

Ementa: Controle Interno

1 Relatório

Trata-se de consulta formulada pela Dra. Mara Lúcia Silva Dourado, Promotora de Justiça Comarca de Araxá, relacionada à possibilidade de verificação da efetividade e eficiência do controle interno da administração pública municipal.

A Promotora de Justiça cita dois inquéritos civis instaurados com este objetivo, mais especificamente focados na aplicação de verbas aportadas no Fundo Municipal da Infância e da Adolescência e no Fundo Municipal do Idoso e repassadas para entidades não governamentais.

Em síntese, é o relatório.

2 Fundamentação

O modelo tripartite de poderes, pilar do Estado Democrático de Direito, se funda no sistema de pesos e contrapesos, que garantem a independência de cada poder e o equilíbrio entre eles através do controle que uns exercem sobre os outros.

O controle é exercido através da função legiferante, jurisdicional ou administrativa, sendo que cada uma dessas funções é também exercida no âmbito de cada poder, como forma de controle interno.

De acordo com Marçal Justen Filho,

O controle interno da atividade administrativa é o dever-poder imposto ao próprio Poder de promover a verificação permanente e contínua da legalidade e da oportunidade da atuação administrativa própria, visando a prevenir ou eliminar defeitos ou a aperfeiçoar a atividade administrativa, promovendo as medidas necessárias a tanto.⁵¹

Por sua vez, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, em sua Resolução n.º 10/98, define o controle interno como sistema que compreende as

políticas e procedimentos estabelecidos pela Administração de um órgão/entidade para ajudar a alcançar os objetivos e metas propostas e assegurar, enquanto for praticável, o desenvolvimento ordenado e eficiente das operações, incluindo a adesão às políticas e procedimentos administrativos, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e identificação de fraudes e erros, o registro completo e correto das transações.

O exercício deste controle interno dá-se através i) da criação de normas direcionadas à segurança, transparência e eficácia da atividade administrativa, de forma a reduzir os riscos de erros e de fraudes, ii) da gestão comprometida e coerente com o ordenamento jurídico, inclusive no tocante à revisão dos atos administrativos, revogando-os conforme o caso, e

51 JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 7ª edição. Belo Horizonte: Fórum, 2011. P. 1104.

iii) da instauração de correções e processos administrativos disciplinares quando houver prática de atos ilícitos.

Segundo a *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI – é função do controle interno:

[...] prevenir erros (por exemplo, segregando funções e requisitos para autorizações); detectar erros (por exemplo, estabelecendo padrões de produção para detectar variações nos resultados finais); corrigir erros que tenham sido detectados (por exemplo, cobrando um pagamento a maior feito a um fornecedor); e compensar controles débeis onde os riscos de perda são elevados e se precisam controles adicionais. [...] (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI)⁵²

A primeira etapa do controle interno é a regulamentação e o estabelecimento de rotinas para o exercício da atividade administrativa. Esta normatização pode ser estabelecida tanto pelo órgão responsável pela administração quanto pelo responsável pelo controle interno, dependendo do alcance e do grau de especificidade da norma.

Em um segundo momento, há a verificação da existência de vícios nos atos administrativos sujeitos ao controle, o que é realizado, em se tratando especialmente da fiscalização realizada pelo departamento responsável pelo controle interno, por amostragem ou por provocação, a não ser nos casos em que a lei preveja, expressamente, a sujeição do ato à sua aprovação. É o caso, por exemplo, dos procedimentos licitatórios que necessariamente têm que contar com parecer da assessoria jurídica competente.

Por fim, identificando-se algum vício no ato administrativo, é imprescindível a propositura e adoção de medidas necessárias para regularização da situação inadequada.

2.1 Legislação aplicável ao controle interno

Além de caber a cada agente público o cuidado com o controle de seus atos, evitando riscos, revisando atos já praticados e corrigindo eventuais defeitos, é imprescindível que cada poder tenha um sistema de controle interno que fiscalize sua gestão financeira, orçamentária e contábil, além dos demais atos administrativos que sejam praticados pelos agentes públicos. É o que determina o artigo 74 da Constituição, prevendo:

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

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

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

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

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

§ 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.

A Constituição estabelece, ainda, o dever do município em instituir um sistema de controle interno:

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

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

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

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

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

Por sua vez, a Lei n.º 4.320/64, de caráter nacional que sujeita, portanto, a União, estados e municípios, determina que ao Poder Executivo caberá o exercício do controle interno, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas, devendo verificar a legalidade dos atos de execução orçamentária prévia, concomitante e subsequentemente.

Como se vê, a existência de um sistema de controle interno efetivo não é faculdade da administração, mas exigência constitucionalmente estabelecida, cujo funcionamento, mais que qualquer órgão da administração, deve ser eficiente e eficaz, para detectar e corrigir o quanto antes os atos administrativos eivados de vícios.

2.2 Os fins do controle interno

Ao contrário do que imaginado, o sistema de controle interno não deve controlar o gestor, mas realizar o controle para o gestor. O controle interno deve significar segurança para o administrador, colocando à sua disposição informações quanto à adequação dos atos da administração ao planejado e à legislação aplicável, do que se conclui, naturalmente, que o administrador público honesto e bem intencionado há de desejar e perseguir um controle interno dotado da estrutura necessária e adequada ao desempenho de suas funções, balizadas, sempre, pelos princípios republicanos.

O controle interno é, de um lado, mecanismo de diminuição ou até eliminação dos vícios a que está exposta a administração e, de outro, instrumento de garantia da qualidade, da transparência e da eficácia dos atos de gestão; produzindo sensação de confiança na instituição e, ao mesmo tempo, fornecendo elementos para a responsabilização dos agentes que atuam com desvio de conduta (*accountability*).

52 INTOSAI - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. *Guia para normas de controle interno*. Trad. Heloísa Garcia Vidal Pinto. Brasília: Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal, 1993. v.19.

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas publicou, em 2014, a Resolução n.º 5 (em anexo) que estabelece diretrizes para adequada estruturação do controle interno das instituições. Da sua introdução, destaca-se:

A institucionalização e a implementação do Sistema de Controle Interno não é somente uma exigência das Constituições Federal e Estadual, mas também uma oportunidade para dotar a Administração Pública de mecanismos que assegurem, entre outros aspectos, o cumprimento das exigências legais, a proteção de seu patrimônio e a otimização na aplicação dos recursos públicos, garantindo maior tranquilidade aos gestores e melhores resultados à sociedade.

Dentro desta perspectiva, ainda estabelece a referida resolução como princípios para a adequada estruturação do sistema de controle interno a observância da relação custo/benefício, qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; a fim de que se garanta isenção no exercício da atividade, delegação de poderes, definição de responsabilidades, segregação de funções, instruções devidamente formalizadas, controle sobre as transações, aderência a diretrizes e normas legais e acesso irrestrito às informações dos órgãos administrativos.

E mais, para que se garanta a efetividade e independência do controle interno, dita a resolução aponta ser ideal que seja vinculado diretamente à autoridade máxima da instituição, não podendo estar sujeito, por exemplo, à aprovação de seus pareceres pela assessoria jurídica. Da mesma forma, é recomendável que seja integrado por servidores ocupantes de cargos efetivos, e que possuam nível superior de formação, devendo ser estruturado adequadamente, principalmente no tocante à quantidade de pessoal.

Finalmente, destaca aquela resolução que dentre as atribuições da unidade de Controle Interno, além da realização de auditorias periódicas, estão o auxílio às unidades executoras no mapeamento e gerenciamento de riscos a que estão sujeitos seus processos de trabalho, na identificação das ações objeto de controle e dos responsáveis por essa execução, bem como na seleção dos procedimentos de controle a serem aplicados sobre aquelas ações, devendo orientar, ainda, estas unidades, quanto à normatização, sistematização e padronização de suas rotinas de trabalho, mediante elaboração de manuais e instruções normativas.

2.3 A Lei Anticorrupção

A Lei n.º 12.846/2013 estabeleceu normas que auxiliam o controle externo e o controle interno das instituições, introduzindo a responsabilidade objetiva da pessoa jurídica e fixando penalidades civis e administrativas no caso da prática de atos contra a administração pública.

Para se garantir a eficácia da legislação em questão, é necessária sua regulamentação no âmbito de cada município. Cabe ao chefe do Poder Executivo esta iniciativa, além de providenciar a inscrição do município no Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas – CEIS, e no Cadastro Nacional de Pessoas Punidas – CNEP, através dos quais será possível identificar as empresas com as quais o município não deve contratar.

A cartilha “Como fortalecer sua gestão”, elaborada pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União⁵³, destaca, a respeito da Lei Anticorrupção:

Embora muitos dos seus dispositivos serem autoaplicáveis, ou seja, não precisem de regulamentação, é fundamental que a Lei Anticorrupção seja regulamentada em todos os estados e municípios. Isto porque, com a regulamentação, será possível definir os procedimentos de instauração e julgamento dos processos administrativos; delegar competências, se necessário; estabelecer uma rotina adequada à realidade de cada ente; e, principalmente, mostrar a cada comunidade o comprometimento do ente público com a prevenção e o combate à corrupção.

Certamente, ao regulamentar a Lei Anticorrupção, o estado ou município emitirá um claro sinal de que atos lesivos contra a administração pública não serão tolerados.

Dentro das diretrizes estabelecidas pela referida lei nacional, deve o gestor municipal diligenciar para o treinamento dos servidores públicos para sua aplicação, e incentivar as empresas locais a adotarem programas de integridade.

2.4 Responsabilidade e *accountability*

O termo *accountability* vem tomando grande importância no cenário do ordenamento jurídico pátrio, tanto na esfera privada como na administração pública. Sem tradução exata para o português, seu significado envolve as questões relacionadas à responsabilidade do gestor pela administração, pelo cumprimento da legislação aplicável, pela utilização de mecanismos que assegurem a diminuição de riscos na administração.

Neste contexto, o controle interno se revela como instrumento valioso para a *accountability*, na medida em que através dele podem ser criadas normas regulamentadoras de rotinas administrativas capazes de diminuir as possibilidades de erros, fraudes ou outras irregularidades nos processos de trabalho das instituições, na medida em que o controle interno verifica e revê estes processos e, por fim, na medida em que identifica irregularidades, busca soluções para saná-las e induz a responsabilização dos respectivos agentes.

Outro mecanismo de responsabilização do mau gestor público, cuja estruturação compete ao município, é a corregedoria. A respeito, extrai-se do texto da cartilha “Como implementar uma corregedoria em municípios”, também elaborada pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União:

As medidas de combate à corrupção e de promoção da integridade e da ética são bases fundamentais para uma boa gestão pública. Entretanto, para alcançar o sucesso das medidas preventivas, são necessários mecanismos que garantam seu cumprimento e reprimam eventuais desvios de comportamento. Essa é a função de corregedoria, também conhecida como função de correição.

(...)

Quando aplicadas de forma rápida e justa, as medidas correicionais ajudam a criar uma cultura de integridade, que passa a fazer parte de toda a Administração e, ao fim, da própria

53 <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/transparencia-publica/colecao-municipio-transparente/imagens/como-fortalecer-sua-gestao.png/>

sociedade. Fica evidente que o combate à corrupção deve ser objetivo constante do Estado.⁵⁴

É importante ressaltar que não só o gestor público está sujeito à responsabilização por irregularidades detectadas na sua administração, mas também o responsável pelo sistema de controle interno. De fato, em caso da não adoção das medidas cabíveis frente a uma irregularidade detectada ou detectável está sujeito o responsável pelo controle interno à aplicação de penalidade.

Na oportunidade, cabe recorrer mais uma vez aos ensinamentos de Marçal Justen Filho:

O exercício do controle conduz não apenas à identificação de defeitos ou imperfeições. Essa é uma das etapas do controle. É essencial, ademais disso, que a verificação de um defeito ou de uma insuficiência sejam acompanhadas da adoção ou da proposição de providências compatíveis.

Verificando a existência de um defeito (ilegalidade ou inconveniência) na atividade administrativa, surgirá o dever de o órgão de controle propor a solução a ser adotada. Portanto, a adoção de providências para corrigir os defeitos não é discricionária. A autoridade investida na competência de controle está juridicamente constrangida não apenas a desencadear a atividade de fiscalização. Também lhe incumbe, de modo inafastável, promover as providências cabíveis em face de eventuais irregularidades. A omissão ou a recusa em o fazer configurará infração a deveres funcionais, senão atuação criminosa. (Art. 320 do CP)

O controle interno poderá resultar na correção do defeito, quando tal se inserir na competência do órgão que exercita o dito controle. Em outros casos, caberá ao titular do controle comunicar a existência do defeito às autoridades envolvidas, para que adotem as providências necessárias.⁵⁵

2.5 O controle administrativo da aplicação dos recursos dos fundos municipais

O conselheiro Gilberto Diniz, do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, ao relatar a Consulta n.º 833.221⁵⁶, define fundo como “conjunto de recursos financeiros destinados a finalidade específica ou patrimônio a ser aplicado em projetos ou atividades vinculados a determinado programa de trabalho, em certa área de responsabilidade”. Sendo assim, o fundo deverá, necessariamente, estar vinculado a órgão da administração a que estiver afeto o correspondente objeto de sua constituição.

O fundo caracteriza-se como unidade gestora, se assim o definir a lei que o instituir, ou apenas como unidade orçamentária, não sendo dotado de personalidade jurídica. Não obstante dever ser inscrito no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, e possuir contabilidade própria, não detém autonomia a ponto de ser reconhecido como possuidor de direitos e deveres próprios. Destarte, invocando mais uma vez as palavras do conselheiro Gilberto Diniz, ao tratar do Fundo Municipal de Saúde, este “sempre estará vinculado a órgão da Administração, cuja respectiva pessoa jurídica

será a titular dos direitos e obrigações decorrentes da aplicação dos recursos que lhe sejam destinados.”

Esta vinculação a determinado órgão da administração sujeita a pessoa jurídica respectiva (a Prefeitura Municipal, por exemplo) à obrigação de exercer o controle relacionado à aplicação dos recursos que constituem o fundo. Para o exercício deste controle, a lei estabelece certos mecanismos que procuram garantir sua efetividade, eficiência e eficácia. Entre estes mecanismos encontra-se a obrigatoriedade da manutenção de registros contábeis em separado, de forma a evidenciar-se a movimentação dos recursos a serem alocados em ações que fundamentam a existência do fundo em questão. Não é necessário que o fundo possua contabilidade própria, entretanto, mesmo que seus registros sejam feitos pelo mesmo setor contábil da pessoa jurídica a que esteja vinculado, estes registros devem ser feitos em contas separadas, a fim de ser possível a clara verificação da aplicação dos recursos.

É importante observar, ainda, que os registros contábeis do fundo devem ser consolidados àqueles do Poder Executivo municipal, a fim de integrarem a prestação de contas a ser apresentada ao Tribunal de Contas. Oportuno o seguinte trecho do acórdão prolatado pelo TCE/MG na já invocada Consulta n.º 833.221/2013:

Segundo o art. 4º da IN TC n. 12, de 2011, as informações contábeis dos fundos especiais, entre os quais se incluem os fundos de saúde, serão consolidadas pela Contabilidade-Geral na unidade administrativa a que estiverem vinculadas, para elaboração da prestação de contas anual do prefeito municipal, a ser remetida ao Tribunal de Contas no prazo e nas condições estabelecidas no aludido ato normativo.

Destarte, as ações praticadas com os recursos do fundo estão sujeitas ao controle interno do município, devendo este, como visto em tópico anterior, planejar mecanismos de controle de riscos, acompanhar a administração e aplicação dos recursos, monitorar as ações praticadas e exercer a revisão e fiscalização posteriores.

3 O controle interno na prática

A estruturação da unidade de controle interno pressupõe o levantamento das efetivas necessidades do órgão, considerados principalmente o volume, a diversidade e a complexidade dos atos administrativos praticados no cotidiano do órgão e o número de servidores envolvidos nestas tarefas.

A diversidade de atos e/ou competências dos setores controlados impactará, inclusive, a formação e a qualificação dos servidores que comporão a unidade de Controle Interno.

Assim, e como o ideal é que a unidade de controle interno examine não só os lançamentos contábeis, mas também os atos administrativos em geral e a movimentação patrimonial, é importante dotá-la de pessoal com a qualificação pertinente, especialmente contadores e, se possível, com especialização em administração pública. De outro lado,

54 <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/transparencia-publica/colecao-municipio-transparente/imagens/como-implementar-uma-corregedoria-em-municipios.png/>

55 *Op. Cit.*, p.1107.

56 Sessão do dia 03/04/2013. Publicado na Revista TCEMG abr/maio/jun/2013.

os aspectos jurídicos dos atos sob exame podem ficar a cargo da procuradoria ou assessoria jurídica do órgão. Ou seja, não é indispensável que a unidade de controle interno tenha em seus quadros profissionais do direito.

É necessário consignar, outrossim, que seja qual for a composição da unidade de controle interno, os servidores nela lotados devem ter conhecimento aprofundado na matéria e perfil voltado para a detecção de irregularidades e vícios nos atos sujeitos à sua apreciação. É incompatível, p.ex., o servidor que não tem firmeza nas suas afirmações e, pior ainda, aquele que se preocupa em não desagradar colegas, porque o controle implica em cotidiana indicação de inconformidades e irregularidades e na eventual responsabilização.

No seu dia a dia, o controle interno deve se dedicar ao exame dos procedimentos de compras e contratações, se não de todas, pelo menos das de maior valor e daquelas que se repetem com alguma frequência, para verificar a observância do caráter competitivo dos certames, a adoção da modalidade própria da licitação e eventuais fracionamentos e, muito importante, se os preços praticados pela administração são compatíveis com os de mercado. Na execução dos contratos, o controle deve ter especial atenção à fase da liquidação da despesa, aquela em que a administração assegura ter recebido o produto ou serviço nas condições e especificações contratadas e qual setor os recebeu. O atestado de recebimento do produto ou serviço deve ser firmado por pelo menos dois servidores, preferencialmente lotados na unidade destinatária, que poderão indicar ao controle interno a sua aplicação final.

De resto, a unidade de controle interno, na medida em que vai detectando inconformidades, irregularidades e vícios, deve expedir orientações e recomendações aos setores envolvidos, indicando a necessidade de melhorias nos fluxos e nos processos de trabalho, tudo para tornar mais segura e transparente a atuação administrativa.

4 Conclusão

Como se viu, a estruturação de um adequado sistema de controle interno não é faculdade do município, mas um dever constitucional. Sendo assim, compete ao Ministério Público – porque entre as suas funções se destaca a de zelar pelo adequado funcionamento dos serviços públicos de relevância – verificar se existe este sistema no município, permanecendo sempre atento quanto ao fato de ser ele efetivo e eficaz.

Em caso da ausência do sistema de controle interno ou de deficiência no seu funcionamento, é cabível a expedição de recomendações ou mesmo o ajuizamento de ações civis públicas e criminais, conforme for o caso, tendo em vista que o Ministério Público não tem, e não pode ter, estrutura de investigação que substitua o controle interno.

Respeitada a independência funcional do Promotor de Justiça Natural, são estas as ponderações que o Centro de Apoio Operacional às Promotorias de Justiça de Defesa do

Patrimônio Público (CAOPP) e a Central de Apoio Técnico (CEAT) julgam pertinentes.

Remeta-se cópia, via e-mail, ao órgão de execução ministerial solicitante, com posterior arquivamento do presente feito.

Registre-se e cumpra-se.

Belo Horizonte, 04 de setembro de 2017

José Carlos Fernandes Junior
Promotor de Justiça
CAO – Patrimônio Público

Edson de Resende Castro
Promotor de Justiça
CEAT