio de termo de fomento ou colaboração entre outros. Há, entretanto, carência de informações mais detalhadas de como ocorre esse tipo de acompanhamento e controle.

A Constituição Federal dispõe que é dever do Sistema de Controle Interno apoiar o Sistema de Controle Externo. Esse apoio se dá de várias maneiras, com destaque para realização de auditorias, respostas de notificações, lançamento de dados no Sistema Integrado de Gestão e Auditoria (SIGA) e instauração de Tomadas de Contas Especiais.

A ação mais tradicional, que é da essência do órgão de controle, versa sobre a realização de auditorias de ofício ou por solicitação do órgão de Contas. A técnica, ao lado da instauração de Tomada de Contas, parece não está sendo largamente utilizada pelos Municípios pesquisados, a contar pelos insignificantes registros nos relatórios de controle interno. A ação de maior efetividade, até porque é bastante cobrada pelo TCM/BA, diz respeito às respostas às notificações deste órgão e o lançamento de informações no SIGA.

O estudo comprova que há um desempenho relativo dos órgãos pesquisados quando o assunto envolve a normatização de procedimentos, a obrigação de elaborar o Relatório de Controle Interno Mensal e Anual e a implantação dos Portais de Transparência. Em relação a essas obrigações correlatas, os órgãos pesquisados pouco mencionaram sobre as ações voltadas para garantir a cobrança de multa e ressarcimentos aplicados pela Corte de Contas.

O estudo revela, portanto, que as Controladorias não vêm cumprindo na inteireza todas as operações dispostas na resolução 1120/05 do TCM/BA, confirmado, desse modo, a primeira hipótese levantada no projeto de pesquisa.

O trabalho comprovou que tais órgãos de controle têm priorizado os pontos de maior risco de rejeição de contas, apontados na Resolução 222/92 do TCM/BA, deixando de acompanhar os itens considerados menos graves pela Corte de Contas.

A pressão exercida pelo Prefeito para ter suas Contas Anuais aprovada, as consequências graves que tal decisão pode gerar em sua vida pessoal e pública, podendo torná-lo, inclusive, inelegível, deve ser a causa maior da concentração de esforços no acompanhamento destes pontos de controle específicos.

Outra hipótese que se associa a esta, diz respeito à necessidade de priorizar determinados assuntos, em detrimento de outros, considerando o conjunto enorme de atribuições delegadas ao controle interno e a falta de estrutura de pessoal qualificado e suficiente para atuar.

Não se pode perder de vista, que após a publicação da Resolução 1.120/05 o TCM/BA vem aperfeiçoando o seu modelo de controle e fiscalização publicando uma série de novas resoluções, delegando, na maioria, novas atribuições e competências a Controladoria Interna, sobrecarregando o órgão de novas atividades.

A título de exemplo, citam-se as resoluções que disciplinam a implantação do SIGA, envio de prestação de contas pelo E-TCM, as respostas às notificações e termos de ocorrência dos órgãos de controle externo, o preenchimento do questionário de avaliação do Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM, entre outros. Todas elas exigem grande esforço do controle interno que acaba assumindo o complexo processo de articulação interna, de treinamento de servidores, de supervisão e acompanhamento do lançamento periódico de informações em plataformas eletrônicas.

Outra questão que foi possível extrair do estudo é a necessidade de sedimentar, na cultura organizacional das administrações públicas municipais, o conceito de Sistema de Controle Interno e o papel a ser exercido pelo órgão central e pelos órgãos setoriais em torno dessa missão.

Não é possível atribuir ao órgão central à realização ou acompanhamento de todas as atividades envolvendo o controle, a fiscalização e o cumprimento das resoluções publicadas pelos órgãos de Contas. Não se pode perder de vista que os órgãos setoriais integram o sistema de controle interno, devendo promover, de per si, o autocontrole, a fiscalização e a autotutela dos subsistemas administrativos que coordenam, prestando informações periódicas ao órgão central. A normatização de procedimentos a esse respeito, delegado competências e estabelecendo rotinas a serem seguidas, pode ser um caminho a ser adotado.

No exame dos Relatórios de Controle Internos da RMS poucas Controladorias usaram desse expediente, aparentando certo distanciamento no funcionamento dos órgãos centrais e setoriais. Quando a concepção do sistema de controle interno está bem sólida e amadurecida

no Município, o cumprimento da missão dispostas na Resolução 1.120/05 do TCM/BA tornar-se mais simples.

Outra hipótese que se confirmou neste estudo, foi à prevalência do controle de conformidade legal, sobre os demais tipos de controle de caráter mais substantivo. Percebe-se, pelos resultados apresentados, que boa parte do esforço das Controladorias tem sido direcionada a cumprir as exigências da Corte de Contas, prevalecendo o foco na fiscalização e na verificação da conformidade legal, deixando de privilegiar a eficiência, eficácia e efetividade da gestão.

A estruturação do controle interno na Administração Pública deve seguir as diretrizes internacionais apresentadas pelo *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras), com a adoção, em certa medida, dos modelos denominados COSO I e II, aprovados no Brasil, pelo Tribunal de Contas da União (2009). Segundo esse modelo o controle interno deve fornecer proteção contra riscos no campo estratégico, operacional, da comunicação, indo além do controle da conformidade legal.

A experiência brasileira inaugurada pela CGU, através do Programa de Fiscalização por Sorteio pode ser uma boa prática a ser seguida, que ultrapassa o campo da avaliação da conformidade legal, buscando examinar a efetividade do gasto público e das ações governamentais, examinam as contas e documentos, realizando inspeções físicas, entrevistando o público alvo de cada programa inspecionado, estimulando o controle social, a participação popular, a transparências, entre outras ações. (CGU, 2006).

Dentre as várias irregularidades constatadas pela CGU e divulgadas no Relatório de Gestão (2006), registra-se a preocupação com a efetividade e eficiência do gasto público, algo que vai além do controle formal, identificando algumas questões extremamente graves como o pagamento de bem ou serviços inexistentes ou executados parcialmente, a deterioração de bem decorrente de armazenamento indevido, obras paralisadas, não atendimento dos critérios estabelecidos para concessão de benefícios sociais, entre outros.

A prevalência do controle formal observado junto aos entes pesquisados, não contribui para desencadear um projeto desenvolvimentista incluyente, sustentável, soberano e democrático, como restou evidenciado por Kliass e Cardoso Jr (2016, p. 3). Os autores alegam que tal comportamento deixa de valorizar o gasto público real, contribuindo para manter os mitos do estado grande, ineficiente e pró-mercado, incapaz de resolver os problemas da sociedade, citados por Santos (1993), robustecendo a política neoliberal, enfraquecendo a concepção de Estado prestador de serviços públicos.

Não se pode perder de vista os grandes desafios pelos quais passa a sociedade brasileira para consolidar o processo de cidadania no país. Avançar em matéria de direitos civis, políticos e sociais ainda é um desafio. Numa sociedade capitalista subdesenvolvida, periférica e dependente, em que prevalece a desigualdade social, a concentração de renda, a violência urbana, o racismo, o desemprego, o analfabetismo, a má qualidade da educação, a oferta inadequada de habitação, saúde e saneamento entre outras mazelas sociais, não se pode prescindir da presença ativa e eficiente do Estado.

Sob o manto da Constituição Federal de 1988 busca-se garantir o atendimento da população, ainda com limitações, a partir dos primados do Estado de bem-estar social. A condução da política econômica sob a lógica do estado mínimo defendido pelo pensamento neoliberal vai de encontro ao processo de consolidação da cidadania plena no país.

A dualidade de modelos econômicos por que passa a condução política do país, citada por Barroso (2010), ora sob a influência desenvolvimentista e de fortalecimento do Estado de bem-estar social, ora sob o mando prevalente do pensamento neoliberal, tem reflexos profundos no funcionamento da Administração Pública e, por via de consequência, nos órgãos que a gerenciam ou fiscalizam, a exemplo do sistema de controle interno.

Avançar na avaliação do controle substantivo das políticas públicas, focada na eficiência, eficácia, efetividade das políticas públicas e no atendimento aos anseios da população é a contribuição que os sistemas de controle interno poderão dar para fortalecer a imagem do Estado indutor do desenvolvimento econômico, do processo de redução das desigualdades sociais e na consolidação da formação da cidadania no país.

O enfrentamento à crise de saúde pública que assola o país graças a pandemia de proporções internacionais provocada pelo Covid-19 tem exigindo um maior protagonismo do Estado, com o fortalecimento do Sistema Único de Saúde previsto na Constituição Federal de 1988.

O cenário desastroso em que o Brasil se encontra, ocupando o segundo lugar em transmissão do vírus no mundo, exigirá um afastamento da política desastrosa e negacionista do governo central e dos dogmas neoliberais que tem conduzido a política econômica prevalente. A solução para este grave problema e suas consequências, passa pelo fortalecimento das estruturas de atendimento e assistência à saúde pública, além de uma política consistente de impulsionamento do desenvolvimento econômico e social conduzido pelo Estado brasileiro.

Num cenário como esse, que aponta para o aumento das despesas públicas e a limitação da capacidade arrecadatória estatal, o Controle Interno ganha um protagonismo

especial que vai além de analisar a formalidade do gasto público. É preciso avançar na discussão sobre economicidade, eficiência, efetividade e eficácia das políticas públicas, com o foco no atendimento pleno da sociedade, contribuindo para minimizar os problemas sociais.

Um controle interno bem estruturado é um aliado do gestor. Ele contribui para impulsionar a gestão a avançar e evoluir. Exercendo seu papel fiscalizatório de modo preventivo, evita que os problemas ocorram, garantindo que os ajustes e correções sejam realizadas tempestivamente. Busca com isso evitar falhas, o desperdício ou desvio do dinheiro público, assegurando maior eficácia e a efetividade das ações governamentais.

Acredita-se, assim, que o conhecimento produzido a partir deste recorte amostral envolvendo o funcionamento das Controladorias Internas da RMS, região que reúne municípios de grande, médio e pequeno porte (SEI, 2017), pode lançar luzes indicativas de como estão funcionando tais órgãos nos demais municipais baianos.

Espera-se que o estudo possa contribuir para melhorar as condições e funcionamento do sistema de controle interno das prefeituras baianas, estimulando a consolidação das Controladorias Internas, a formação das carreiras de profissionais que atuam na área, em nível local, contribuindo para fortalecer a estrutura do Estado, garantindo a boa e regular aplicação dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. **O impacto do modelo gerencial na Administração Pública: Um breve estudo sobre a experiência internacional recente.** Cadernos ENAP, 1997, p. 1-50.

ABRUCIO, F.L., PEDROTI, P. e PÓ, M. V. **A formação da burocracia brasileira: a trajetória e o significado das reformas administrativas.** In: Loureiro, Maria Rita, Abrucio, Fernando e Pacheco, Regina (eds.). Burocracia e política no Brasil: desafios para o Estado democrático no século XXI. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2010, p. 27-71.

ALENCASTRO, Luiz Filipe. **O fardo dos bacharéis.** São Paulo, Revista Novos Estudos, CEBRAP, n. 19, 1987.

ALVES, Maria Fernanda Colaço. **Múltiplas Chibatas? Institucionalização da política de controle da gestão pública federal 1998-2008.** Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Administração – PPGA – da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação (FACE) da Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração. Brasília: 2009.

BAHIA. **Lei Complementar Estadual nº 30, de 3 de janeiro de 2008.** Dispõe sobre a inclusão dos municípios de São Sebastião do Passé e Mata de São João na Região Metropolitana de Salvador, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos?categoria%5B0%5D=5>> Acesso: 30 set. 2019

BAHIA. **Lei Complementar Estadual nº 32 de 22 de janeiro de 2009.** Institui o município de Pojuca como parte integrante da Região Metropolitana de Salvador e dá outras providências. Disponível em <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos?categoria%5B0%5D=5>> Acesso: 30 set. 2019.

_____. **Manual de Controle Interno Municipal.** 1ª Edição, vol. 01., TCM/BA: Agosto/2011.

_____. **Manual de Controle Interno Municipal.** 1ª Edição, vol. 02., TCM/BA: Agosto/2011.

_____. **Resolução nº 222/92, de 30 de dezembro de 1992 (alterada).** Enumera irregularidades e falhas que poderão motivar a rejeição de contas municipais. TCM, 1992. Disponível em <https://www.tcm.ba.gov.br/consulta/legislacao/resolucoes/page/20/> Acesso em 10 jan.21.

_____. **Resolução nº 627/02, de 07 de agosto de 2002.** Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, Salvador, Ba: Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, ago. 2002. TCM, 2002. Disponível em <<http://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2015/02/RS627.pdf>> Acesso em 10 jan. 19.

_____. **Resolução nº 612/02, em 16 de maio de 2002 (Alterada pela Resolução 1330/14).** Estabelece normas para a escrituração e manutenção de Livros Contábeis e Administrativos nos órgãos da administração direta e indireta municipal. TCM, 2002. Disponível em <

https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2015/05/RESOLU----O-612Alterada-pela-1330_2014.pdf.> Acesso em 27 fev.21.

_____. **Resolução nº 1.060, de 26 de abril dezembro de 2005.** Estabelece normas para a apresentação da prestação de contas mensal e anual de Prefeituras e Mesas de Câmaras e dá outras providências. TCM, 2005. Acesso < https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2015/05/resolucao_no-1060-05_apresent-ctas-mensal-e-anual-pm-e-cm_alterada-pela-1355_27-09.pdf> Acesso: 12 de dez. de 2020.

_____. **Resolução nº 1.120, de 21 de dezembro de 2005.** Dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências. TCM, 2005. Acesso < <https://saodesiderio.ba.gov.br/wp-content/uploads/2018/06/resoluo-1120-2005.pdf>> Acesso: 03 de jul. de 2019.

_____. **Resolução nº 1.255/07, de 25 de julho de 2007.** Institui o Sistema Integrado de Gestão e Auditoria - SIGA, de captura e transferência, por via eletrônica, dos dados e informações da gestão pública municipal, e dá outras providências. TCM, 2007. Disponível em <https://www.tcm.ba.gov.br/consulta/legislacao/resolucoes/page/16/>. Acesso em 27 fev.21.

_____. **Resolução nº 1251/07, de 29 de março de 2007.** Regulamenta a implantação, nos municípios baianos, do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB dispõe sobre a aplicação de seus recursos, e dá outras providências. TCM, 2007. Disponível em < <https://www.tcm.ba.gov.br/consulta/legislacao/resolucoes/page/16/>>. Acesso em 27 fev.21.

_____. **Resolução nº 1277/08, de 17 de dezembro de 2008.** Disciplina a aplicação pelos municípios de recursos em ações e serviços públicos de saúde, e dá outras providências. TCM, 2008. Disponível em < https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/arquivos_antigos/res127708.pdf>>. Acesso em 27 fev.21.

_____. **Resolução nº 1276/08, de 22 de dezembro de 2009.** Estabelece normas que visam o controle da aplicação dos recursos destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE, institui mecanismos de comprovação da aplicação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, e dá outras providências. TCM, 2009. Disponível em <https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/arquivos_antigos/res127608.pdf>. Acesso em 27 fev.21.

_____. **Resolução nº 1.282/09, de 22 de dezembro de 2009.** Dispõe sobre a obrigatoriedade de os órgãos e entidades da administração direta e indireta municipal remeterem ao Tribunal, pelo Sistema Integrado de Gestão e Auditoria - SIGA, os dados e informações da gestão pública municipal, na forma e prazos especificados por esta Resolução, e dá outras providências. TCM, 2009. Disponível em <https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2015/05/resol-1282-09-remessa-dados-siga_atualizada-em-04-09-17.pdf>. Acesso em 27 fev.21.

_____. **Resolução nº 1311/2012, de 29 de agosto de 2012.** Disciplina as providências a serem adotadas pelos Municípios para a transmissão de cargos de Prefeitos Municipais e Presidentes de Câmaras, e dá outras providências. TCM, 2012. Disponível em <

<https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2016/06/Resolu----o-1344-16-public.22.pdf>. Acesso em 27 fev.21.

_____. **Resolução nº 1344/2016, de 21 de junho de 2016.** Institui e regulamenta a implantação do Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM junto aos jurisdicionados do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM, e altera a Resolução TCM nº 1.060/05. TCM, 2016. Disponível em <https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/arquivos_antigos/DiretorioPublicacao/Resolucoes/131112/resolucao131112nova.pdf>. Acesso em 27 fev.21.

_____. **Resolução nº 1357/2017, de 31 de outubro de 2017.** Dispõe sobre o cadastro de Ordenadores de Despesas junto ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. TCM, 2017. Disponível em <https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2017/11/resolucao-1357-17_cadastro-de-ordenadores-de-despesas-junto-ao-tcm_sugestao-de-rm-e-mp-public-01-11.pdf>. Acesso em 27 fev.21.

_____. **Resolução nº 1369/2018, 05 de dezembro de 2018.** Dispõe sobre os critérios e procedimentos acerca da remessa de documentos e informações necessárias à apreciação da legalidade para fins de controle e registro dos atos de concessão e revisão de aposentadoria e pensão por morte, de servidores da administração direta e indireta, inclusive fundações mantidas pelo Poder Público, dos Municípios que instituíram Regime Próprio de Previdência Social – RPPS. TCM, 2018. Disponível em < <https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2018/12/resolucao-no-1369-2018-aposent-e-pensao-encaminhada-por-nazare-fev-2019-com-anexos.pdf>>. Acesso em 27 fev.21.

_____. **Resolução nº 1373/2018, de 13 de dezembro de 2018.** Dispõe sobre a fiscalização, pelo Tribunal de Contas dos Municípios, de numerário entregue a servidor municipal, em regime de adiantamento (provisão de fundos), para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação, e dá outras providências. TCM, 2018. Disponível em < https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2018/12/resolucao-no-1373-18_da-ficalizacao-dos-adiantamentos-a-serv-municipais_13.pdf>. Acesso em 27 fev.21.

_____. **Resolução nº 1378/2018, de 19 de dezembro de 2018.** Dispõe sobre as prestações de contas de governo e dá outras providências. TCM, 2018. Disponível em < <https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2018/12/resolucao-no-1378-18-dispoe-sobre-dispoe-sobre-as-prestacoes-de-contas-de-governo-e-da-outras-providencias-site.pdf>>. Acesso em 27 fev.21.

_____. **Resolução nº 1379/2018, de 19 de dezembro de 2018.** Dispõe sobre as prestações de contas de gestão e dá outras providências. TCM, 2018. Disponível em < https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2018/12/resolucao-no-1379-2018-_-dispoe-sobre-as-prestacoes-de-contas-de-gestao-_-site.pdf>. Acesso em 27 fev.21.

_____. **Resolução nº 1381/2018, de 20 de dezembro de 2018.** Dispõe sobre a fiscalização exercida pelo TCM sobre o repasse e a aplicação de recursos concedidos por órgãos municipais a entidades civis sem fins lucrativos, mediante Termo de Fomento, Termo de Colaboração, Acordo de Cooperação ou outros instrumentos congêneres, e dá outras providências. TCM, 2018. Disponível em < https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2019/01/resolucao-no-1381-2018-_-dispoe-sobre-a-fiscalizacao-de-recursos-repassados-a-entidades-civis-site.pdf>. Acesso em 27 fev.21

_____. **Resolução nº 1407/2020, de 12 de novembro de 2020.** Dispõe sobre a instauração, organização e encaminhamento de processos de Tomada de Contas Especial ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, no âmbito da Administração Direta, Indireta Municipal e dá outras providências. TCM, 2020. Disponível em <https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2020/12/resololucao-1407_2020.pdf> Acesso em 27 fev.21

_____. **Resolução nº 1420/2020, de 17 de dezembro de 2020.** Dispõe sobre os critérios e procedimentos acerca da remessa de documentos e informações necessárias à apreciação da legalidade para fins de controle e registro dos atos de admissão de pessoal da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público Municipal. TCM, 2020. Disponível em <https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2020/12/retif-resolucao-no-1420_public-22-12-2020.pdf> Acesso em 27 fev.21

_____. **Resolução nº 1421/2020, de 17 de dezembro de 2020.** Dispõe sobre a fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas dos Municípios – TCM/BA sobre o repasse e a aplicação de recursos concedidos por órgãos municipais a Organização Social – OS e Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP. TCM, 2020. Disponível em <https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2020/12/retif-resolucao-no-1421_public-23-12-2020.pdf> Acesso em 27 fev.21.

BALTAR NETO, Fernando F. e TORRES, Ronny Charles L. de **Direito Administrativo**. 10ª ed. rer. atualizada e ampliada. Salvador: Editora Juz Podivm, 2020.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

BASTOS, Pedro P. Z. **Ascensão e crise do projeto nacional-desenvolvimentista de Getúlio Vargas**. In: BASTOS, P. P. Z.; FONSECA, P. C. D. (orgs.) A Era Vargas. São Paulo: Editora da UNESP, 2012.

BRASIL. Lei de 18 de agosto de 1831. **Crêa as Guardas Nacionaes e extingue os corpos de milicias, guardas municipaes e ordenanças**. Coleção de Leis do Império do Brasil - 1831, Página 49 Vol. 1 pt I (Publicação Original). Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei_sn/1824-1899/lei-37497-18-agosto-1831-564307-publicacaooriginal-88297-pl.html> Acesso em: 20 de mai. 2020.

_____. **Constituição Federal, 1988.** Disponível <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso: 01 ago. 2019.

BRASIL. **Constituição Federal, 1967.** Disponível <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm> Acesso: 07 jun. 2020.

_____. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm> Acesso em 5 de jun. 2020.

_____. **Lei Federal nº 8.429, de 2 de jun. de 1992.** Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego

ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências, Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8429.htm> Acesso: 30 set. 2019.

_____. **Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm> Acesso: 05 jun. 2020.

_____. **Lei Federal. nº 8.443, de 16 de julho de 1992.** Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm> Acesso em 17 de mai. 2020.

_____. **Lei Federal. nº 8.866, de 21 de junho de 1993.** Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm> Acesso em 05 de jun.. 2020.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso: 05 jun. 2020.

_____, **Decreto Federal nº 3.591, de 6 de setembro 2000.** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/ccivi>> Acesso em 17 de mai. 2020.

_____. **Lei Federal nº 10.028, de 19 de outubro de 2000.** Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10028.htm#:~:text=L10028&text=LEI%20No%2010.028%2C%20DE,27%20de%20fevereiro%20de%201967.> Acesso: 21 mar. 2021.

_____. **Lei Federal nº 10.180, de 6 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. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm> . Acesso em 17 de mai. 2020.

_____. **Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001.** Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília: Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, 2001.

_____. **Lei Federal nº 10.683, de 28 de maio de 2003.** Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.683.htm>. Acesso em 17 de mai. 2020.

_____. **Lei Federal nº 11.494, de 20 de junho de 2006.** Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da

Educação - FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei n.º 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nos 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111494.htm>. Acesso em 20 de mai. 2021.

_____. **Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm> Acesso em 17 de mai.2020.

_____. **Lei Federal nº 12.846 de 1º de agosto de 2013.** Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm> Acesso em 17 de mai. 2020.

_____. **Lei Federal nº 13.341, de 29 de setembro de 2016.** Altera as Leis nº 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e 11.890, de 24 de dezembro de 2008, e revoga a Medida Provisória nº 717, de 16 de março de 2016. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13341.htm> Acesso em 17 de mai. 2020.

_____. **Emenda Constitucional nº 108, de 26 de agosto de 2020.** Altera a Constituição Federal para estabelecer critérios de distribuição da cota municipal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), para disciplinar a disponibilização de dados contábeis pelos entes federados, para tratar do planejamento na ordem social e para dispor sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb); altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc108.htm#art2> Acesso em 29 de mai. 2020.

_____. Controladoria Geral da União. Gabinete do Ministro. **Portaria/CGU nº 247, de 20 de junho de 2003.** Brasília, 2003. Disponível em < https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41349/5/Portaria_2008_2015.pdf> Acesso em 17 de mai. 2020.

BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coords.). **Controladoria no setor público.** Belo Horizonte: Editora Fórum, 2016.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de Controle Interno: teoria e prática.** 1ª ed. 4ª tir. Curitiba: Juruá, 2006.

_____. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal.** 1ª ed. 2ª tir. Curitiba: Juruá, 2006.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma gerencial do Estado de 1995.** RAP Rio de Janeiro, Jul./Ago. 2000, p. 7-26.

CANO, Wilson. **Brasil: construção e desconstrução do desenvolvimento.** Capinas, SP: Economia e Sociedade, 2017. V. 26, n. 2 (60), p. 265-302.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil.** O longo Caminho. 3ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.

CASTRO, Rodrigo P.A. de. **Evolução e fundamentos do Controle da Administração Pública.** Manual de Controle Interno Municipal. TCM/BA, 2010, vol. 1, 1ª ed., p. 6-106.

CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. G. A; MACHADO, M. V. V. **Organização dos órgãos de Controle Interno Municipal no Estado do Ceará: um estudo na Região Metropolitana de Fortaleza.** Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.4, n.1, p.24-43, 2011. Disponível em < file:///C:/Users/Dell/Downloads/36-67-1-SM.pdf> Acesso em 22 jan 2020.

CAVALHEIRO, Jader B.; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal.** 4ª edição – revista e atualizada. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração geral e pública.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO –CGU. **Relatório de Gestão: exercício 2003.**

CGU: Brasília, 2004. Disponível em < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO –CGU. **Relatório de Gestão: exercício 2004.** CGU: Brasília, 2005. Disponível em < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2005.** CGU: Brasília, 2006. Disponível em < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2006.** CGU: Brasília, 2007. Disponível em < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2007.** CGU: Brasília, 2008. Disponível em < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2008.** CGU: Brasília, 2009. Disponível em < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2009.** CGU: Brasília, 2010. Disponível em < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2010.** CGU: Brasília, 2011. Disponível em <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2011.** CGU: Brasília, 2012. Disponível em <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2012.** CGU: Brasília, 2013. Disponível em <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2013.** CGU: Brasília, 2014. Disponível em <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2014.** CGU: Brasília, 2015. Disponível em <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2015.** CGU: Brasília, 2016. Disponível em <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2016.** CGU: Brasília, 2017. Disponível em <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2017.** CGU: Brasília, 2018. Disponível em <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2018.** CGU: Brasília, 2019. Disponível em <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2019.** CGU: Brasília, 2020. Disponível em <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Relatório de Gestão: exercício 2020.** CGU: Brasília, 2021. Disponível em <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/38846>> Acesso: 10 jul. 2021.

_____. **Controle interno prevenção e combate à corrupção.** Ações da CGU em 2008. CGU: Brasília, 2008. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/institucionais/arquivos/balanco2008_portugues.pdf> Acesso: 16 mai. 2020.

_____. **Controladoria-Geral da União Combate à Corrupção e Promoção da Transparência Pública no Brasil.** CGU: Brasília, 2012. Disponível em <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/institucionais/arquivos/portifolio_cgu.pdf> Acesso: 16 mai. 2020.

COSTA, Luiz Bernardo Dias. **Tribunal de Contas – evolução e principais atribuições no Estado Democrático de Direito.** Belo Horizonte: Fórum, 2006.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas.** São Paulo: Atlas, 2003.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os Tribunais de Contas.** 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRUZ, Maria do Carmo et al. **Controle Interno em Municípios Brasileiros: uma análise das Controladorias-Gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria Geral da União.** Revista de Gestión Pública | Volumen III, Número 2 | Julio-Diciembre 2014 | issn 0719-1820, pp. 297-328. Disponível em <https://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/teixeira_controle_interno_em_municipios_brasileiros_uma_analise_das_controladorias_gerais_dos_municipios.pdf> Acesso 15 jul. 21

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** – 32. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DRAIBE, Sônia. **Rumos e metamorfoses: um estudo sobre a constituição e as alternativas da industrialização brasileira.** Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1985, p. 11-55.

FERNANDES, Florestan. A Sociedade de Classes sob o Capitalismo Dependente. in: **Sociedade de Classes e Subdesenvolvimento.** Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1975, 3^a. Edição, p. 48-69.

FIORI, José Luís. **Estado do Bem-Estar Social: Padrões e Crises.** São Paulo: IEA – Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo, 1997. Disponível em: www.iea.usp.br/artigos.

FIORI, José Luiz. **Prefácio ao poder global.** Revista Tempo do Mundo/Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. – v. 1, n. 1, (dez. 2009). – Brasília: Ipea, 2009.

GOLDONI, A. C. (2012). Estabelecendo a ordem: a formação da Guarda Nacional e sua importância na manutenção da ordem interna durante a guerra com o Paraguai (1864-1870) DOI 10.5216/o.v12i2.18351. OPSIS, 12(2), 48-71. <<https://doi.org/10.5216/o.v12i2.18351>>. Acesso em: 20 de mai. 2020.

GRAMACHO, Moema. **Controle Interno, transparência e participação popular.** In: TAVARES, Célia C. et al. Desafios das cidades: desenvolvimento com participação e inclusão social. São Paulo: Editora Fundação Perseu Abramo, 2016. p. 110-134.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública.** 2.ed. rev. e ampl. 2. reimpressão. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011.

KLIASS, Paulo e CARDODO JR, José Celso. **Três mitos liberais sobre o Estado brasileiro.** São Paulo, Brasil Debate, 2016.

KLERING et. al. **Novos caminhos da Administração Pública Brasileira.** Análise, Porto Alegre, jan./jun. 2010, v. 21, n. 1, p. 4-17.

KURZ, Robert. **O fim da economia nacional.** A globalização e a longa despedida do mundo das nações. Título: Perdedores Globais. Folha de São Paulo, São Paulo, 01 de out. 1995. Disponível < <http://obeco.planetaclix.pt/rkurz39.htm>> Acesso: 05 abr. 2020.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas**. – 7. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

LOPES, Kívio D. B. **Patrimônio Público**. Curso Avançado em Controle Interno à Distância. Universidade Corporativa dos Municípios da Bahia – Uni-UPB. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/1252945-Patrimonio-publico-bens-publicos.html>>. Acesso em 22 mar 21.

LOPES, Kívio D. B. Transparência agora é lei. **Revista Caro Gestor**. Disponível em: <<http://www.carogestor.com.br/artigo/69/transparencia-agora-e-lei>>. Acesso em 22 jan 21.

MACHIAVELLI, Niccolò. **O príncipe** (escrito em 1505, publicado em 1515). Edição Ridendo Castigat Mores, eBooksBrasil. Versão para pdf e eBookLibris Fevereiro 2005. Disponível em: <<http://www.ebooksbrasil.org/eLibris/principe.html>> Acesso em: 03 de abr. 2020.

MADAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Guia para implantação do Sistema de Controle Interno na administração pública**. Cuiabá: TCE, 2007. Disponível em <<https://www.tce.mt.gov.br/publicontas/detalhePublicacao?publicacao=32>> Acesso em 20 de mai. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução nº 001 de 06 de março de 2007**. Aprova o “Guia para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública”, estabelece prazos e dá outras providências. Disponível em <<http://www.cuiaba.mt.gov.br/upload/arquivo/resolucao%20007.pdf>> Acesso em 20 de mai. 2020.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **O Manifesto Comunista**. Edição Rivendo Castigat Mores. RocketEdition,1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 22. ed. atual. São Paulo:Malheiros, 1997.

MOTTA, Fernando Prestes C.; BRESSER- PEREIRA, Luis. **Introdução à Organização Burocracia**, Editora Brasiliense, 1980, capítulo 1, p. 13-38.

PALMARES FUNDAÇÃO CULTURAL. **População escrava do Brasil é detalhada em Censo de 1872**. 2013. Disponível em: < <Http://www.palmares.gov.br/?p=25817> > Acesso em: 09 mai. 2020.

PESQUISA inédita realizada pela UCIB aponta carência do sistema de controle interno na Bahia. Jornal da UCIB. Informativo da União das Controladorias Internas do Estado da Bahia. n.1.Ano 1. I Congresso Baiano de Controle Interno Municipal: Salvador, nov.2012.

POCHMANN, Marcio. **Nova Classe Média? O trabalho na base da pirâmide social brasileira**. São Paulo: Boitempo, 2012. cap. 2, p. 23-46.

POCHMANN, Márcio; NOZAKI, William. **A sociedade brasileira entre valores modernos e valores mercantis**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2017. <<https://fpabramo.org.br/2017/04/10/a-sociedade-brasileira-entre-valores-modernos-e-valores-mercantis/>> Acesso em: 10 mai. 2020.

PMC – PREFEITURA MUNICIPAL DE CAMAÇARI/CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO. **Relatório de Controle Interno Anual**. 2018. Camaçari: CGM/Prefeitura de Camaçari. Acesso <<https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>> Acesso em 10 set. 2020.

PMC – PREFEITURA MUNICIPAL DE CANDEIAS/CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO. **Relatório de Controle Interno Anual**. 2018. Candeias: CGM/Prefeitura de Candeias. Acesso <<https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>> Acesso em 10 set. 2020.

PMDA – PREFEITURA MUNICIPAL DE DIAS D’ÁVILA/CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO. **Relatório de Controle Interno Anual**. 2018. Dias D’Ávila: CGM/Prefeitura de Dias D’Ávila. Acesso <<https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>> Acesso em 10 set. 2020.

PMI – PREFEITURA MUNICIPAL DE ITAPARICA/CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO. **Relatório de Controle Interno Anual**. 2018. Itaparica: CGM/Prefeitura de Itaparica. Acesso <<https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>> Acesso em 10 set. 2020.

PMLF – PREFEITURA MUNICIPAL DE LAURO DE FREITAS/CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO. **Relatório de Controle Interno Anual**. 2018. Lauro de Freitas: CGM/Prefeitura de Lauro de Freitas. Acesso <<https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>> Acesso em 10 set. 2020.

PMMD – PREFEITURA MUNICIPAL DE MADRE DE DEUS/CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO. **Relatório de Controle Interno Anual**. 2018. Madre de Deus: CGM/Prefeitura de Madre de Deus. Acesso <<https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>> Acesso em 10 set. 2020.

PMMSJ – PREFEITURA MUNICIPAL DE MATA DE SÃO JOÃO/CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO. **Relatório de Controle Interno Anual**. 2018. Mata de São João: CGM/Prefeitura de Mata de São João.

PMP – PREFEITURA MUNICIPAL DE POJUCA/CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO. **Relatório de Controle Interno Anual**. 2018. Pojuca: CGM/Prefeitura de Pojuca. Acesso <<https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>> Acesso em 10 set. 2020.

PMS – PREFEITURA MUNICIPAL DE SALVADOR/CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO. **Relatório de Controle Interno Anual**. 2018. Salvador: CGM/Prefeitura de Salvador. Acesso <<https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>> Acesso em 10 set. 2020.

PMSFC – PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO FRANCISCO DO CONDE/CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO. **Relatório de Controle Interno Anual**. 2018. São Francisco do Conde: CGM/Prefeitura de São Francisco do Conde. Acesso <<https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>> Acesso em 10 set. 2020.

PMSSP – PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO SEBASTIÃO DO PASSÉ/CONTROLADORIA DO MUNICÍPIO. **Relatório de Controle Interno Anual**. 2018. São Sebastião do Passé: CM/Prefeitura de São Sebastião do Passé. Acesso <<https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>> Acesso em 10 set. 2020.

PMSF – PREFEITURA MUNICIPAL DE SIMÕES FILHO/CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO. **Relatório de Controle Interno Anual**. 2018. Simões Filho: CGM/Prefeitura de Simões Filho. Acesso <<https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>> Acesso em 10 set. 2020.

PMVC – PREFEITURA MUNICIPAL DE VERA CRUZ/CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO. **Relatório de Controle Interno Anual**. 2018. Vera Cruz: CGM/Prefeitura de Vera Cruz. Acesso <<https://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>> Acesso em 10 set. 2020.

PRADO JR., Caio. **Formação do Brasil Contemporâneo**. Colônia. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 13-32.

RELATÓRIO ANUAL EXERCÍCIO 2017. 1ª ed. Salvador: **Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia** (TCM/BA), 2017. p. 1-176. Disponível <<https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2018/05/relatorio-2018.pdf>> Acesso em 26 mar 2021.

RELATÓRIO ANUAL EXERCÍCIO 2018. 1ª ed. Salvador: **Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia** (TCM/BA), 2018. p. 1-161. Disponível <<https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2019/05/relatorio-anual-final.pdf>> Acesso em 26 mar 2021.

RIBEIRO, Darcy. **O Povo Brasileiro: formação e sentido do Brasil**. Classe, cor e preconceito. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

ROCHA, Lincoln Magalhães da. **A função controle na Administração Pública orçamentária**. O novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais. 2. ed. ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

SANTOS, Jair Lima. **O TCU e os controles estatal e social da Administração Pública**. Revista do TCU, nº 94, out./dez. 2002, p. 13-47.

SANTOS, Vanderley Guilherme dos. **Cidadania e Justiça: a política social na ordem brasileira**. Rio de Janeiro: Campus, 1979.

SANTOS, Wanderley Guilherme dos. **Mitologias institucionais brasileiras: do Leviatã paralítico ao Estado de natureza**. São Paulo, Revista do IEA, n.7, 1993.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual para Instrução de Pleitos (MIP). Operações de crédito de Estados, Distrito Federal e Municípios.** Brasília, 2019. Versão 2019.01.21.w. Disponível em <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/obtem_arquivo/29087:940274:inline> Acesso em 29 maio 2020.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 24. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

SILVA, Moacir M.; AMORIM, Francisco Antônio de; SILVA, Valmir Leônico da.. **Lei de Responsabilidade Fiscal para os Municípios: uma abordagem prática.** São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Cláudio Nei N. da; PORTO, Marcelo D.. **Metodologia científica descomplicada: prática científica para iniciantes.** Brasília: Editora IFB, 2016, p. 120-141.

SOUZA, Jessé. **A Ralé Brasileira: quem é e como vive.** Editora UFMG: Belo Horizonte, 2009, p. 403-431.

SOUZA, J. **A classe média no espelho.** São Paulo: Ed. Sextante, 2018. Cap: A construção da classe média brasileira.

SUPERINTENDÊNCIA DE ESTUDOS ECONÔMICOS E SOCIAIS DA BAHIA – SEI. **Mais da metade dos municípios baianos possuem menos de 20 mil habitantes.** 2017. <https://www.sei.ba.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2511:mais-da-metade-dos-municipios-baianos-possuem-menos-de-20-mil-habitantes&catid=10&Itemid=565> Acesso em 30 jan. 2021.

TAVARES, Maria C.; BELLUZZO, Luiz G. **Notas sobre o processo de industrialização recente no Brasil.** Ver. Adm. Emp., jan./mar. 1979, p. 07-16.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública.** Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. TCU, Diretorias de Métodos de Procedimentos de Controle. Brasília, 2009.

UNIÃO DAS CONTROLADORIAS INTERNAS DA BAHIA – UCIB. **Ata de assembleia geral de fundação, aprovação do estatuto, eleição e posse da diretoria executiva e conselho fiscal na União das Controladorias Internas do Estado da Bahia - UCIB, realizada em 07 de novembro de 2011.** Disponível em <https://www.ucib.org.br/downloads/ata_constituicao_UCIB.pdf> Acesso em: 10 jul 2021.

WEBER, Max. **Ciência e política: duas vocações.** Max Weber, tradução e notas: Marco Antônio Casanova. – São Paulo: Martin Claret, 2015.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ANEXO 1: PARECER DO COMITÊ DE ÉTICA DA FACULDADE LATINO-AMERICANA DE CIÊNCIAS SOCIAIS - PARECER Nº 34/2020



FLACSO
BRASIL

Comitê de Ética

Faculdade Latino-Americana de Ciências Sociais

Parecer 34/2020

Projeto: AVALIAÇÃO DO FUNCIONAMENTO DOS ORGÃOS CENTRAIS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DAS PREFEITURAS DA REGIÃO METROPOLITANA DE SALVADOR, NO EXERCÍCIO DE 2018.

Estudante/pesquisador(a): KIVIO DIAS BARBOSA LOPES

Orientador(a): EDUARDO TADEU PEREIRA

A partir da análise do projeto de pesquisa **AVALIAÇÃO DO FUNCIONAMENTO DOS ORGÃOS CENTRAIS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DAS PREFEITURAS DA REGIÃO METROPOLITANA DE SALVADOR, NO EXERCÍCIO DE 2018** e da **Declaração de Métodos** apresentada pelo estudante KIVIO DIAS BARBOSA LOPES, o **Comitê de Ética da Flacso Brasil** declara que não há impedimento ético na condução do estudo estando o mesmo **aprovado**, tanto do ponto de vista técnico quanto na adequação conceitual da proposta e suas condições de operacionalidade, atendendo aos padrões éticos e normativos contidos na Resolução CNS 510/16 (Normas aplicáveis a pesquisas em Ciências Humanas e Sociais), no Código de Ética da Flacso Brasil e no Código de Ética do Sistema Flacso.

Comentários: O projeto de pesquisa não envolve seres humanos, de forma individual ou coletiva, de forma direta ou indireta, incluindo o manejo de seus dados, informações ou materiais biológicos.

Brasília, 18 de novembro de 2020.

Prof.ª Dr.ª Mary Garcia Castro
Pelo Comitê de Ética da Flacso Brasil

Brasília (DF) - Sede: SAIS Área 2-A, s/n,
1º andar, sala 120. CEP: 70610-900
(+55 61) 3703-2540 / (+55 61) 2020-3390

Rio de Janeiro (RJ): São Francisco Xavier, 524,
Bloco F, sala 12.111. CEP: 20550-013
(+55 21) 2334-0890

São Paulo (SP): Avenida Ipiranga, 1.071,
Sala 608, República. CEP: 01039-903
(+55 11) 3229-2995/ (+55 11) 3105-0781

flacsobr@flacso.org.br - www.flacso.org.br

ANEXO 2: ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO

DocuSign Envelope ID: AD2AAC2F-5514-4321-97EC-1B7B149391AE



Faculdade
Latino-Americana de
Ciências Sociais
Sede Brasil

ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO

Curso: Maestría Estado, Gobierno y Políticas Públicas

Edital: 2018

Nome: Kívio Dias Barbosa Lopes

Título da dissertação: "AVALIAÇÃO SOBRE O FUNCIONAMENTO DAS CONTROLADORIAS INTERNAS DAS PREFEITURAS DA REGIÃO METROPOLITANA DE SALVADOR, NO EXERCÍCIO DE 2018"

BANCA EXAMINADORA

Orientador(a): Prof. Dr. Eduardo Tadeu Pereira

Coorientador:

Examinador(a) 1: Prof. Me. Vitor Maciel dos Santos

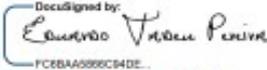
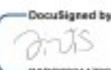
Examinador(a) 2: Profa. Dra. Luana Vilutis

Concelto: APROVADO COM PEQUENAS ALTERAÇÕES

Recomendação para publicação: TODO E EM PARTES

Lugar e data: São Paulo, 07 de julho de 2021.

Assinam a ata

 <small>DocuSigned by: Eduardo Tadeu Pereira FC6BA6989C94DE...</small> Prof. Dr. Eduardo Tadeu Pereira Orientador(a)	 <small>DocuSigned by: Vitor Maciel dos Santos DC51582C7C24CE...</small> Prof. Me. Vitor Maciel dos Santos Examinador(a) 1	 <small>DocuSigned by: Luana Vilutis B5D009311702460...</small> Profa. Dra. Luana Vilutis Examinador(a) 2
--	---	---


DocuSigned by:
Kívio Dias Barbosa Lopes
200AEB7CAEC24E4...
Kívio Dias Barbosa Lopes

Brasília (DF) - Sede: SAIS Área 2-A, s/n,
1º andar, sala 120. CEP: 70610-900
(+55 61) 3703-2540 / (+55 61) 2020-3390

Rio de Janeiro (RJ): São Francisco Xavier, 524,
Bloco F, sala 12.111. CEP: 20550-013
(+55 21) 2334-0890

São Paulo (SP): Avenida Ipiranga, 1.071,
Sala 608, República. CEP: 01039-903
(+55 11) 3229-2995/ (+55 11) 3105-0781

flacsobr@flacso.org.br - www.flacso.org.br



Faculdade
Latino-Americana de
Ciências Sociais
Sede Brasil

Comentários e indicações:

A banca faz questão de ressaltar a qualidade do trabalho, seja acadêmica como fonte de trabalho concreto nas políticas públicas e recomenda muito a publicação como contribuição à gestão pública no país.

As alterações a serem feitas são de caráter complementar e não comprometem a qualidade do trabalho, visando apenas sua adequação. Essas alterações serão acompanhadas pelo orientador.

A versão corrigida, de acordo com indicações da banca acima apontadas, deverá ser enviada em formato .pdf, em até 60 dias, para a secretaria acadêmica (maestria.estado@flacso.org.br).