



UFMT

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO ADMINISTRATIVO E
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**A RESPONSABILIZAÇÃO DO CONTROLADOR INTERNO PERANTE
O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO**

ANTONIETA DA SILVA ARAUJO

**CUIABÁ-MT
2017**

ANTONIETA DA SILVA ARAUJO

**A RESPONSABILIZAÇÃO DO CONTROLADOR INTERNO PERANTE
O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso-UFMT como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Administrativo e Administração Pública.

Orientador: Prof. Esp. Golçalbert Torres de Paula

CUIABÁ-MT
2017

ANTONIETA DA SILVA ARAUJO

**A RESPONSABILIZAÇÃO DO CONTROLADOR INTERNO PERANTE O
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO**

Monografia defendida e aprovada em 26 de agosto de 2017 pela Banca Examinadora constituída pelos professores:

Prof.Esp. Gonçalbert Torres de Paula

Dr^a Silvia Regina Siqueira Loureiro Oliveira

Certa vez li que na música, na poesia e na literatura enfim, em tudo na vida nada se constrói sem a inspiração que vem de um grande amor. Sendo assim, dedico todo esse trabalho aos meus filhos, Vitor Enzo e Isabela.

AGRADECIMENTOS

Agradeço as palavras de incentivo e motivação do meu orientador Prof. Gonçalbert. Nelas encontrei o entusiasmo para produzir este trabalho. Obrigada, mais uma vez.

Agradeço ao meu “more” Anísio Dias por invadir meus dias com sentimentos de felicidades e amor.

RESUMO

O estudo tem por finalidade apresentar a responsabilização do controlador interno perante o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE/MT) após o transcurso do prazo estipulado pela Corte de Contas para a implantação do sistema de controle interno nos municípios, conforme cronograma estabelecido pela Resolução Normativa de nº 01/2007. O objetivo está em construir referenciais teóricos que possam orientar a gestão administrativa quanto ao controle de suas atividades, bem como estabelecer os limites de aplicação das disposições do artigo 74 §4º da Constituição Federal no âmbito do TCE/MT e, ainda apontar os casos que ensejam a responsabilização dos controladores internos. Com uma pesquisa de caráter exploratório e bibliográfica, teve por resultado a constatação da responsabilização do controlador interno nos casos de omissão, ou seja, pela ausência de notificação do gestor diante das irregularidades constatadas e, ainda verificou-se o posicionamento da Corte de Contas, salvo raras exceções, pela não acumulação de funções do controlador interno no âmbito do órgão onde exerce suas atividades.

Palavras-chave: Controle externo, Controle interno; Controlador Interno; Responsabilidade.

ABSTRACT

The purpose of the study is to present the internal controller's accountability to the Court of Audit of the State of Mato Grosso (TCE / MT) after the deadline stipulated by the Court of Accounts for the implementation of the internal control system in the municipalities, according to the established schedule By Normative Resolution No. 01/2007. The objective is to construct theoretical references that can guide the administrative management regarding the control of its activities, as well as to establish the limits of application of the provisions of article 74 §4º of the Federal Constitution within the scope of the TCE / MT and, Accountability of internal controllers. With a research of an exploratory and bibliographical nature, it resulted in the finding of the internal controller's responsibility in cases of omission, that is to say, due to the lack of notification of the manager in the face of the irregularities found, and also verified the position of the Court of Accounts, With rare exceptions, due to the non-accumulation of functions of the internal controller within the scope of the organ in which it carries out its activities.

Keywords: External control, Internal control; Internal Controller; Responsibility.

LISTA DE SIGLAS

APLIC	–	Auditoria Pública Informatizada de Contas
ATRICON	–	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CF	–	Constituição Federal
CGU	–	Controladoria Geral da União
COSO	–	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CPF	–	Cadastro de Pessoa Física
LRF	–	Lei de Responsabilidade Fiscal
PAAI	–	Plano Anual de Auditoria Interna
SCI	–	Sistema de Controle Interno
SECEX	–	Secretaria de Controle Externo
SFC	–	Secretaria Federal de Controle
TCEs	–	Tribunais de Contas
UCI	–	Unidade de Controle Interno
UPFs	–	Unidades Padrão Fiscal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. O CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	11
1.1 DO SENTIDO JURÍDICO DE CONTROLE	11
1.2 DO CONTROLE ADMINISTRATIVO	15
2 DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: Fundamentação, Conceito e Obrigatoriedade	21
2.1 PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	21
2.2 DO CONCEITO DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E SUA OBRIGATORIEDADE	27
3 O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NOS MUNICIPIOS EDITADO PELO TCE/MT	31
3.1 A INTERAÇÃO ENTRE CONTROLE INTERNO E EXTERNO REALIZADO PELO TRIBUNAL DE CONTAS	31
3.2 O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL EDITADO PELO TCE/MT	34
4 DAS NORMAS E AÇÕES DO TCE/MT: para um exercício efetivo das atividades de controle interno	41
5 A RESPONSABILIZAÇÃO DO CONTROLADOR INTERNO PERANTE O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO	47
5.1 CASOS EM QUE O TCE/MT MANIFESTOU-SE PELA RESPONSABILIZAÇÃO DO CONTROLADOR INTERNO	52
5.2 CASOS EM QUE O TCE/MT MANIFESTOU-SE PELA NÃO RESPONSABILIZAÇÃO DO CONTROLADOR INTERNO	57
CONSIDERAÇÕES FINAIS	65
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

INTRODUÇÃO

“Todo o homem que tem em mãos o poder é sempre levado a abusar dele, e assim irá seguindo, até que encontre algum limite” (Barão de Montesquieu- *O Espírito das Leis*).

O sistema de controle interno embora seja tema referendado pela Constituição Federal de 1988 ainda se reveste de imprecisão no plano prático para muitos municípios. Em muitos estados, os Tribunais de Contas (TCEs) têm auxiliado no processo de implantação desse sistema. No estado de Mato Grosso, o cronograma estipulado pelo Tribunal se encerrou em 2011, portanto, superado esse processo, os municípios vivem a cobrança da efetividade desse controle.

O controle interno na Administração Pública, embora previsto constitucionalmente nos artigos 74 e 76 da Constituição da República de 1988, no plano concreto, quanto à sua efetivação, ainda se constitui em assunto de pouco aprofundamento para muitos gestores e servidores do Estado de Mato Grosso, principalmente quanto as suas finalidades e objetivos. Por outro lado, nos últimos anos, o instituto tem recebido especial atenção do Tribunal de Contas que iniciou um processo de implantação desse sistema administrativo com a aprovação da Resolução Normativa de nº 001/2007 cuja finalidade era orientar todos os jurisdicionados “sobre o modelo adequado para a implantação do sistema de Controle Interno, disseminando o conhecimento técnico de forma ampla e impessoal, visando contribuir para o sucesso da gestão” e ainda, disponibilizou um guia para implantação desse sistema.

Estabelecidas as diretrizes, os municípios de Mato Grosso deram início aos procedimentos de implantação desse novo sistema sob acompanhamento e orientação da Corte de Contas. O prazo dado aos jurisdicionados se iniciou em 2007 com termo final em 31 de dezembro de 2011 (Resolução Normativa 001/2007). Neste prazo, os jurisdicionados deveriam instituir todo o sistema mediante edição de atos normativos e estruturação física para a efetiva implantação. Junto com essa gama de providencias, surgiu a figura do responsável pelo controle interno (comumente denominado pelas leis locais de controlador interno), suas atribuições e responsabilidades, cuja investidura no cargo somente mediante concurso público.

Passado mais de cinco anos após o encerramento do prazo estipulado é possível verificar a cobrança da efetividade desse sistema nos julgados do Tribunal. Denota-se que as recentes decisões não restringem a responsabilização pela ineficiência do controle interno somente à figura do dirigente máximo, mas também tem promovido a individualização da

responsabilidade de demais servidores que deram causa a irregularidade. Neste contexto, surge a responsabilidade do controlador interno. Assim como, de forma prática, a administração está num processo de adaptação a um novo sistema administrativo de gestão, aqueles que estão investidos na função de responsável pela unidade central de controle interno também, por vezes, desconhecem o real alcance de suas responsabilidades.

A questão problema, para que essas discussões sejam analisadas e compreendidas está em saber: Qual a responsabilidade do controlador interno municipal perante o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, considerando as hipóteses de irregularidades apuradas por ocasião da análise dos atos de gestão?

Com o objetivo de construir referenciais teóricos que possam orientar a gestão administrativa quanto ao controle de suas atividades, também de estabelecer os limites de aplicação das disposições do artigo 74 § 4º da Constituição Federal no âmbito dos Tribunais de Contas e, ainda apontar os casos que ensejam a responsabilização dos controladores internos perante o Tribunal de Contas essa pesquisa se apresenta com metodologia de caráter exploratório e bibliográfica, mediante pesquisas no acervo jurisprudencial do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. E, ainda se justifica dada a atualidade do tema e contribuirá no sentido que possibilitará não só aos controladores internos, mas também aos gestores e demais servidores, identificarem as principais irregularidades praticadas no exercício da função e adotar medidas para evitar tais ocorrências e viabilizar o aprimoramento do sistema administrativo de controle interno.

As doutrinas administrativistas tratam do assunto no tópico do Controle da Administração Pública, mas de uma forma abrangente. Existem literaturas que tratam especificamente do sistema de controle interno, como por exemplo, Cruz e Glock, cujas obras foram a diretriz para a criação do Guia de implementação editado pelo TCE de Mato Grosso. Mas, acerca da responsabilização do controlador interno em sua especificidade, a fonte da pesquisa está nas publicações do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso que divulgam as suas ideias e concepções por meio de artigos, jurisprudências, resoluções de consultas, resoluções normativas e demais regulamentos.

O trabalho foi organizado em cinco capítulos os quais tratam nessa ordem das temáticas que abrangem o conceito de Controle, Controle Interno e Externo, Controle Administrativo, Sistema de Controle Interno, em seguida apresenta o estudo acerca do processo de implantação do sistema de controle interno nos entes públicos sob orientação do Tribunal do Estado de Mato Grosso e finaliza com a apresentação dos julgados que tratam da responsabilização do controlador interno pelo respectivo Tribunal.

1. O CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

1.1 DO SENTIDO JURÍDICO DE CONTROLE

A ideia de controle tem evoluído, sempre acompanhando a evolução do Estado. A história nos revela que os modelos anteriormente existentes tinham por finalidade limitar o poder dos governantes, tanto que a ausência de formas de controle sempre foi a marca do absolutismo e do totalitarismo, que tinham em suas formas a ausência de controle e limites do seu poder (CASTRO, 2008).

Sendo de forma objetiva positivado em diversas Constituições, a célebre separação dos Poderes, concebida como um importante princípio basilar de um Estado de Direito, há muito já era pautada por pensadores como Aristóteles, John Locke e Rousseau. Com delineamento mais preciso por Montesquieu, na renomada obra *Do Espírito das Leis*, transformando essa divisão em um dogma constitucional (SILVA, 2011).

A Constituição da República de 1988 preceitua em seu artigo 2º que os Poderes Políticos são independentes e harmônicos entre si. Interessante consignar que ao se referir ao vocábulo *‘poder’*, a Constituição oferece um duplo sentido, pois, ao mesmo tempo indica as funções do Legislativo, Executivo e Judiciário como também aponta para os respectivos órgãos de atuação, questão evidente quando do tratamento da Divisão de Poderes no texto normativo.

Ao lado da positivação da separação dos Poderes, com suas funções divididas conforme atividades típicas e sua independência garantida, cabe assinalar que, a exemplo da história de atuação do Estado, interferências são necessárias para assegurar a harmonia e o respeito às prerrogativas desses poderes. Trata-se do conhecido sistema de freios e contrapesos, que representa “o equilíbrio necessário à realização do bem da coletividade e indispensável para evitar o arbítrio e o desmando de um em detrimento do outro e especialmente dos governados” (SILVA, 2011, p.110). Esse sistema é o elemento caracterizador do princípio da harmonia, posto que significa que não haverá domínio de um pelo outro nem usurpação de atribuições, mas sim um trato recíproco de colaboração, revestido por um empecilho para o crescimento de qualquer dos poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) em prejuízo de outro.

Para garantir a separação de poderes e a teoria do sistema de freios e contrapesos como forma de preservar a manutenção do Estado Democrático de Direito, a Constituição

Federal brasileira consagra um complexo mecanismo de controles entre os três poderes, de forma que, ao mesmo tempo, um poder controle os demais e por eles seja também controlado. Essa Constituição foi a que mais se dedicou à atividade de controle da Administração Pública, dentre as demais editadas no constitucionalismo brasileiro (FORTINIE; IVANEGA, 2012).

Cabe salientar que, restritivamente, quando aqui se trata de Controle da Administração Pública, tem-se o indicativo do exercício das funções públicas sujeitando-se ao controle dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, além de exercer, a própria Administração Pública, o controle sobre seus próprios atos. Ou seja, trata-se do exercício da função administrativa, isto é, abrange a Administração Pública considerada em sentido amplo. (DI PIETRO, 2012). O que se quer demonstrar efetivamente é a diferenciação entre controle político e controle administrativo.

O primeiro deles é estudado basicamente no Direito Constitucional, o qual se constitui no fundamento para a teoria da separação dos poderes e do sistema de freios e contrapesos. No segundo, não se busca estabilizar os poderes políticos, mas sim, tratar dos órgãos encarregados de exercer a função administrativa do Estado. Portanto, embora ambos controles tenham uma correlação, este trabalho está voltado especificamente para o controle administrativo da Administração Pública (CARVALHO FILHO, 2015).

Desta forma, já fica evidente que o sentido jurídico de controle é bem amplo e abrange toda a atividade administrativa em todas as esferas de Poder, assumindo natureza jurídica de princípio fundamental, conforme determina o art. 6, °em seu inciso V, do Decreto-lei de nº 200/67, ao ser informado como indispensável à execução da função administrativa do Estado, devendo ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos (art. 13 do mesmo Decreto)¹.

Os fundamentos do controle administrativo estão sustentados em dois pilares: princípio da legalidade e princípio das políticas administrativas. Estes fundamentos são abordados por Carvalho Filho (2012) ao explicar que o primeiro é reconhecido como o mais importante em termos de função administrativa, posto que os agentes não têm atuação livre, característica dos particulares em geral. Por força do art. 37 da Constituição Federal, tudo que se processe no âmbito da Administração Pública há de estar adstrito ao que a lei determina ou autoriza, em respeito ao princípio constitucional da legalidade. Somado a este, tem-se o outro pilar, princípio das políticas administrativas, que segundo o mesmo autor, consiste no poder que a Administração tem em estabelecer suas diretrizes e prioridades conforme seu

¹ O Decreto 200 de 25 de fevereiro de 1967 dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

planejamento, cujo alvo perseguido será sempre o interesse público, como o objetivo a ser alcançado por intermédio da gestão pública, constituindo também uma exigência do controle da Administração.

Bastos (2002, p.469) reforça o pilar da legalidade, ao tratar da importância do controle dos atos administrativos, escrevendo que “o controle da Administração não visa senão a tornar efetiva a subordinação à lei”. Dentro desse enfoque da legalidade dos atos administrativos, o doutrinador enfatiza que, embora esses atos gozam de presunção de legitimidade, não se revestem de caráter absoluto, pelo contrário, essa característica sujeita o ato a uma série de controles que visam precisamente impedir que essa presunção não corresponda algo verdadeiro e legítimo. Tem-se aqui um reforço do Estado de Direito, que tem na lei sua supremacia assegurada pela própria Administração, quando o controle se propõe a expurgar do ordenamento jurídico, o ato administrativo que não esteja em consonância com a lei ou princípios que informam a atividade administrativa. Evidencia também o doutrinador, aqueles atos que embora revestidos de aparente legalidade, encerram defeito de mérito, como o caso dos atos discricionários.

O princípio da eficiência Constituição Federal (CF, art. 37), ao lado do princípio da legalidade, é tratado por Gasparini (2012) como um importante vetor do controle da Administração Pública. O reforço dado ao princípio pelo doutrinador está no contexto de que a ação estatal além de corresponder aos ditames da lei, o interesse público impõe que esse agir seja eficiente e útil. Sendo assim, qualquer atuação ineficiente e desnecessária ou qualquer atividade inoportuna ou inconveniente ao interesse público deverá ser modificada (quando possível tornar-se eficiente) ou extirpada (quando inoportuna ou inconveniente, ou impossível de se tornar eficiente e útil), ainda que legítima.

Complementando o pensamento acima, numa concepção mais ampla, ao citar outros princípios basilares explica-se:

A finalidade do controle é assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa (DI PIETRO, 2012, p.791).

Ainda que diferentes pontos sejam abordados para indicar os pilares sustentadores do controle da atividade estatal, está claro que, respeitados todos os argumentos doutrinários pela prevalência de um ou outro, os princípios constitucionais do art. 37 da CF/88 (legalidade,

impressoalidade, moralidade, publicidade e eficiência) se constituem na diretriz de toda atuação da Administração Pública.

Verifica-se, pois, que poder e controle são expressões indissociáveis no Direito Administrativo, ou seja, ao lado das prerrogativas conferidas pela norma constitucional para o exercício da atividade da Administração Pública, existe um dever de observar as leis e princípios para garantir a atuação nos termos da ordem jurídica, para que não haja atuação além da competência e dos limites traçados pelas normas pertinentes a cada situação que se apresente. Castro (2012) enfatiza que a necessidade de se controlar o poder, decorre, em última análise, do seu mau uso, portanto, a ideia de controle está estritamente vinculada à de poder.

Esses controles limitadores estarão aptos a confirmar ou desfazer a atuação da Administração. Dentro dessa concepção, assim conceitua-se Controle da Administração Pública:

É a atribuição de vigilância, orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro ou de sua própria atuação visando confirmá-la ou desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente. (GASPARINI, 2012, p.1039).

Nota-se que o conceito apresentado faz referência ao controle dos atos administrativos vinculados, isto é, aqueles cuja margem de atuação do gestor é restrita, posto que a lei determina os limites de atuação, não podendo o administrador público se distanciar do comando normativo. Também faz referência aos atos discricionários, sendo estes aqueles cuja lei concede uma margem maior para o poder de decisão do dirigente, o qual deve estar pautado pela conveniência e oportunidade.

Em relação a esta abordagem se apresenta uma concepção:

Pode-se definir o controle da Administração Pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. (DI PIETRO, 2012, p.792).

Das conceituações supramencionadas, dois aspectos ficam evidenciados: primeiramente a fiscalização e correção sob os aspectos da legalidade e de mérito realizada pela própria Administração que praticou o ato. E o outro, quando o órgão fiscalizador se situa em Administração diversa daquela que praticou o ato. A doutrina costuma classificar essas

duas formas de controle em interno e externo². Para este estudo, essa classificação assume maior relevância, ao considerar a localização do órgão que os realiza, do que as demais modalidades comumente tratadas pelos administrativistas.

1.2 DO CONTROLE ADMINISTRATIVO

Os tipos e formas de controle da atividade administrativa sofrem variação conforme o Poder, órgão ou agente que o exercita ou o fundamento, o modo e o momento de sua efetivação³. O controle interno, também intitulado como controle administrativo, se apresenta considerando a localização do órgão controlador, sendo este, parte integrante da própria Administração que exerce o controle. Existe também o controle exercido por ente diferente daquele que praticou o ato. Dessa forma, importante abordar ainda que com brevidade, acerca deste último, ou seja, o *controle externo* da Administração Pública para a compreensão da temática proposta neste tópico: o controle interno da Administração Pública.

Pois bem, o controle externo da Administração Pública, nas palavras de Meirelles (2003) constitui aquele realizado por órgão estranho à Administração responsável pelo ato sujeito ao controle. Dentro dessa linha, Mello (2010) compreende o controle externo como sendo o controle legislativo direto, ou seja, aquele exercido diretamente pelo Poder legislativo, sem considerar o auxílio dos Tribunais de Contas, como, por exemplo, pode-se mencionar a sustação dos atos e contratos do executivo; convocação de Ministros e requerimentos de informações; convocação de qualquer autoridade para depor; instituição de Comissões Parlamentares de Inquérito, autorizações ou aprovações do congresso necessárias para atos concretos do Executivo e a Suspensão e destituição (impeachment) de Presidente ou de Ministro.

O doutrinador cita também o controle pelo Tribunal de Contas previsto no art. 70 da Constituição de 1988, com competências amplíssimas de fiscalização, tendo competências também para emissão de parecer prévio sobre as contas do Presidente e Julgamento das contas de administradores públicos. E, por fim apresenta o controle jurisdicional, tendo por

²Chama atenção a classificação de Gasparini (2012) que, em sua sistematização, denomina o controle interno e externo, respectivamente como autocontrole e heterocontrole.

³ Hely Lopes Meirelles, na obra *Direito Administrativo Brasileiro* (29 ed., 2003) trata das tipologias: Controle executivo, legislativo e judicial; considerando o seu fundamento trata do controle hierárquico ou finalístico; quanto a localização, classifica em controle externo e interno; segundo o momento da realização, classifica-o em preventivo, sucessivo ou corretivo; E, encerra a sistematização, considerando o aspecto controlado, controle de legalidade e de mérito. No entanto, cabe salientar que são muitas as variações doutrinárias que ensejam a classificação dos tipos e formas de controle.

competência decidir com força de definitividade, toda e qualquer discussão sobre a adequada aplicação do direito a um caso concreto. Institutos constitucionais que representam o controle jurisdicional são: *Habeas corpus*, Mandado de segurança, *Habeas data*, Mandado de injunção; Ação popular, Ação civil pública e Ação direta de inconstitucionalidade.

O controle externo é a marca mais evidente acerca da harmonização que deve prosperar entre os Poderes, nos moldes do art. 2º da Constituição ora tratado. Por esse mesmo motivo, essa forma de controle está espalhada no texto constitucional, como forma de atenuar a independência entre os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Assim sendo, é comum no Direito Administrativo se deparar com o tratamento didático do controle externo considerando os três poderes instituídos. Existe também um controle externo tratado pela doutrina igualmente relevante para o tema proposto neste trabalho qual seja, o controle popular.

O controle popular ou controle externo social é de previsão constitucional que outorga ao particular determinados instrumentos para que este possa exercer procedimentos de controle, não apenas vislumbrando interesses individuais, mas também para a proteção do interesse coletivo. Nas palavras de Di Pietro (2012, p.791): “é esse, provavelmente, o mais eficaz meio de controle da Administração Pública”. A Emenda Constitucional de nº 19/98 tratou de inserir o §3º no art. 37 da Constituição Federal para que se determine a forma de participação do usuário na Administração Pública, para dar efetividade principalmente nos incisos do respectivo parágrafo:

A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

- I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;
- II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;
- III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública. (BRASIL, 1998. Constituição Federal. p.16)

Recentemente foi publicada a Lei de nº 13.460 de 13 de junho de 2017 que regulamenta sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública. Sua edição constitui num importante instrumento de controle social.

Na função legislativa o instrumento de controle social tradicional é a *iniciativa popular* prevista no art. 61, §2º, CF. No entanto, a ampliação do controle social tem incidido de forma mais expressiva na função administrativa. Além da participação do usuário na administração pública direta e indireta (art.37, §3º), tem-se a previsão da participação nas

ações e serviços de saúde (art. 198, II, CF) e seguridade social (194,VIII, CF). Meirelles (2003) aponta o art. 31, §3º do texto constitucional, pelo qual, determina-se que as contas do município fiquem durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação. Em sede infraconstitucional também, existem vários textos normativos que tratam desta forma de controle.

Sobre o controle social, sua efetivação pode se dar por duas vias:

A efetivação do controle social pode ocorrer basicamente de duas formas. De um lado, o *controle natural*, executado diretamente pelas comunidades, quer através dos próprios indivíduos que as integram, quer por meio de entidades representativas, como associações, fundações, sindicatos e outras pessoas do terceiro setor. De outro, o *controle institucional*, exercido por entidades e órgãos do Poder Público instituídos para a defesa dos interesses gerais da coletividade, como é o caso do Ministério Público, dos Procons, da Defensoria Pública, dos órgãos de ouvidoria e outros do gênero. (CARVALHO FILHO, 2015, p. 985).

Sobre a temática Controle Externo da Administração Pública, para compreensão deste trabalho, tem relevância o papel desempenhado pelos Tribunais de Contas, concebidos como órgão auxiliar do Poder Legislativo em sua missão fiscalizadora, questão, porém, que será tratada adiante em tópico específico. Pontuada as nuances do controle externo, dedica-se ao trato do Controle Interno da Administração Pública.

Também intitulado de Controle Administrativo, o controle interno da administração pública é aquele poder de fiscalização e correção que a Administração Pública em todos os poderes, exerce sobre sua própria atuação. Este controle abrange os órgãos da Administração Direta ou Centralizada e Indireta ou Descentralizada. Quando este controle é exercido nos órgãos da Administração Direta é um controle interno decorrente do princípio da autotutela.

O princípio da autotutela concede à Administração o poder de rever os próprios atos quando estes se apresentarem ilegais, inoportunos ou inconvenientes. Este poder está fundamentado nos princípios inerentes à Administração Pública, em especial ao da legalidade e supremacia do interesse público, dos quais todos os demais decorrem. Sedimentado também pela jurisprudência do STF através das súmulas de nº 346 e 473⁴ que tratam do poder de anulação e revogação dos atos administrativos. Esse controle pode ser exercido *ex officio* ou mediante provocação dos administrados.

Existe ainda o princípio da tutela, que consiste no controle exercido sobre as entidades da Administração Indireta. Esse poder só pode ser exercido nos limites

⁴STF, Súmula 346: A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos; Súmula 473: A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam 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.

estabelecidos em lei, sob pena de ofender a autonomia administrativa que lhe confere a lei instituidora:

Cabe diferenciar a autotutela da tutela. A administração Pública tem sobre suas atividades um dever-poder de autotutela, que se dá toda vez que é a própria Administração que exerce atividade de policiamento, invalidando espontaneamente, ou mediante provocação, o próprio ato que se apresente contrário aos seus fins. Todavia, normalmente dá-se o nome de tutela quando o controle é exercido pela Administração centralizada sobre pessoas da Administração descentralizada. (BASTOS, 2002, p.469).

Sobre as entidades da Administração Indireta, sem prejuízo do controle externo, Celso Antônio B. Mello (2010) destaca para a existência desse duplo controle interno: o efetuado por órgãos seus e outro procedido pela Administração direta, para o qual atribui outra denominação terminológica: controle interno exterior.

O poder de autotutela é exercido nos patamares hierárquicos da Administração, decorrente da subordinação que existe entre os diversos órgãos públicos. Já a tutela administrativa exerce um controle por vinculação, cujo poder de fiscalização e de revisão é atribuído a uma pessoa e se exerce sobre os atos praticados por pessoa diversa, com caráter externo. É o controle exercido entre as pessoas de Administração Indireta e a Administração Direta (CARVALHO FILHO, 2015).

Assevera-se que, no direito positivo não se usa a expressão tutela. Na esfera federal, a matéria está regulamentada basicamente no Decreto-lei nº 200/67 que usa a expressão supervisão ministerial, para se referir aos Ministérios que exercem o controle sobre os órgãos da Administração Direta e Indireta dentro de sua competência (DI PIETRO, 2012).

Carvalho Filho (2015) dedica um tópico em sua obra para tratar dos objetivos do controle administrativo, os quais reproduzimos: confirmação: os atos e comportamentos administrativos são ratificados pela Administração, tendo –os como legítimos ou adequados; correção: momento em que a Administração diante da ilegalidade ou inconveniência da conduta ou ato praticado, providencia a sua retirada do mundo jurídico e adota medidas para haver a compatibilidade com a legalidade ou conveniência administrativa e; alteração: neste caso, a Administração ratifica uma parte e substitui outra em relação ao que foi produzido.

Vários são os meios de controle abordados pelos juristas desta seara. De um modo geral, bipartem-se em fiscalização hierárquica e recursos administrativos, embora a lei possa detalhar outras modalidades que se adéquam as suas respectivas unidades, como por exemplo, a prestação de contas. Vai de encontro dessa abordagem doutrinária, o próprio texto normativo do Decreto-lei de nº 200/67 que, ao incluir o controle como princípio fundamental, tratou de exigir sua efetivação em todos os níveis e órgãos (controle hierárquico próprio),

prevendo também a atuação dos órgãos especializados de cada sistema (controle técnico) e o da aplicação e guarda dos dinheiros e bens públicos pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria (fiscalização financeira). Respectivamente, faz-se alusão as disposições do art. 13 e seus incisos do decreto (MEIRELLES, 2003).

A clássica divisão de Hely Lopes Meirelles (Fiscalização hierárquica e recursos administrativos) é recepcionada e tratada por vários doutrinadores. A seguir, apontamos as características diferenciadoras dos meios de controles abordados comumente pelos estudiosos do Direito Administrativo, os quais permitem que a Administração Pública promova o reexame de suas próprias decisões e atividades, com o objetivo de abarcá-las pela legalidade e controle de mérito. Dito isto, o controle interno ou controle administrativo pode ser realizado mediante os instrumentos da fiscalização hierárquica, supervisão ministerial e recursos administrativos.

A fiscalização hierárquica é aquela exercida pelos órgãos superiores sobre os inferiores da mesma Administração. Bastos (2002) e Meirelles (2003) citam a permanência e automaticidade como características predominantes do controle hierárquico, visto que, essa forma de controle se exercita de forma perene, incessante, contínua e independente de ordem ou de solicitação especial.

Quanto à Supervisão Ministerial, importante destacar esse instrumento de controle, o qual decorre do princípio da tutela administrativa, pois aplicável nas entidades da Administração Indireta. Portanto, supervisão não é subordinação (característica do poder hierárquico), e sim resultante do sistema aplicável ao controle finalístico da Administração que instituiu a descentralização administrativa. Está limitada aos aspectos da lei, em respeito à autonomia administrativa e financeira das entidades vinculadas à Administração central (MEIRELLES, 2003).

No mais, temos os Recursos Administrativos que se constituem num conjunto de instrumentos hábeis a proporcionar o reexame pela própria Administração de decisões proferidas internamente. Os quais, por meio do reexame, sobem de instâncias inferiores para superiores através de recursos administrativos previstos em lei ou regulamentos próprios. Vale salientar, que os recursos administrativos não impedem o acesso as vias judiciais, sendo esta detentora da coisa julgada, dado o sistema brasileiro adotado de jurisdição única, nos moldes do sistema inglês. Segundo Bastos (2002), o fundamento destes recursos é constitucional e de ampla abrangência, o direito de petição (art. 5º, inciso XXXIV, a, da CF/88).

Enfatiza o doutrinador que, mesmo os casos sem previsão expressa de recurso cabível, prevalece a possibilidade recursal para todo e qualquer ato administrativo. Quanto às modalidades de recursos, estas são múltiplas e amplamente tratadas, mas, as principais são, como arrola Di Pietro (2012): a representação, a reclamação administrativa, o pedido de reconsideração e a revisão.

Neste trabalho, detalhar os meios de controle administrativo não se revela essencial para a compreensão da temática, tendo aqui apenas o objetivo de contextualizar o conteúdo proposto no Direito Administrativo.

2 DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: Fundamentação, Conceito e Obrigatoriedade

2.1 PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

É praxe em qualquer estudo temático, ter um tópico com a narrativa dos aspectos históricos. Neste caso, a evolução do controle interno na Administração Pública. Sabe-se que as formas de controle anteriormente instituídas tinham como finalidade básica limitar o poder dos governantes, em muitos casos, quase que de maneira inexpressiva. Esse momento histórico representou o absolutismo e o totalitarismo, que atuavam na intenção de jamais ver limitado o seu poder ou controlado.

No trato sobre controle interno, não há um referencial histórico que identifique um marco ou época para o início dessa forma de controle. Sabe-se que a palavra controle deriva da expressão *controlê* e provém da França do século XVII, e já continha o significado de poder de controlar, averiguar, verificar, etc. São conceituações mais tradicionalmente encontradas nos compêndios de auditoria da área contábil (CRUZ; GLOCK, 2007).

De uma forma mais abrangente, na Antiga Grécia, em Atenas, já se tinha notícias de um sistema de controle constituído por uma corte de contas de 10 oficiais, eleitos anualmente e tinham como função a fiscalização das contas públicas. Num outro momento, período do sistema feudal, representou o maior regresso do controle na Administração Pública, mais especificamente entre os séculos IX e XII da Idade Média. Neste período, o poder do Estado viu-se fragmentado em pequenas unidades territoriais, sem praticamente organização administrativa. Não havia o interesse pelas contas dos feudos, pois a administração só interessava ao senhor feudal. No entanto, posteriormente, temos o modelo do Estado absolutista, que em razão da experiência do modelo feudal, primou pela ideia de centralização do poder nas mãos do governante, o qual não se submetia a qualquer controle (CASTRO, 2008).

Ainda durante o Estado Absolutista, alguns modelos de corte de contas foram estruturados e a sua finalidade era a de prover e intervir em todas as instâncias da estruturação administrativa dos reinos e territórios colonizados, para fins de controle do patrimônio do governante que se confundia como patrimônio do estado. Isto é, esse controle servia aos interesses do soberano. Num outro contexto, tem-se um controle atuando quando da separação entre tesouro do príncipe e os recursos do Estado. Cita-se como exemplo Portugal em 1370, quando à época de D. Fernando, no qual os Vetores das Fazendas eram aqueles que administravam o Patrimônio Real e da Fazenda Pública, estabelecendo, a distinção entre os

Contos de Lisboa e os Contos do Del Rei. Essa distinção ficou mais evidente quando do surgimento do Estado Democrático, momento em que os bens e as receitas do Estado são de propriedade de toda a coletividade, tendo ela o direito de usufruto no atendimento de suas necessidades fundamentais (CASTRO, 2008).

Diante desta imprecisão histórica, para discorrer sobre o cenário do controle interno no Brasil, adotaremos uma contextualização histórico-normativa. Assim, inicialmente, temos a Lei Federal de nº 4.320/64⁵ e, posteriormente o Decreto-lei nº 200/67⁶ e em sede constitucional, a Constituição de 1967⁷ que embora tenha sido a primeira constituição brasileira a fazer previsão expressa do controle interno, já na Constituição do Império de 1824, artigo 98, tinha-se a existência do Poder Moderador, que exercia, em alguns momentos, funções típicas de controladores e auditores, principalmente quando do julgamento disciplinar dos servidores públicos. Ademais, a Constituição de 1934, em seu art. 103, previa a existência de Conselhos Técnicos com a função de opinar e emitir parecer sobre matérias de natureza técnica, que obrigava os Ministros a sua obediência à recomendação proposta (FORTINI; IVANEGA, 2012).

⁵ Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

CAPÍTULO II

Do Controle Interno

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

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

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

⁶ Art. 22. Haverá na estrutura de cada Ministério Civil os seguintes Órgãos Centrais:

- I - Órgãos Centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro.
- II - Órgãos Centrais de direção superior.

⁷ Art 71 - 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 [...]

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.

Verifica-se que o controle interno da Administração Pública não é uma novidade no ordenamento brasileiro, porém, ao se atentar para os dispositivos normativos, há estreita ligação entre controle interno e contabilidade, posto a referência direta do controle interno com a execução financeira e orçamentária da Administração Pública. Talvez, por esse motivo, que o estudo do sistema de controle interno esteja melhor sistematizado nos anais de contabilidade. Por outro lado, ao se atentar para os aspectos atuais, principalmente aqueles instituídos pelos Tribunais de Contas estaduais em todo o país, tem-se que o conceito abarca toda uma estrutura organizacional da Administração Pública em sua função administrativa. Questão a ser tratada no capítulo seguinte deste estudo.

Partindo de um sentido jurídico do conceito de controle estudado no capítulo anterior, neste tópico, pretende-se demonstrar a previsão normativa do controle interno e sua definição técnica compreendendo a conjunção de todos os procedimentos de controle exercidos no âmbito da administração pública, ou seja, uma conceituação bastante abrangente que não comporta somente os enfoques diretamente relacionados às funções de contabilidade e finanças, mas todos os aspectos que envolvem as atividades internas administrativas do Estado (CRUZ; GLOCK, 2007).

A Constituição de 1988 desenhou com mais precisão a estrutura do Estado, tendo nítida a finalidade de proteção dos indivíduos contra as práticas estatais autoritárias. Faz previsão também de vários aspectos para o exame do comportamento dos entes estatais e administrativos. Especificamente, apresenta-se o art. 70 que determina a realização do controle interno:

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 (BRASIL, 1988. Constituição Federal, p.29).

Outra importante inovação, está no parágrafo único do referido dispositivo, que exige prestação de contas por qualquer pessoa que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos.

Sobre o controle interno da administração pública ressalta-se o texto constitucional:

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.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988, p.30)

Ressalta-se que a imposição do sistema de controle interno nas três esferas de Poder, qual seja Legislativo, Executivo e Judiciário. Tais poderes manterão seus sistemas de forma integrada para dar mais eficiência ao controle da Administração Pública. Relativamente aos municípios, a Carta da República também 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” (BRASIL, 1988,p.14).

Embora o artigo 74 da Constituição Federal seja claro ao dispor do dever em manter sistema de controle interno em todos os Poderes. O constituinte dedicou um dispositivo específico para os municípios, ao fazer referência direta do sistema de controle interno dessas localidades.

Neste ponto, também não se pode deixar de mencionar as disposições do 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 [...]” (BRASIL, 1988, p.16).

Ainda que o art. 37 da Constituição Federal não faça referência direta e expressa para o controle interno, se constitui num dispositivo basilar da Administração Pública, o vetor de todas as ações daqueles que exercem funções públicas. Acerca dos dispositivos constitucionais supramencionados, trata-se de quatro regras básicas de observância permanente e obrigatória para uma boa administração (GLOCK, 2007).

A Lei de Responsabilidade Fiscal de nº 101/00 veio como um reforço do texto constitucional, ao determinar em seu art. 54, parágrafo único⁸, que o relatório de gestão fiscal

⁸Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

será assinado pelas autoridades da administração financeira e pelo Controle Interno. Ademais, ratifica a importância do controle interno ao determinar:

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

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver (BRASIL, 2000, p.21).

Os dispositivos constitucionais ao versar sobre os Sistemas de Controle Interno, não deixaram margem interpretativa para que os Poderes decidissem pela institucionalização ou não os respectivos órgãos de controle interno. Em linhas gerais, o constituinte incumbiu a tarefa de fiscalização da gestão pública ao controle externo (Poder Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas) e ao sistema de controle interno de cada Poder. A expressão “manterão” do caput do art. 74, demonstra que a instituição do sistema de controle interno de cada Poder é obrigatória (FORTINI; IVANEGA, 2012).

A Constituição Federal de 1988 adotou a perspectiva da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na aplicação dos recursos públicos, o que determinou uma nova dinâmica nessas atividades, posto que aos administradores públicos foram atribuídas responsabilidades maiores. Com esse novo prisma, o exercício do controle passou a ter outra amplitude: além de conferir se os números correspondam a execução orçamentária, também verificar se correspondem a uma boa administração dos recursos, compreendendo as novas perspectivas (CRUZ; GLOCK, 2007).

Na nova ordem constitucional, o controle interno é orientado para realizar a autoavaliação da administração, com preocupações de ordem gerencial (eficiência e contributividade), programática (eficácia) e administrativo-legal (conformidade). Nesses termos, temos uma gestão dos recursos públicos que se desvincula do modelo burocrático

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

para o gerencial. Sobre esse aspecto, apresentamos os escritos do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul:

A diferença entre a Administração Pública gerencial e a burocrática é a forma de controle, deixando de basear-se somente nos processos (burocrática: fiz licitação para a construção de uma escola e contrata professores), para concentrar-se nos processos mas também nos resultados (gerencial: estão sendo atendidos os alunos, dando-lhes condições plenas de aprendizado?) identificando o cidadão como contribuinte de impostos e como cliente dos seus serviços (CARVALHEIRO; FLORES, 2007, p.22).

Está claro, diante do apresentado até aqui que, o processo de controle da gestão pública, no âmbito municipal, decorre do somatório das ações exercidas pelo Poder legislativo, diretamente ou com auxílio dos Tribunais de Contas do Estado e do Sistema de Controle Interno, a cargo do Poder Executivo, motivo pelo qual se torna necessária a instituição efetiva deste Sistema em cada Município (GLOCK, 2007).

Essa nova visão normativa demandou a institucionalização formal do Sistema de Controle Interno em todos os municípios brasileiros, com a efetiva implementação de controles, além de se adotar dinâmicas na esfera pública para assegurar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, uma vez que ao cidadão interessa, além da legalidade dos atos, a melhor destinação do erário, colocando em prática as disposições constitucionais ora apresentadas (CRUZ; GLOCK, 2007).

Mesmo diante das previsões acerca do sistema de controle interno, o texto legal não foi suficiente para promover uma mudança de ordem prática quanto ao foco das atividades de gestão pública que continuaram na persistência do controle quase que exclusivamente contábil-financeiro. Assim com todo esse enfoque puramente formalista, havia pouco espaço para o tratamento sistemático de irregularidades ou a prevenção e combate à corrupção (FORTINI; INAVEGA, 2012).

O atual cenário só começaria a mudar em 1994 com a criação da Secretaria Federal de Controle (SFC) integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, alimentando a administração gerencial e colocando o Controle Interno como parte integrante do ciclo da gestão pública. Posteriormente, esse controle passa por um novo estágio de desenvolvimento com a criação da Controladoria Geral da União (CGU) em 2003, momento que a SFC passa a integrar a CGU, que também abarca as atividades de Ouvidoria-Geral e Corregedoria da União, nos termos da lei 10.683/2003 e lei 11.204 de 2005. Nesse momento, temos que o controle interno assumiria um papel de protagonista dentro do ciclo da gestão pública. Nesse panorama temos ainda a criação da Secretaria de Prevenção da Corrupção e informações

Estratégicas em 2006 expandindo ainda mais as competências da CGU (FORTINI; INAVEGA, 2012).

Porém, no âmbito dos municípios o controle interno não acompanhava os compassos da esfera federal, o que culminou numa ação dos Tribunais de Contas Estaduais para a sua efetiva implantação, como o caso de Mato Grosso, o qual constitui o foco de estudo deste trabalho e será tratado adiante.

2.2 DO CONCEITO DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E SUA OBRIGATORIEDADE

Viu-se que o sistema de controle interno está relacionado com a missão constitucional, cuja ferramenta de trabalho está não só nos aspectos da legalidade, como também mantém seu foco no resultado das funções administrativas do Estado, como forma de resguardar os outros princípios constitucionais expressos no art. 37, garantindo, desta forma, a honestidade e eficiência dos atos administrativos. Portanto, o conceito está adstrito à necessidade de se desenvolver meios de prevenir e detectar falhas (intencionais ou não) formais ou materiais que podem acarretar atos prejudiciais para a gestão dos recursos públicos.

Conhecido o conceito de controle interno da Administração Pública, concebido como o poder-dever que tem a Administração de avaliar, rever, retificar, anular e revogar seus próprios atos, em respeito ao princípio da autotutela, cabe agora, entender o significado da expressão ‘sistema de controle interno’ tão propagado pela Constituição Federal e reforçado pelas normas infraconstitucionais.

Acerca da terminologia sistema temos a seguinte definição:

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 (SANCHES *apud* CARVALHEIRO; FLORES, 2007, p.28).

Nota-se pelo conceito de sistema, que este consiste num conjunto que compreende várias partes que individualmente tem uma finalidade comum, constituindo em peça fundamental para a formação de todo o sistema.

Importante a distinção entre controle interno e sistema de controle interno tratada por Rodrigo Castro (2008), reforçando ainda que é distinta dessas duas concepções a definição de

auditoria interna. Pensar na instituição do sistema de controle interno, não se equivale em realização de auditorias, como se ambos fossem sinônimos. A auditoria interna é parte integrante do sistema de controle interno, pois consiste num trabalho de revisão e avaliação dos controles internos instituídos, executado por um departamento específico, já o sistema de controle interno possui abrangência maior e se refere a todos os procedimentos de organização e controle dos atos administrativos do ente.

Denota-se que para definir o Sistema de Controle Interno deve-se considerar os conceitos apresentados para sistema e controle interno. Ou seja, fazendo a junção das duas terminologias, temos que a mesma consiste no mecanismo de autocontrole desenvolvido pela própria Administração Pública, para fins de verificar o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, em respeito aos princípios norteadores da Administração Pública. Para tanto, necessita de lei local para a sua organização e regulamentação, sendo exercido pelos agentes públicos em suas respectivas unidades administrativas e coordenado por um órgão central.

Acerca do sistema de controle interno, tem-se a seguinte definição:

Desta forma, unindo os posicionamentos mencionados, nota-se que o sistema de controle interno versado no artigo 70 da Constituição da República é, pois, o conjunto de órgãos descentralizados de controle interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central de controle, com vistas à fiscalização e a avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, no que tange, principalmente, à legalidade e eficiência de seus atos.

O sistema de controle interno é formado por vários subsistemas - unidades descentralizadas de controle - que devem agir de forma harmoniosa, multidisciplinar, integrada e sob a égide de uma norma comum que lhes confira segurança jurídica (CASTRO, 2008, p.151).

O mesmo autor encerra o pensamento a definição de controle interno que, por sua vez, consiste numa parte integrante do sistema de controle interno, e se constitui numa responsabilidade do administrador público e deriva do poder-dever que a Administração possui de rever seus próprios atos e a conduta dos seus agentes (CASTRO, 2008).

O Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso também apresenta sua definição para Sistema de Controle Interno:

Sistema de controle interno pode ser entendido como somatório das atividades de controle exercidas no dia-a-dia em toda a organização para assegurar a salvaguarda dos ativos, a eficiência operacional e o cumprimento das normas legais e regulamentares (TCE/MT, 2007, p.18).

Diante das concepções apresentadas para sistema de controle interno, já se tem um entendimento que esse sistema compreende todas as atividades exercidas pelo órgão, as quais serão realizadas de forma integrada e organizada, mediante a edição de normas internas regulamentadoras dos procedimentos de trabalho, as quais deverão contemplar mecanismos que proporcionem eficiência e segurança mediante a fixação de pontos de controle.

Na Apresentação do Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno editado pelo TCE/MT, acerca da importância do Sistema Controle Interno e sua obrigatoriedade, apresentamos o seguinte fragmento:

A institucionalização e 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. As atividades de controle interno se somam às do controle externo, exercidas pelo Poder Legislativo e pelo Tribunal de Contas do Estado, no processo de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. A implementação deve ser planejada, sob a orientação técnica da unidade que atuará como órgão central do Sistema de Controle Interno. (TCE/MT, 2007, p.09).

Ao pensar no sistema de controle interno no ordenamento jurídico, considerando que sua institucionalização veio expressa na Constituição Federal de 1988, com regulamentação em leis federais, era de se esperar, para a sua institucionalização em todas as esferas de Poder (União, Estado e Municípios) que leis locais tratassem da organização do sistema de controle interno, haja vista que não se revela suficiente a previsão de âmbito federal. Até mesmo porque, considerando a autonomia administrativa de todos os entes, cada qual deverá editar lei específica dando o regramento necessário para organização dos controles.

Tal entendimento se extrai do próprio texto constitucional, pois o art. 70 em sua parte final expressamente dispõe que a fiscalização será exercida pelo sistema de controle interno de cada Poder. Neste aspecto a Constituição deixou claro seu posicionamento quanto ao fato de que cada Poder deverá constituir seu próprio sistema de forma integrada. Bem como, a expressão de que vale o constituinte (manterão) no art. 74 também demonstra a obrigatoriedade de implantação do sistema de controle interno por cada Poder (FORTINI; IVANEGA, 2012).

No âmbito municipal, a necessidade de lei regulamentadora para o sistema de controle interno fica nítida no texto do art. 31 que afirma que a fiscalização pelo sistema de controle interno se dará na forma da lei. Tal expressão trata-se do que o Direito Constitucional

intitula como norma de eficácia limitada, clássica definição de Silva (2012), ou seja, para sua eficácia há a necessidade de regulamentação por norma infraconstitucional para lhe dar aplicabilidade, ficando inviável o seu exercício sem edição de lei. No entanto, na prática, no âmbito municipal quase que nenhum avanço em termos de norma regulamentadora e implementação do sistema de controle interno.

3 O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS EDITADO PELO TCE/MT.

3.1 A INTERAÇÃO ENTRE CONTROLE INTERNO E EXTERNO DO TRIBUNAL DE CONTAS.

A Constituição Federal de 1988 inseriu no contexto da Administração Pública os enfoques de eficiência, eficácia e economicidade na aplicação dos recursos, determinando a necessidade de aprimoramento na dinâmica nas atividades de controle que garantissem os melhores resultados. Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, houve uma imposição aos gestores de uma série de mecanismos cuja finalidade é garantir o equilíbrio das contas e a efetivação do Sistema de Controle Interno nos Municípios. Um novo cenário público tornou-se inadiável, sendo merecedor de atenção pelo controle externo, principalmente o exercido pelos Tribunais de Contas.

O artigo 71 da Constituição Federal de 1988 informa que o controle externo será exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União, concedendo um rol de poderes, dentre eles, o opinativo, o corretivo, o orientador e o fiscalizador, dentre aqueles elencados nos incisos do respectivo artigo. São atividades de apoio ao Poder Legislativo que tem a missão de julgar as contas do Poder Executivo, analisar a execução do orçamento quanto ao aspecto da legalidade e demais preceitos constitucionais.

O constituinte também atribuiu aos Tribunais de Contas o poder de realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas, conforme o inciso IV do artigo 71 em comento. Importante ressaltar o princípio constitucional da simetria:

As normas previstas na constituição da República relativas à organização, composição e fiscalização do Tribunal de Contas da União (TCU) são de observância obrigatória pelas Cortes de Contas dos estados, dos municípios e do distrito Federal, por força do princípio da simetria previsto no art. 75 da Constituição Federal (LIMA, 2014, p.94).

A regra da simetria é questão pacificada nas jurisprudências do Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, ao tratar o texto constitucional das competências do TCU, verifica-se que as disposições se aplicam aos Tribunais de Contas Estaduais, especificamente ao Estado de Mato Grosso, tema deste estudo.

O princípio da assimetria é destaque na doutrina constitucionalista:

Todas as disposições constitucionais atinentes ao Tribunal de Contas da União aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização incumbentes aos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal – cujos membros designam-se Conselheiros e serão em número de sete – bem como aos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, atendidas as disposições estabelecidas nas respectivas Constituições estaduais (art. 75 e parágrafo único). (Mello, 2010, p.946).

Cabe advertir também que, embora estejam inseridos no capítulo que trata do Poder Legislativo, Os Tribunais de Contas não constituem em órgão subordinado àquele Poder:

Deve-se destacar que o Tribunal de Contas, em vista de suas atribuições, não pode ser entendido como órgão vinculado ao Poder Legislativo, mas sim independente e desvinculado da estrutura dos três poderes, conforme se depreende da própria análise do texto constitucional, mormemente da conjugação das normas do artigo 71 e 44 da Constituição da República (CASTRO, 2008, p.140)

Desta feita, nenhum dispositivo constitucional retira a independência ou estabelece algum tipo de vínculo de subordinação para os Tribunais de Contas. A atuação destes foi ampliada pela Constituição ao prever que a ele se submetem não apenas a Administração Direta, mas também a Indireta e qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre valores, bens e dinheiros públicos, nos termos do parágrafo único do art. 70 da CF/88.

Importante frisar que os atos praticados pelos Tribunais de contas são administrativos, porém o Supremo Tribunal Federal já reconheceu que essas Cortes de Contas no exercício de suas atribuições podem analisar a constitucionalidade das leis e atos do Poder Público, pois a eles também competem a guarda da Constituição (CARVALHO FILHO, 2015).

O controle externo dos Tribunais de Contas não exclui o interno, sendo que este deve existir em cada esfera de Poder de cada entidade da Federação, conforme enuncia o art. 74 da Constituição da República. Nem tampouco elimina o controle interno que cada entidade pública deve manter em relação às referidas matérias, para cujos exames deverão promover a adequada estruturação, segundo estabelecido no artigo 70 da Lei Maior (GASPARINI, 2012).

O artigo 74, IV da CF/88 determina que o os sistemas de controle interno, mantidos de forma integrada pelos Poderes, têm dentre outras finalidades a de “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”. E ainda, o §1º do referido artigo prevê que “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” (BRASIL, 1988, p. 30). A não observância do comando

constitucional acarreta ao responsável pelo controle interno a responsabilidade solidária com o gestor público, isto é, o controlador que se manter omissor diante de irregularidades ou ilegalidades na gestão de que tomar conhecimento, responderá solidariamente com o responsável pela prática do ato.

Desta feita, o papel fundamental do controle interno está em antever ao controle externo na atividade de fiscalização e controle da Administração Pública, diminuindo até a demanda dos Tribunais de Contas. Castro (2008, p.142) reforça essa posição ao afirmar que “pode-se dizer, pois, que é ele um braço do controle externo no seio da Administração Pública”.

Sobre a interação entre Controle Interno e Externo:

No que concerne à relação entre Controle Interno e Externo, o desiderato constitucional foi a existência de mecanismo comunicativo em que os órgãos envolvidos exerçam de forma cooperativa e complementar o controle a eles atribuído. Assim, longe de antagonizar o Controle Interno, alocando-o de forma distante, a Constituição o movimento para perto dos órgãos de Controle Externo e o rotula como suporte para a atuação dos Tribunais de Contas, consoante se verifica do disposto no art. 74, inciso IV (FORTINI; IVANEGA, 2012, p.32).

O constituinte, indiscutivelmente, colocou o controle interno numa posição de função de auxílio e cooperação com o controle externo, evidenciando a complementariedade entre os dois sistemas, o que os levaria, em hipótese ideal, a se constituir em um só, atuando de forma integrada e interdependente. Por outro lado, se no texto normativo, está nítida a interação entre esses controles, na prática também nítida está que as determinações constitucionais ainda não surtiram o efeito esperado, pois o relacionamento não se mostra satisfatório (BUGARIN, 2004).

Analisando toda a base legal relacionada ao controle da Administração Pública depreende-se que esta decorre da conjugação das ações do controle interno e externo. Por isso, além das previsões constitucionais, existem as estaduais e as municipais que complementam a atuação do controle interno e sua interação com o externo, respectivamente o Tribunal de Contas, notadamente essas leis possuem textos semelhantes às disposições constitucionais. As leis locais tendem a estruturar melhor o sistema de controle interno, com suas regras e âmbito de atuação, principalmente após o direcionamento dado pelos Tribunais de Contas Estaduais nos últimos anos, mediante a edição de normas e regimentos para institucionalização e efetivação do sistema de controle interno nas unidades sob as quais exercem o controle externo.

O tópico seguinte trata dessa relação entre controle interno e externo aplicado pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e os regramentos determinantes para que os entes controlados municipais possam instituir o sistema de controle interno nos moldes constitucionais.

3.2 O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL EDITADO PELO TCE/MT.

Acerca da evolução legislativa para a ideia de sistema de controle interno, essa não possui uma estrutura definida pela norma jurídica. O que se apresenta são atribuições de controle interno e não uma forma de organização desse controle, não propiciando elementos para a confecção de um modelo brasileiro. A norma geral apenas deixou evidenciadas as finalidades de controle interno (CASTRO, 2008).

A Constituição Estadual de Mato Grosso, a exemplo de tantos outros estados, praticamente reproduziu o texto da Constituição da República ao tratar do sistema de controle Interno:

Art. 46 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da Administração Pública direta e indireta, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único - Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie, ou, por qualquer forma, administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária (MATO GROSSO, ANO, p.44).

Também prevê o art. 52 que os “Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno” com as finalidades elencadas em seus incisos. E, prevendo também a responsabilidade solidária pela omissão do responsável pelo controle interno no parágrafo primeiro. Posteriormente, também faz referência ao sistema de controle interno no texto destinado ao trato do Ministério Público estadual, no art. 105, do Poder Legislativo e Executivo nos artigos 191 e 206.

A Lei Complementar estadual de nº 269/2007 que trata da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, sobre o Controle Interno, preceitua:

Art. 7º Na forma prevista na Constituição Federal, com vistas a apoiar o exercício do controle externo, todos os jurisdicionados deverão, obrigatoriamente, instituir e manter sistemas de controle interno.

Art. 8º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade nas contas anuais, dele darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

Art. 9º A autoridade gestora do órgão emitirá pronunciamento expreso e indelegável sobre as contas anuais e o parecer do controle interno, no qual atestará haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas.

Art. 10 A falta de instituição e manutenção do sistema de controle interno poderá ensejar a irregularidade das contas e/ou a emissão de parecer prévio contrário à sua aprovação, sem prejuízo das penalidades previstas em lei ao respectivo responsável, por omissão no seu dever legal. (MATO GROSSO, 2007, p.4).

Interessante consignar um estudo realizado em 2007 acerca das previsões legais para fiscalização da gestão pública nos Estados em conformidade com o princípio da simetria constitucional:

Constatou-se que das Constituições Estaduais das 26 unidades federativas integrantes do universo desta pesquisa, todas contemplam em seus dispositivos legais, as normas estabelecidas nos arts. 70 à 73 da Constituição Federal, em observância ao princípio da simetria, sendo a estrutura, organização, composição, planos de cargos e salários e o funcionamento dos Tribunais de Contas disciplinados através de leis orgânicas, leis ordinárias, regimentos internos e demais normas regulamentadoras.

De igual forma, na análise dos documentos realizada constatou-se que as Cartas Estaduais também estabelecem as mesmas competências previstas no art. 74 da Constituição Federal, que trata da obrigatoriedade da instituição e manutenção, de forma integrada, de sistema de controle interno pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e respectivas finalidades. Portanto, no ordenamento jurídico dos 26 estados estudados verificou-se que os Tribunais de Contas são os órgãos responsáveis pela fiscalização das atividades desenvolvidas no âmbito da esfera de cada governo estadual. (LIMA, 2007, p.56).

As leis orgânicas dos municípios mato-grossenses também fizeram previsões acerca dos sistemas de controle interno. Exemplificando, temos o artigo 108 de Cuiabá, Artigos 55 e 56 de Várzea Grande e artigo 68 da Lei Orgânica de Rondonópolis. Assim, verifica-se que os regramentos locais acerca da obrigatoriedade de se manter um sistema de controle interno há muito se constituem em impositivo legal. Por outro lado, na prática, a implementação do sistema de controle interno era praticamente inexistente, até que os Tribunais de Contas dos Estados iniciaram, a não muito tempo, um processo de normatização determinando que os municípios cumprissem o comando normativo.

Em se tratando de municípios tem-se que:

Independente de seu porte, deverá ser criada uma unidade na estrutura organizacional ou, ao menos, um cargo que assuma a atividade de coordenação e avaliação do Sistema de Controle Interno, como serviço de apoio à administração, cujo papel principal não está em exercer propriamente o controle mas, a partir de exames a serem efetuados, assegurar que os controles necessários existam e funcionarem, recomendando medidas voltadas a aprimorá-los (CRUZ; GLOCK, 2007, p.45).

Especificamente no Estado de Mato Grosso, a Resolução Normativa de nº 001/2007 editada em 06 de março, apresentou um guia orientativo para a efetiva implantação e cronograma para cumprimento das etapas estruturais do sistema de cada ente administrativo municipal. Este regulamento foi editado para fins específicos de criação e implementação dos sistemas de controle interno nos municípios, cujo planejamento se estendia até final de 2011, com a efetiva implantação. No entanto, há que se ressaltar que, o referido Tribunal já se manifestava nas apreciações de contas anuais acerca da irregularidade da gestão que não possuía um sistema de controle interno nos termos constitucionais e legais. E o que se extrai dos julgamentos das contas anuais de diversos entes públicos do Estado.

Nas contas anuais de 2006 da Procuradoria Geral de Justiça do Estado de Mato Grosso houve a determinação para a implantação do sistema de controle interno, no Acórdão de nº 1581/2008. O Relatório Técnico expedido pelos auditores, por ocasião da visita *in loco*, informou que não havia “definição expressa na Lei, nem da composição do Sistema de Controle Interno, nem do seu órgão de controle responsável”. Da mesma forma, não havia sido instituída a Unidade de Controle Interno ou nomeado o responsável pela função controladora.

As contas anuais de 2007 da Câmara Municipal de São Pedro da Cipa também foram julgadas regulares no processo 27154/2008, mas com recomendação no Acórdão de nº 1897/2008 para que o órgão promova a implantação do sistema de controle interno em atendimento ao art. 74 da Constituição Federal, art. 76 da lei federal de nº 4.320/64 e lei municipal de nº 305/2007 que criou o sistema de controle interno no município em 13 de dezembro.

Neste caso, a recomendação no voto do Relator Conselheiro Valter Albano pela implantação decorreu das irregularidades apontadas nos itens 2,4,5 e 7 que tratam respectivamente: das inconsistências no registro do Balanço Patrimonial; da ausência de detalhamento no cadastro dos beneficiários do fundo; da contribuição patronal com alíquota diferente do previsto na legislação municipal e; da omissão quanto à remuneração e contribuição dos servidores na Legislação que regulamenta o Regime Próprio de Previdência. O relator enfatizou que as irregularidades mencionadas se deram pela ausência de controle interno e determinou sua implantação imediata, até mesmo porque o município já contava com a lei de criação do sistema.

Ao analisar outros julgados das contas anuais de 2007, depara-se com recomendações e determinações para implantação, efetivação e/ou aprimoramento do sistema

de controle interno⁹, ou seja, mesmo iniciado o processo de implantação do sistema de controle interno nos termos da Resolução Normativa de nº 001/2007 expedida pelo TCE/MT, este continuou a pontuar as irregularidades pela ausência ou ineficiência do sistema de controle interno. Nos julgados analisados não se constatou aplicação de multa pela irregularidade, tão somente recomendações e determinações, talvez pelo fato de ter em andamento um cronograma cujo prazo final se estendia até 2011.

O Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública do TCE/MT (2007) determinava que a instituição do sistema deveria se dar mediante edição de lei, podendo a unidade de controle interno ser constituída com *status* de Secretaria, enfatizando o caráter de independência da unidade e o fato de se reportarem diretamente à própria administração e/ ou ao Tribunal de Contas. O documento também sistematizou as atribuições da Unidade de Controle Interno em atividade de apoio, atividades de controle interno e atividades de auditoria interna e em seguida tratou da proposta do cronograma para implementação. O Guia também possui uma parte anexa com modelos de normas e regulamentos a serem instituídos nas unidades.

Acerca das atividades desenvolvidas pela unidade central do sistema de controle interno temos que nas atividades de apoio, o responsável pelo controle interno assume papel de consultor interno a respeito de determinado tema, prestando uma assessoria a toda a organização, principalmente para a autoridade maior da Administração, neste caso, Prefeito ou Presidente da Câmara. Já as atividades de controle interno referem-se à atuação preventiva a ser executada de forma permanente pelo responsável do sistema e direcionado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos nas normas internas que definem as responsabilidades pela rotina de trabalho e procedimentos. Por fim, explicam os autores que as atividades de auditoria são um conjunto de atividades que tem por finalidade institucional de medir e avaliar a eficiência e a eficácia dos procedimentos de controle interno adotados nos órgãos setoriais. (CRUZ; GLOCK, 2007)

A atuação repressiva do Controle Interno deve-se constituir em *ultima ratio*, tendo por primazia a função de acompanhar a execução dos atos, apontando as ações a serem desenvolvidas em caráter opinativo, preventivo e corretivo. A peculiaridade preventiva e

⁹Vários são os julgados do TCE/MT determinando e recomendando a implantação e efetivação do sistema de controle interno. como exemplo apresentamos as decisões referentes as contas anuais de 2007: Acórdão 1755/2008 do Processo 31550/2008, Acórdão 2192/2008 do processo 32611/2008; Acórdão 1573/2008 do Processo 51217/2008; Acórdão 1838/2008 do Processo 103683/2008, Acórdão 1958/2008 do Processo 60895/2008, Acórdão 1645/2008 do Processo 41164/2008, Acórdão 842/2008 do Processo 28371/2008, Acórdão 2197/2008 do Processo 61107/2008, Acórdão 1578/2208 do Processo 39543/2008, Acórdão 1206/2008 do Processo 44547/2008.

corretiva é fundamental na contribuição para regularidade e a eficiência e a efetividade da Administração Pública (FORTINI; IVANEGA, 2012).

O processo completo de implantação, segundo o artigo 5º da Resolução Normativa 001/2007- TCE/MT se encerraria no final de 2011. Não obstante, o Tribunal de Contas do Estado continuou a editar normas orientativas para a condução dos trabalhos e aprimoramento do sistema de controle interno dos municípios e também para estabelecer uma melhor interação entre o controle interno e externo daquela Corte de Contas. Assim, tem-se a edição da Resolução Normativa de nº 13/2010 que promoveu várias alterações no Manual de Orientação para Remessa de Documentos ao TCE para exigir remessa de parecer do controle interno para os casos tratados nos incisos do art. 5º:

- I em cada processo de benefício previdenciário concedido pelas organizações estaduais e municipais;
- II. em todos os processos de concursos públicos, processos seletivos simplificados e processos seletivos públicos abertos pelas organizações estaduais e municipais;
- III. sobre a totalidade das admissões de pessoal realizadas no mês pelas organizações municipais;
- IV. sobre a totalidade das admissões de pessoal realizadas no quadrimestre pelas organizações estaduais. (TCE/MT. Res. Normativa de nº 13/2010)

Em seguida, em 2012, por meio da Resolução Normativa de nº 33º TCE/MT aprovou o padrão dos pareceres a serem emitidos pelos responsáveis pelo sistema de controle interno e os prazos de remessa. A Resolução determinou em seu art. 4º que os gestores garantam os recursos humanos, materiais e estruturais adequados e suficientes para o desenvolvimento das atividades do órgão central do sistema de controle interno.

Questão relevante está no artigo 5º da mesma resolução que determina a vinculação direta da unidade central ao dirigente máximo da entidade, sem qualquer tipo de vinculação intermediária, para melhor desempenho das competências e liderada por servidor efetivo, preferencialmente.

Posteriormente, em 2014, o TCE/MT com a finalidade de orientar no aprimoramento dos sistemas de controle interno dos municípios aprovou a Resolução Normativa de nº 26 que alterou a anterior, Resolução 33/2012. O novo texto, trata detidamente dos requisitos mínimos para a estruturação e o funcionamento dos sistemas de controle interno dos municípios, bem como informa que a implementação do sistema deverá observar o modelo de estrutura integrada de controle interno publicado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO).

O artigo 11 da resolução supramencionada determina que a implementação deverá ser atendida na totalidade dos requisitos, “os quais serão considerados para efeito de

apreciação das respectivas contas anuais”. Os requisitos foram apresentados no anexo III do documento e versam sobre a posição, atribuições, estrutura física, acesso às informações e independência da unidade central do sistema de controle interno e também acerca da edição de normas internas de rotina de trabalho dos sistemas administrativos. O texto da resolução também informa que deverá a unidade central desenvolver exclusivamente atividades próprias de controle e auditoria interna, em fiel observância ao princípio da segregação de funções, não executando atos de gestão.

Sobre os limites de atuação da unidade central de controle interno, quanto ao aspecto de não executar atos de gestão, trata-se de se abster de adotar medidas impositivas para os casos em que a deliberação cabe ao gestor público. Nas palavras de Fortini e Ivanega (2012, p.54) “o Controle, seja ele Interno ou Externo, não tem autoridade constitucional para suplantar o ambiente decisório que, em maior ou menor grau, se reserva às autoridades públicas”.

A Resolução Normativa de nº 19/2016 foi editada pelo TCE/MT para tratar dos procedimentos a serem adotados pelos atuais e futuros Chefes de Poderes Estaduais e Municipais e dirigentes de órgãos autônomos, por ocasião da transmissão de mandato. O artigo 4º da respectiva resolução determina que deverá o responsável pelo sistema de controle interno compor a comissão de transmissão de mandato da unidade pública. A Resolução Normativa de nº 18/2016 cria um guia denominado “Contas públicas em final de mandato e em ano eleitoral (Eleições 2016): orientações aos gestores públicos municipais” para auxiliar os trabalhos da comissão.

Recentemente, o TCE/MT editou a Resolução Normativa de nº 02 de 21 de março de 2017 instituindo de forma permanente o Projeto de Aprimoramento do sistema de Controle Interno dos Fiscalizados, denominado de Projeto Aprimora cuja finalidade é de apoiar a melhoria do sistema de controle interno dos jurisdicionados. O Projeto foi iniciado em 2016 com diversas capacitações nas gestões administrativas de várias áreas: transporte, alimentação e nutrição escolar, medicamentos, contratações públicas e outras. O próprio TCE/MT desenvolveu um processo de avaliação dos controles internos dos municípios para acompanhar a evolução desses controles (TCE/MT, 2017).

Denota-se que nesses últimos 10 anos o TCE/MT tem adotado diversas medidas para uma melhor aproximação com o controle interno dos municípios, da mesma forma, desenvolvendo mecanismos para auxiliar na efetividade do sistema de controle interno quanto a sua funcionabilidade. Porém, mesmo atuando com papel orientativo e pedagógico para o fortalecimento do controle interno nos municípios, o sistema de controle interno tem sido alvo

de apontamentos pelos auditores pela ineficiência dos controles e até culminando na responsabilização do responsável pela unidade central do sistema de controle interno. O capítulo seguinte tem a finalidade de apresentar a figura do controlador interno municipal e sua responsabilização perante o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.

4 DAS NORMAS E AÇÕES DO TCE/MT: Para um exercício efetivo das atividades de controle interno.

O Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno editado pelo TCE/MT (2007) informa que o controle interno será exercido por todos aqueles que executam as atividades ou que por elas respondem, principalmente aqueles que atuam no corpo de chefia da gestão. No entanto, disciplina que deverá existir na unidade central, formalmente constituída, o responsável legal pela unidade central de controle interno. E, diante do grau de responsabilidade e da amplitude das atividades a serem desenvolvidas, a este deverá ser assegurada a independência de atuação, vinculação direta com o dirigente máximo da gestão pública e os recursos humanos, materiais e tecnológicos necessários para o desempenho das atribuições.

Sobre a organização e característica do Controle Interno da Administração Pública:

Se é obvio que a criação de sistema de Controle Interno impõe-se não apenas porque assim assina expressamente a Constituição, mas porque a soberania popular e o conseqüente dever de não se desviar da legitimidade, economicidade e legalidade o reclama, inexistente regra que lhe detalhe a organização, pelo que a cada ente caberá definir o modelo mais ajustado, sempre tendo em mente, contudo, que inexistente controle real quando seu responsável máximo está em posição de inferioridade ou de subordinação(FORTINI; IVANEGA, 2012, p.27).

Enfatiza ainda as autoras ser recomendável que os órgãos que coordenam o controle Interno tenham características de assistência com independência administrativa, técnica e financeira situados exatamente abaixo do órgão máximo da unidade. Considerando que cabe à cada ente federativo determinar o seu sistema efetivo de controle, de acordo com a vontade política-administrativa de cada um, o efeito da atuação do controle interno está ligado com o grau de liberdade concedido para sua atuação(FORTINI; SILVEIRA, 2012).

O Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul reforça o posicionamento pela investidura de servidor efetivo nos cargos de controladores internos (ou designação semelhante), posto que tal medida garante a continuidade dos controles e o andamento regular dos processos, já que a rotatividade de pessoas no exercício dessas atribuições é prejudicial à eficiência das operações, ainda que estas estejam disciplinadas por escrito. Também constitui numa forma impessoal de garantir segurança dos controles internos instituídos (ATRICON, 2007).

A recomendação do Guia está em conformidade com a doutrina especializada, na medida em que informa a designação de servidores do quadro efetivo com formação em nível

superior para o exercício dessas competências. Tal postura é fundamental para que o sistema de controle esteja imune às constantes mudanças no corpo diretivo da administração. Enfatiza ainda, a necessidade de realização de concurso público com remuneração compatível com a atribuição exercida. Para as regras de transição, considerando que a efetivação do sistema se daria entre 2007 e 2011, o Guia indicou o recrutamento de servidores pertencentes ao quadro efetivo para o desempenho das atividades temporariamente, desde que tenham as qualificações adequadas.

O reforço está na resolução normativa de nº 26/2014 que trata dos requisitos mínimos para a efetivação do sistema de controle interno. Neste documento o TCE/MT deixa nítida a relevância das atividades do profissional do controle interno ao elencar os seguintes requisitos: previsão legal das prerrogativas, atribuições e responsabilidades dos profissionais do controle interno; criação da carreira do controlador interno com formação superior e remuneração compatível com os cargos do ente com níveis de complexidade e de responsabilidade semelhantes; adequação da quantidade de pessoal para a unidade central, dentre outros.

Verifica-se que a Corte de Contas evidenciou a relevância das atividades desenvolvidas por estes profissionais para o controle interno da Administração Pública, proferindo inclusive diversas decisões com aplicação de multa, determinações e recomendações para o cumprimento do comando normativo, principalmente após a expiração do prazo para o processo de implantação, momento em que o TCE/MT se encontrava na fase de efetivação e processo de acompanhamento e avaliação dos sistemas dos jurisdicionados.

Analisando as jurisprudências da Corte de Contas, trazemos a baila alguns exemplos. A Prefeitura de Barão de Melgaço, em 2014, sofreu Representação de Natureza Interna perante o TCE/MT no processo de nº 165395/2014, cuja decisão de nº 1224/2015 determinou que no prazo de 30 dias o gestor público designasse servidor efetivo qualificado para exercer o cargo de controlador interno para o período de transição até a realização do concurso público. Situação similar ocorreu na Câmara Municipal de Torixoréu em 2010, cujo processo de nº 104205/2010 apontou irregularidade na nomeação de servidor para ocupar o cargo de controlador sem capacidade técnica, o que culminou no Acórdão de nº 1904/2011 determinando a criação em lei do cargo de controlador interno e realização do concurso público, bem como nomeasse servidor efetivo com capacidade técnica para as funções de controlador interno provisoriamente para o devido saneamento da irregularidade apontada.

Neste caso, houve aplicação de multa em 15 Unidades Padrão Fiscal (UPFs)¹⁰ para o então gestor da Casa diante da irregularidade.

Ademais, em 2008 já se tinha a Resolução de Consulta de nº 24/2008 que assim determinava:

PREFEITURA MUNICIPAL DE ARAGUAINHA. CONSULTA. CONTROLE INTERNO. PESSOAL. ADMISSÃO. REALIZAÇÃO DE CONCURSO PÚBLICO. PERÍODO DE TRANSIÇÃO. RECRUTAMENTO DE SERVIDOR EFETIVO. RESPONDER AO CONSULENTE QUE: 1) OS CARGOS DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO DEVERÃO SER PREENCHIDOS MEDIANTE CONCURSO PÚBLICO. 2) NO PERÍODO DE TRANSIÇÃO, ATÉ A NOMEAÇÃO DOS APROVADOS, O GESTOR DEVERÁ RECRUTAR SERVIDORES JÁ PERTENCENTES AO QUADRO EFETIVO DO ENTE PÚBLICO E QUE REÚNAM AS QUALIFICAÇÕES NECESSÁRIAS PARA QUE, TEMPORARIAMENTE, EXERÇAM AS FUNÇÕES DE CONTROLE INTERNO. 3) OS CASOS EXCEPCIONAIS DEVERÃO SER DIRIMIDOS POR MEDIDAS DISCRICIONÁRIAS DO GESTOR QUE ESTARÃO SUJEITAS À ANÁLISE E À APRECIÇÃO ISOLADAMENTE. (TCE/MT. Processo 75094/2008. Publicação em 10/07/2008).

A questão já fora pacificada por meio da edição da súmula 08 do TCE/MT: “O cargo de controlador deve ser preenchido por servidor efetivo, aprovado por meio de concurso público destinado à carreira específica do controle interno”.

Acerca de vários estudiosos do assunto que discorrem sobre a necessidade ou não dos responsáveis pelo Sistema de Controle Interno serem ocupantes de cargos efetivos, inclusive com debates sobre a possibilidade do dirigente máximo da unidade central de controle ser ocupante de cargo comissionado, com defesas inclusive, neste caso, em conter exigências maiores para sua ocupação, Infere-se que a questão envolve muito mais o aspecto técnico do que propriamente imperativo legal, somado ao fato da qualificação técnica com a independência mental e, principalmente “identificação e fidelidade à função que lhes cabe desempenhar. Assim, o exercício das atividades por servidores efetivos, por inúmeras razões, tende a revestir-se de maior eficácia” (CRUZ; GLOCK, 2007).

No modelo de regulamento do sistema de controle interno disponibilizado nos anexos do Guia de Implantação do TCE/MT existe a possibilidade de criação de cargo

¹⁰ Segundo a Portaria de nº 224/2016 expedida pela Secretaria da Fazenda de Mato Grosso o valor da UPF/MT a partir de 1º de janeiro de 2017 está em R\$ 128,67. A Resolução Normativa de nº 07/2014 que altera a Resolução de nº 02/2013 do TCE/MT preceitua no Art. 1º: Para fins de apuração do valor real de multas e ressarcimentos fixados em UPF/MT, aplicados por meio de acórdão ou julgamento singular, com base na Classificação de Irregularidades definida pelo Tribunal de Contas, inscritos ou não em dívida ativa, será adotado o fator de redução de 45% sobre o valor da UPF/MT vigente na data de sua quitação”;

comissionado para desenvolver a gerência da unidade central de controle interno nos casos em que o Poder Legislativo vir a se submeter à coordenação do controle interno do Poder Executivo, no entanto, o modelo apresenta que o titular deverá profissional da área de controle investido em cargo efetivo.

A estrutura da unidade central de Controle Interno, órgão responsável pelo sistema, também constitui fator importante assegurado pelo TCE/MT. Questão evidenciada nos diversos regramentos editados pela Corte e expressa nas diversas decisões preferidas no exercício de suas competências. As contas anuais de gestão de 2014 da prefeitura de Campo Verde, diante do descumprimento dos requisitos mínimos para a efetivação do sistema de controle interno, o TCE/MT determinou ao gestor:

[...]

3) proceda a reestruturação da unidade de controle interno do órgão, especialmente a composição física, de materiais e o quadro de pessoal – subitem 8.2.1 - EB 07;

4) adeque a remuneração do cargo de controlador interno ao valor da remuneração paga aos ocupantes de cargos com níveis de complexidade e de responsabilidade semelhantes, conforme disposto no item 1.3.6 do Anexo III da Resolução Normativa nº 26/2014 – subitem 8.3.1 -sem classificação - E_99;

[...]

O responsável por estas contas deverá ficar ciente de que a reincidência nas irregularidades constatadas nos autos poderá ensejar o julgamento irregular das contas de gestão do próximo exercício, a teor do que dispõe o artigo 194, § 1º, da Resolução nº 14/2007. O boleto bancário para recolhimento da multa está disponível no endereço eletrônico deste Tribunal de Contas. (TCE/MT, Proc.19224/2014, Acórdão 3382/2015. Publicação em 02/10/2015)

As determinações constantes do julgado em apreço estão diretamente relacionadas com os requisitos mínimos constantes do anexo da Resolução normativa de nº 26/2014 da Corte de Contas. Decisão na mesma linha está na Representação de Natureza Externa contra a Prefeitura Municipal de Pedra Preta em 2015, realizada pelos próprios responsáveis pelo sistema de controle interno, na qual foi apontada a insuficiência de recursos humanos e materiais para o desenvolvimento das atividades da unidade central, além de obstáculos da gestão para que a unidade realizasse os trabalhos de controle diante da resistência em fornecer documentos relacionados à gestão municipal. A decisão singular proferida foi pela imputação de multa:

1. Conhecer e Julgar procedente os termos da Representação de Natureza Externa proposta pelos Srs. Cristiano dos Santos Viana, Controlador Geral e Aguinaldo Nunes Barbosa, Técnico de Controle Interno, servidores integrantes da Unidade de Controle Interno do Município de Pedra Preta/MT.

2. Aplicar à Sra. MARILEDI ARAUJO COELHO PHILIPPI – Prefeita Municipal (CPF nº. 468.902.971-72), a multa prevista no art. 75, inciso III da Lei

Complementar nº. 269/07 c/c o art. 289, inciso II do Regimento Interno, c/c art. 6º, II, “a” da Resolução Normativa nº. 17/2010, no valor total de 22 UPF’s/MT, pelas infrações descritas nesta Decisão, sendo de: a) 11 UPF’s/MT ao não fornecimento de condições materiais e não instituir política de recursos humanos adequada para a Controladoria Geral do Município, classificada como grave e de sigla EB 07. Controle Interno; e, b) 11 UPF’s/MT por não viabilizar o acesso de documentos e informações da Gestão Municipal à Unidade de Controle Interno, classificada como grave e de sigla EB 99. Controle Interno.

3.Recomendar à atual gestão que:

3.1. Desenvolva política de valorização, capacitação e aprimoramento dos servidores municipais, bem como proceda melhorias de recursos materiais e físicos, de modo a permitir a eficiência do Controle Interno no Município, conforme art. 4º, da Resolução Normativa do TCE/MT nº. 33/2012;

3.2. implemente ações institucionais, a fim de fixar o número adequado e suficiente de servidores à lotar a UCI, possibilitando o atendimento da demanda local, bem como, dentro das suas viabilidades, rever institucionalmente os valores pagos a título de remuneração do Controlador Geral e suplantando a aludida dicotomia salarial, compatibilizando com os termos da Resolução Normativa nº. 26/2014-TCE/MT;

3.3. cumpra as orientações e normas que regem o controle interno no Município de Pedra Preta/MT, facilitando o acesso aos documentos e informações, permitindo assim um controle constante, efetivo e eficiente, a fim de atender a Resolução Normativa do TCE/MT nº. 26/2014.

Advirto que a penalidade pecuniária imposta deverá ser recolhida ao Fundo de Reparelhamento e Modernização do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, conforme preceitua a Lei nº. 8.411/2005, no prazo de 60 (sessenta) dias, em consonância com o disposto no art. 286, § 1º, da Resolução 14/2007. (TCE/MT. Processo nº 241822/2015. Representação de Natureza Externa. Julgamento Singular de nº 185/MM/2016).

No referido julgado foi tratado também acerca da ausência de remuneração compatível com a complexidade e responsabilidade do cargo do profissional da área de controle interno, tendo como recomendação à “Municipalidade para que implemente ações institucionais, no sentido de rever os valores pagos a título de remuneração do Controlador Geral”(TCE/MT. Julgamento Singular 185/MM/2016, p.05).

Além das normativas já apresentadas tem-se o reforço normativo do Regimento Interno do Tribunal em apreço, Resolução de nº 14/ 2007, que preceitua no §1º do art. 162 que “cada Poder ou órgão deverá instituir e assegurar o regular funcionamento da sua própria unidade de controle interno” (TCE/MT, 2007, p.114). Nessa mesma linha garantista, o Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno também faz constar no seu modelo de regulamentação do sistema dispositivo determinando que “nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado aos serviços de controle interno, no exercício de suas atribuições inerentes as atividades de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão”.

Denota-se que o TCE/MT tem atuado no sentido de resguardar o preceito Constitucional para garantir o funcionamento do Sistema de Controle Interno nos municípios mato-grossenses, para que este tenha atuação independente e a favor da coletividade, sem atrelar aos interesses do administrador público, mas sim a favor da Administração Pública,

como garantia de que o gestor público não interfira sobre a atividade desenvolvida por estes profissionais, resguardando os princípios da impessoalidade e da modalidade administrativa e demais preceitos constitucionalmente previstos.

5 A RESPONSABILIZAÇÃO DO CONTROLADOR INTERNO PERANTE O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO

A responsabilidade do servidor público perante a Administração Pública pode ser civil, penal e administrativa. Antes de se adentrar especificamente no assunto que trata do servidor público investido na profissão da área de controle interno, importante tecer comentários acerca das possibilidades de responsabilização de servidores que cometem atos lesivos ao Poder Público.

A responsabilidade do servidor público pelo exercício de cargo, emprego ou função pública se origina de condutas ilícitas ou de uma situação prevista em lei e se caracteriza de acordo com a seara jurídica em que consuma, por esse motivo é que afirma-se que a responsabilidade pode ser penal, civil e administrativa, sendo que cada responsabilidade é independente da outra. Significa dizer que pode ocorrer de um agente público responder no campo jurídico civil, sem haver necessariamente uma responsabilidade penal, por exemplo. Da mesma forma que, em algumas ocasiões o fato pode ensejar as responsabilidades nas três esferas simultaneamente, acumulando também desta forma as sanções advindas para cada tipo de responsabilidade (CARVALHO FILHO, 2015).

Enquanto Carvalho Filho (2015) e Di Pietro (2012) doutrinariamente compilou três possibilidades de responsabilização do servidor público, Meirelles (2004) faz menção à quatro possibilidades: a administrativa, a civil, a criminal e acrescentou a improbidade administrativa.

A responsabilidade administrativa deve ser apurada em processo administrativo, assegurando ao servidor o direito ao contraditório e à ampla. As hipóteses que configuram os ilícitos administrativos estão na legislação estatutária.

A responsabilidade civil é de ordem patrimonial, decorrente do artigo 186 do Código Civil que consagra a regra pela qual qualquer pessoa que causar dano a outrem está obrigado a repará-lo. Assim há que se verificar a ocorrência da culpa ou dolo, visto que não há possibilidade de responsabilização objetiva, conjugado com a relação de causalidade entre a ação ou omissão e o dano verificado (DI PIETRO, 2012). Assim, verifica-se que essa responsabilidade se apura na forma do direito privado e perante a justiça comum.

De acordo com o pensamento dos doutrinadores supramencionados, na responsabilidade civil sem a ocorrência do dano patrimonial para a Administração ou para o terceiro, não há fundamento para a responsabilização civil, que visa, unicamente, à reparação material, pecuniária, da Administração Pública.

A responsabilidade a que faz menção o §6º do art. 37 é a civil, posto que a administrativa decorre da situação estatutária e a penal está no Código Penal, no capítulo que trata dos crimes funcionais, arts. 312 a 327 (MEIRELLES, 2004).

Como já visto, a responsabilidade penal decorre da prática de um crime ou contravenção. Esta responsabilidade é apurada pelo Poder Judiciário, dando solução final do litígio. Destaca-se que a responsabilidade penal pode ser, ou não, ligada a função administrativa. Significa dizer que, quando está fora de sua função pública, a eventual prática de ilícito penal pode não causar nenhuma influência no âmbito da Administração. Por outro lado, a decisão penal condenatória terá também reflexo na esfera civil, caso tenha ocorrido dano patrimonial para a Administração (CARVALHO FILHO, 2015).

Na esfera Administrativa, a condenação criminal quando relacionada à prática de crime funcional, haverá reflexo na esfera administrativa. No caso de absolvição na esfera criminal ante a inexistência do fato (artigo 386, I do CPP) ou pela exclusão da condição de autor do fato (inciso IV, do art. 386 do CPP, não poderá o servidor ser punido na esfera administrativa. Diferente ocorre, no caso da absolvição por insuficiência de provas (art 386, V e VII, do CPP), na qual não haverá comunicabilidade com a esfera administrativa, questão já pacificada pelo Supremo Tribunal Federal (CARVALHO FILHO, 2015).

A responsabilidade por improbidade administrativa foi regulamentada pela lei 8.429/92, que em seu art. 12 declara que: “Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato” (BRASIL, 1992, p.4).

A lei foi o reforço dado ao dispositivo constitucional capitulado no artigo 37, §4º da CF/88 § 4º que também determina que “os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível” (BRASIL, 1988, p. 17). Por conta, desses dispositivos Meirelles (2004, p.479) explica que “a punição por improbidade administrativa decorre de responsabilidade distinta e independente das responsabilidades penal civil e administrativa previstas na legislação específica”.

Visto resumidamente as quatro formas de responsabilização do servidor público, passamos a tratar da responsabilidade do servidor perante os Tribunais de Contas. Nesse sentido, já é de conhecimento de que a Constituição da República dedicou especial atenção para o controle da Administração Pública mediante a previsão de mecanismos de controle

externo e interno da gestão pública, em especial dedicando os artigos 60 a 75 para disciplinar a atuação das Cortes de Contas. Visto também que o Tribunal de Contas auxilia o Poder legislativo no exercício do controle externo, sem o caráter de subordinação.

Sobre a natureza das decisões dos Tribunais de Contas, os julgamentos “são de caráter objetivo, com parâmetros de ordem técnica-jurídica, ou seja, subsunção de fatos às normas. Já o Poder Legislativo julga com critérios políticos de conveniência e oportunidade, de caráter subjetivo” (Melo, 2011, p.3). Informa ainda o referido artigo que a doutrina majoritária e a jurisprudência dos Tribunais superiores conferem natureza administrativa às decisões dos Tribunais de Contas, com fundamento no artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Brasileira de 1988. Posto que, o referido dispositivo indica o sistema de jurisdição una, ou seja, as decisões administrativas das Cortes de Contas, também estão sujeitas ao controle jurisdicional, por se tratar de atos administrativos. Se alinha a esse entendimento os doutrinadores José Cretella Junior, Jose Afonso da Silva e Odete Medauar. (MELO, 2011)

Dito isto, o servidor que se deparar com a responsabilização perante os Tribunais de Contas estará diante do controle externo, cujas decisões possuem natureza de ato administrativo, sujeito ao controle jurisdicional. Somado a esta parte introdutória temos a figura do controlador interno, ou qualquer que seja a denominação correspondente para o profissional da área investido mediante concurso público, como responsável pelo sistema de controle interno, o qual já carrega o preceito constitucional acerca da importância de suas atividades:

Art. 74[...]

§ 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 (BRASIL, 1988, p.30).

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, LC de nº 269 de 22 janeiro de 2007 também reprisou o texto em seu art. 8º ao prever que “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade nas contas anuais, dele darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária”. Já a Resolução de nº 14 de 02 de outubro de 2007, que trata do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, com um novo texto fez a mesma previsão, mas agora com uma condicionante:

Art. 163. O responsável pelo sistema de controle interno, sob pena de responsabilidade solidária, deverá representar ao Tribunal de Contas do Estado sobre as irregularidades e ilegalidades que evidenciem danos ou prejuízos ao erário não reparados integralmente pelas medidas adotadas pela administração, sem prejuízo do parecer conclusivo mencionado no § 2º do artigo anterior (TCE/MT, 2007, p.114)

Verifica-se que no Regimento Interno supramencionado, o dispositivo deixa claro que a representação se dará quando notificada a Administração esta não adotar as medidas necessárias para sanear ou reparar o ato lesivo, ou seja, a representação somente ocorrerá se dada a oportunidade para a Administração, essa não adotar as medidas necessárias para o devido saneamento do ato lesivo. O Guia de Implantação do TCE/MT, no modelo disponibilizado para criação do sistema de controle interno, dedicou um inciso no campo das responsabilidades da Unidade Central de Controle Interno propondo redação semelhante

Sobre essa temática o Tribunal já editou recomendação técnica:

137. Quais as providências a serem adotadas pelo controle interno quando constatar irregularidades e ilegalidades na gestão? O responsável pela Unidade de Controle Interno, nos termos das normas e procedimentos de controle em vigência, pode comunicar, primeiramente, a autoridade do setor onde foi constatada a irregularidade ou ilegalidade, para as correções pertinentes, ou cientificar diretamente a autoridade superior para que solicite ao responsável pelo setor auditado as devidas providências. Quando o responsável pelo setor for comunicado diretamente pela UCI, e não forem promovidas as correções necessárias, o responsável pela UCI comunicará a autoridade superior para que sejam tomadas as providências administrativas cabíveis, independentemente de haver dano ao erário. Caso a autoridade superior não tenha tomado as providências para a apuração dos fatos e/ou adoção de medidas saneadoras, a UCI deverá representar ao TCE-MT as irregularidades que configurarem grave infração à ordem legal e/ou causarem danos ao erário, sem prejuízo do Parecer Técnico conclusivo das contas anuais. A omissão do responsável pela UCI poderá resultar em sua responsabilidade solidária, nos termos do art. 74, § 1º, da CF/1988(TCE/MT,2014, p.54).

No mais faz, a recomendação técnica faz referência ao parecer conclusivo das contas anuais de gestão, de caráter obrigatório, a ser emitido pelo responsável pelo sistema de controle interno, cuja resolução normativa de nº 33/2012 regulamentou a sua edição inclusive com disponibilização de modelos orientativos para sua confecção e remetidos ao controle externo do TCE/MT para apreciação e acompanhamento por meio do sistema de Auditoria Pública Informatizada de Contas (APLIC).

Do exposto até aqui, tem-se que o responsável pela unidade central de controle possui todo um aparato do ordenamento jurídico que nasce com o preceito constitucional e se desenvolve nas normas infralegais, mediante as constituições estaduais, leis orgânicas municipais e regramentos locais próprios, tais como leis ordinárias, resoluções e instruções normativas que tratam da rotina interna de trabalho e as responsabilidades dos executores. Somado a este fato tem-se a atuação dos Tribunais Contas, neste caso em apreço a Corte de

Contas do Estado de Mato Grosso, desenvolvendo mecanismos que assegure os trabalhos desenvolvidos por estes servidores e promova o constante aprimoramento do sistema de controle interno, bem como exercendo sua função fiscalizadora própria do controle externo.

Cabe agora, apresentar a classificação das irregularidades editada pelo TCE/MT acerca do sistema de controle interno dos municípios. Essa classificação foi organizada, e consta do anexo único da 5ª versão da cartilha “Classificação de Irregularidades”, aprovada pela Resolução Normativa nº 02/2015, cuja finalidade está em “otimizar e estruturar o processo de apreciação e julgamento das irregularidades praticadas pelos fiscalizados do TCEMT” (TCE/MT, 2015, p.1).

Especificamente sobre o controle interno, a respectiva resolução explica que o primeiro dígito da classificação indica o ‘assunto’, no caso da irregularidade no controle interno identifica-se pela ‘letra E’. Já o segundo dígito se refere a gravidade da infração, sendo as letras A, B e C, para apontar as irregularidades de natureza Gravíssima, Grave e Moderada respectivamente.

Assim o manual apresentou as irregularidades a serem observadas pelos auditores de controle externos:

CONTROLE INTERNO

GRAVÍSSIMAS (A)

EA 01. Controle Interno_Gravíssima_01. Omissão do responsável pela Unidade de Controle Interno em representar ao Tribunal de Contas do Estado sobre as irregularidades/ilegalidades que evidenciem danos ou prejuízos ao erário não reparados integralmente pelas medidas adotadas pela administração (art. 74, §1º, da Constituição Federal; art. 8º da Lei Complementar Estadual nº 269/2007; art. 6º da Resolução Normativa TCE nº 33/2012; art. 163 da Resolução Normativa TCE nº 14/2007; art. 6º da Resolução Normativa TCE nº 01/2007).

GRAVES (B)

EB 01. Controle Interno_Grave_01. Não-instituição do Sistema de Controle Interno - SCI mediante lei específica (art. 74 da Constituição Federal; art. 162 Resolução Normativa TCE nº 14/2007; e art. 2º da Resolução Normativa TCE nº 01/2007).

EB 02. Controle Interno_Grave_02. Ausência de normatização das rotinas internas e procedimentos de controle dos sistemas administrativos que compõem o SCI (art. 5º da Resolução Normativa TCE nº 01/2007).

EB 03. Controle Interno_Grave_03. Não-observância do princípio da segregação de funções nas atividades de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações (art. 37, caput, da Constituição Federal).

EB 04. Controle Interno_Grave_04. Omissão do responsável pela Unidade de Controle Interno em comunicar/notificar o gestor competente diante de irregularidades/ilegalidades constatadas (art. 74, §1º, da Constituição Federal; art. 8º da Lei Complementar nº 269/2007; art. 6º da Resolução Normativa TCE nº 33/2012; art. 163 da Resolução Normativa TCE nº 14/2007; art. 6º da Resolução Normativa TCE nº 01/2007).

A CLASSIFICAR: GRAVES (B) OU MODERADAS

E_ 05. Controle Interno_a classificar_05. Ineficiência dos procedimentos de controle dos sistemas administrativos (art. 37, caput, da Constituição Federal; art. 161, V, da Resolução Normativa TCE nº 14/2007).

E_06. Controle Interno_a classificar_06. Descumprimento das normas de rotinas internas e procedimentos de controle dos sistemas administrativos (normas específicas do órgão/entidade).

E_07. Controle Interno_a classificar_07. Ausência e/ou inadequação de recursos humanos, materiais e/ou infraestrutura física para o desenvolvimento das atividades da Unidade Central de Controle Interno (art. 4º da Resolução Normativa TCE nº 33/2012).

E_08. Controle Interno_a classificar_08. Ausência de vinculação direta da Unidade Central de Controle Interno ao dirigente máximo do órgão/entidade (art. 1º da Resolução Normativa TCE nº 05/2013).

E_09. Controle Interno_a classificar_09. Responsável pela Unidade Central de Controle Interno não pertencente ao quadro efetivo do órgão/entidade (art. 1º da Resolução Normativa TCE nº 05/2013).

E_10. Controle Interno_a classificar_10. Ausência de cargo de controlador interno na estrutura do órgão/entidade (art. 3º da Resolução Normativa TCE nº 33/2012; Resolução de Consulta TCE nº 24/2008).

E_11. Controle Interno_a classificar_11. Não-preenchimento de cargos de controladores internos por meio de concurso público (art. 3º da Resolução Normativa TCE nº 33/2012; Resolução de Consulta TCE nº 24/2008).

E_99. Controle Interno_a classificar_99. Irregularidade referente à Controle Interno, não contemplada em classificação específica na Resolução Normativa nº 17/2010 – TCE-MT (TCE/MT, Resolução Normativa 02/2015, anexo único)

No documento foram criadas classificações genéricas para aquelas irregularidades que não eram contempladas pela Resolução Normativa de nº 17/2010, as quais eram intituladas de “irregularidades não classificadas”. Assim, a cartilha orienta que, “caso as equipes técnicas detectem irregularidade sem classificação específica deverão classificá-la atentando para o tema do achado” (TCE/MT, 2010, p.10). Esta classificação é utilizada para a conclusão dos quesitos dos relatórios técnicos preliminares dos auditores de controle externo.

Nota-se que a única classificação inserida no conceito de Gravíssima se refere ao descumprimento do preceito constitucional capitulado no § 1º do artigo 74 que trata da conduta omissiva do responsável pelo controle interno diante das irregularidades detectadas. Ademais, trazemos a baila alguns julgados do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso que faz referência direta com a responsabilidade do controlador interno perante esta Corte de Contas, os quais passa-se à análise no próximo tópico.

Em seguida, apresenta-se as manifestações do TCE/MT sobre a responsabilização do controlador interno, para tanto fez-se um levantamento nas edições dos Boletins de Jurisprudência do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, no período entre fevereiro de 2014 e junho de 2017, com a pesquisa concentrada nas expressões “controlador interno” e “controle interno”, para compor o acervo de achados deste estudo.

5.1 DOS CASOS EM QUE O TCE/MT MANIFESTOU-SE PELA RESPONSABILIZAÇÃO DO CONTROLADOR INTERNO

O primeiro caso a ser tratado é a responsabilização do controlador interno pela ausência de comunicação de irregularidades ao gestor público:

Controle Interno. Responsável pela unidade de controle interno. Comunicação formal de irregularidades. O responsável pela unidade de controle interno deve comunicar o gestor por escrito acerca de irregularidades constatadas, sob pena de ser responsabilizado por omissão no exercício de sua função, sendo que a mera comunicação verbal não supre essa obrigação. (Contas Anuais de Gestão. Relator: Conselheiro Substituto Luiz Carlos Pereira. Acórdão nº 72/2014-SC. Processo nº 7.201-0/2013).

O referido julgado trata das contas anuais de gestão do exercício de 2013 da Associação Mato-grossense dos Municípios, as quais foram consideradas regulares com recomendações, determinações legais e aplicação de multa. Dentre as multas aplicadas tem-se a aplicação de 11 UPFs/MT em razão da irregularidade de nº 8.1, classificada como EB 04 – controle interno – grave.

No caso em tela, a irregularidade adveio de o fato do controlador interno não ter realizado nenhuma comunicação interna ao gestor da unidade acerca de irregularidades durante o exercício de 2013, apenas se ateve a edição de instruções normativas, porém ausente qualquer comunicação expedida pela unidade central de controle interno.

No parecer nº 2.178/2014 expedido pelo Ministério Público de Contas constantes dos autos do processo em análise consta:

Com efeito, não bastam apenas recomendações verbais, como asseverado pela defesa, sendo o formalismo aspecto fundamental no papel do Controle Interno, conforme dispõe a Constituição Federal. A manutenção de um sistema de controle interno efetivo almeja o comprometimento dos servidores com o princípio da eficiência e, dessa forma, será possível resolver as pendências simultaneamente. Portanto, necessária a expedição de determinação ao responsável pela Unidade para que proceda à devida representação ao TCE/MT sobre as irregularidades e ilegalidades constatadas, sob pena de responsabilidade solidária, nos termos constitucionais (CF, art. 71,§1) e regimentais (art. 163, da Resolução nº 14/2007).

Apresenta-se outro julgado que caracteriza a responsabilidade do controlador interno diante da omissão em não emitir alertas ao dirigente maior da Administração Pública:

Responsabilidade. Prefeito. Controlador interno. Ausência de normas do sistema de controle interno Executivo municipal. Cabe responsabilizar o prefeito municipal pela não edição de instruções normativas que regulamentem normas, rotinas e procedimentos do sistema de controle interno do Poder Executivo municipal, bem como o controlador interno quando não emite alerta à autoridade e/ou ao Tribunal de Contas acerca de tal omissão. (Auditoria de Conformidade. Relator: Conselheiro Substituto Luiz Carlos Pereira. Acórdão nº 15/2017-SC. Julgado EM 17/05/2017. Publicado no DOC/TCE-MT em 26/05/2017. Processo nº 12.751-5/2016).

O Acórdão trata da auditoria de conformidade acerca dos atos de gestão da Prefeitura Municipal de Água Boa de 2012 a 2016, que resultou na expedição de recomendação,

determinação e aplicação de multa. Neste caso, não houve aplicação de multa ao responsável pelo sistema de controle interno, no entanto, tem-se a determinação para que no prazo de 60 dias haja a normatização das rotinas internas e procedimentos de controle dos contratos administrativos, nos termos da Resolução de nº 01/2207 do Tribunal. Bem como, pontuou o fato do controlador não emitir alertas ao gestor público.

Está evidente que na atuação do controlador interno é fundamental o registro de suas atividades seja no controle preventivo, simultâneo ou posterior. Assevera-se que as multas aplicadas pelo TCE/MT são destinadas ao Fundo de Reaparelhamento e Modernização do Tribunal de Contas, de acordo com as disposições da lei 8.411/2005 e devem ser pagas com recursos próprios do responsabilizado.

Outro julgado que também trata da omissão do servidor responsável pelo sistema de controle interno:

Responsabilidade. Controlador interno. Parecer sobre contas de gestão. Princípio da segregação de funções. Responde por omissão o servidor da unidade de controle interno que emitir parecer sobre as contas de gestão de ente público sem mencionar impropriedade referente à inobservância ao princípio da segregação de funções pela administração, estando sujeito à aplicação de sanção pecuniária pelo Tribunal de Contas. (Contas Anuais de Gestão. Relator: Conselheiro Substituto Luiz Carlos Pereira. Acórdão nº 67/2014-PC. Processo nº 7.786-0/2013).

Trata-se das contas anuais de 2013 da Câmara Municipal de Nova Ubiratã, julgadas regulares, com recomendações, determinações legais, restituição de valores e aplicação de multa. Na decisão em apresso foi aplicada multa de 11 UPFs/MT pela irregularidade 5 de natureza grave EB 03 pela inobservância do princípio da segregação de função nas atividades de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações, posto que apenas um servidor comissionado, estava responsável pela compra, licitação, fiscalização do contrato e pagamento do serviço.

O princípio da segregação das funções, também denominado por alguns doutrinadores de princípio das relações intersetoriais ou separação das funções, informa que nenhuma unidade administrativa deve controlar todos os passos-chave de um mesmo procedimento:

O princípio da segregação das funções aparece no bojo da atividade de controle como a orientação de que as funções administrativas sejam segregadas (parceladas) entre os vários agentesórgãos ou entes. A segregação das funções cria um ciclo em que cada um dos executores poderá conferir a tarefa feita alhures e dar o devido prosseguimento ao processo de execução (CASTRO, 2008, p.99)

O referido princípio também está previsto no Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno editado pelo TCE/MT quando este orienta que se atente para a segregação

das funções quando for realizar o trabalho de diagnóstico do comportamento da Administração em relação aos princípios de controle interno.

Ademais colacionamos mais um julgado do TCE/MT tratando da mesma temática:

Controle interno. Segregação de funções. Recebimento do objeto. Atesto da execução da despesa. A realização das atividades de recebimento de produtos e serviços e de atesto da execução da despesa pelo controlador interno contraria o princípio da segregação de funções, tendo em vista que o controlador interno deve realizar o controle posterior sobre essas atividades. A segregação de funções é um princípio básico do sistema de controle interno, segundo o qual nenhum servidor deve controlar mais de uma das fases inerentes a uma operação de receita ou despesa, para possibilitar a realização de um controle cruzado. (Contas Anuais de Gestão. Relator: Conselheiro Substituto Moisés Maciel. Acórdão nº 74/2015-PC. Julgado em 08/07/2015. Publicado no DOC/TCE-MT de 20/07/2015. Processo nº 1.487-7/2014).

O acórdão trata das contas anuais de gestão do exercício de 2014, cuja decisão está na regularidade das contas, com recomendações, determinações legais e aplicação de multas. Nesta auditoria, verificou-se que controlador interno é quem realizava o atesto das notas fiscais, ou seja, execução de atividade de conferência de recebimento de produtos e serviços, em típico trabalho de fiscal de contratos, contrariando o princípio da segregação das funções.

Outro apontamento que trata da impossibilidade de acúmulo de funções pelo controlador foi nas contas anuais de gestão de 2014 do Instituto Municipal de Previdência Social dos Servidores de Cáceres:

Controle interno. Segregação de funções. Envio de informações do Aplic pelo controlador interno. O acúmulo do exercício do cargo de controlador interno com a responsabilidade pelo envio de informações por meio do sistema Aplic ao Tribunal de Contas caracteriza afronta ao princípio da segregação de funções, evidenciando a execução de duas atividades distintas de uma mesma operação por um mesmo servidor e impossibilitando uma verificação cruzada de diferentes fases da gestão administrativa. (Contas Anuais de Gestão. Relator: Conselheiro Substituto João Batista Camargo. Acórdão nº 266/2015-PC. Julgado em 18/11/2015. Publicado no DOC/TCE-MT em 03/12/2015. Processo nº 1.722-1/2014).

As contas anuais foram julgadas regulares com determinações para que designe servidor específico para o envio dos informes do APLIC, bem como proceder a realização de concurso público para o provimento do cargo de controlador interno.

Sobre a possibilidade de acúmulo de funções pelo controlador interno, pelo princípio da segregação das funções pode-se afirmar que a impossibilidade é regra na administração dada a natureza das atividades desenvolvidas que perpassam por toda a esfera administrativa das unidades executoras. Como uma exceção a essa regra apresenta-se:

Câmara Municipal. Sistema administrativo de ouvidoria. Acúmulo das atividades de controle interno e ouvidoria. Na câmara municipal em que há reduzida estrutura administrativa e recursos materiais e humanos precários, e em que se opte por um

sistema administrativo próprio de ouvidoria, é possível que o responsável pelo controle interno seja designado para responder pelas atividades de ouvidoria, tendo em vista seus conhecimentos acumulados para ouvir e auxiliar os demandantes, desde que não deixe de desempenhar suas atribuições precípua de controle interno. (Contas Anuais de Gestão. Relator: Conselheiro Substituto Luiz Henrique Lima. Acórdão nº 1.935/2014-TP. Processo nº 8.245-7/2013).

Caracterizando a exceção dessa regra, tem-se manifestação favorável da Corte de Contas ante a possibilidade de acúmulo das funções de controlador interno e ouvidoria, nos termos apresentados no julgado supramencionado. Já foi visto também que, por imperativo da norma expedida pelo Tribunal de Contas, o responsável pelo sistema de controle interno deverá integrar a comissão de transmissão de mandato. No mais,

O último caso, não trata de um julgamento, mas de uma resposta a consulta realizada por um jurisdicionado acerca do limite de despesas com pessoal:

Pessoal. Limite. Despesa com Pessoal. Limite. Cálculo. Adequação ao limite independente de alerta. Vedações legais ao ultrapassar o limite prudencial. Adoção das medidas cabíveis para recondução ao limite máximo. Responsabilidades do controlador interno. Inclusão de parcelas de férias, gratificação natalina, terço constitucional de férias e abono pecuniário no cálculo.

1. Tendo o Poder ou órgão atingido o limite prudencial de 95% da 113 Esta decisão também trata do assunto “Contabilidade”. 208 despesa com pessoal, sujeita-se às vedações impostas pelo art. 22 da Lei de Responsabilidade Fiscal, e no caso em que se verificar que os percentuais de gasto excederam aos limites máximos previstos na LRF, o gestor deverá aplicar as medidas previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição Federal. Em ambos os casos as vedações e/ou medidas serão observadas independentemente de notificação dos órgãos de controle interno ou externo.

2. As medidas previstas no § 3º do art. 169 devem ser adotadas sucessivamente, iniciando-se pela redução em pelo menos 20% das despesas com cargos em comissão e função de confiança, seguido da exoneração dos servidores não estáveis e, caso as medidas citadas não sejam suficientes para assegurar o cumprimento dos limites legais, o servidor estável poderá perder o cargo. A Lei nº 9.801/99, que disciplina a perda de cargo público por servidor estável em razão de excesso de despesa com pessoal, é de observância obrigatória por todos os entes federados, sendo inconstitucionais quaisquer outras medidas emitidas em desacordo com essa norma pelas demais unidades da federação. Quando a exoneração parcial dos servidores não estáveis for suficiente para recondução da despesa aos limites legais, lei específica do respectivo ente federativo poderá estabelecer os requisitos objetivos e impessoais para exoneração desses servidores. Não havendo tal norma, aplica-se analogicamente a Lei nº 9.801/99 à hipótese de exoneração parcial dos servidores não estáveis. Em todo caso, a exoneração dos servidores será precedida de ato normativo motivado dos chefes de cada um dos poderes do respectivo ente federativo, que observará os critérios previstos na lei local ou nacional.

3. A despesa com pessoal será calculada levando-se em conta os gastos com despesa desta natureza no mês em referência e nos onze meses anteriores, observando-se o regime de competência, com base na Receita Corrente Líquida do mesmo período.

4. No controle dos gastos com pessoal, o controlador interno deverá acompanhar a aplicação e a observância das normas internas e verificar se o cálculo das despesas com pessoal está sendo feito de modo correto, inclusive analisando se há despesas que indevidamente não foram consideradas na apuração do montante. Ultrapassados os limites total ou prudencial, o responsável pelo controle interno deve acompanhar as medidas a serem adotadas, bem como sugerir ao gestor medidas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts.

22 e 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal e dos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição Federal.

5. O pagamento de férias, gratificação natalina, um terço constitucional de férias e abono pecuniário de férias concedido aos agentes públicos no exercício da atividade deve ser computado na despesa com pessoal. Já o abono pecuniário de férias pago em razão da perda da condição de servidor não se amolda ao conceito de despesa com pessoal (Resolução de Consulta nº 53/2010 (DOE, 23/06/2010))

Nesta consulta, o Tribunal de Contas trata dos procedimentos a serem adotados pela unidade gestora quando houver afronta aos dispositivos legais da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) de nº 101/00 no que se refere aos percentuais autorizados para despesas com pessoal. Ao discorrer sobre o procedimento a ser adotado quando os limites forem ultrapassados, o TCE/MT evidenciou a responsabilidade do controlador interno em monitorar os limites de despesa com pessoal e o controle dos gastos. Bem como acompanhar as medidas adotadas pela gestão para se adequar aos ditames da LRF.

5.2 CASOS EM QUE O TCE/MT MANIFESTOU-SE PELA NÃO RESPONSABILIZAÇÃO DO CONTROLADOR INTERNO

Neste tópico apresenta-se os casos em que houve os apontamentos pelas equipes técnicas de auditoria externa do TCE/MT, porém as decisões, inversamente, declinaram pela não responsabilização do controlador interno.

O primeiro caso se refere às contas anuais de gestão da Câmara Municipal de Ribeirão Cascalheira do exercício de 2013, julgadas regulares com recomendações e aplicação de multa:

Responsabilidade. Implantação de normas de controle interno. Controlador interno. Líder de unidade. A implantação de normas de rotinas e de procedimentos de controle interno não é responsabilidade do controlador interno, mas de cada unidade administrativa, cujo líder deve elaborar as normas afetas a sua unidade, que serão posteriormente utilizadas como instrumento para fiscalização pelo controlador interno. (Contas Anuais de Gestão. Relator: Conselheira Substituta Jaqueline Jacobsen. Acórdão nº 93/2014-SC. Processo nº 8.008-0/2013)

Consta no processo irregularidade apontada pela equipe técnica de controle externo para responsabilização do controlador interno referente à ausência de informações no APLIC, o Ministério Público de Contas também se manifestou pela manutenção da irregularidade ao profissional de controle interno. Nas razões do voto da Conselheira Substituta Relatora Jaqueline Jacobsen consta que em sua defesa, o profissional de controle interno explicou que:

[...] que cabe ao controle interno a normatização e a orientação de cada setor, todavia, a operacionalização não lhe cabe, pois a entidade possui servidores e gestor para o controle e a adequação às suas normas internas. A controladora interna pontuou, ainda, que o controle interno faz reuniões constantemente com o objetivo

de melhorar os procedimentos, de tal modo que a falha foi constatada e informada ao gestor inúmeras vezes, para que solicitasse à pessoa responsável pela alimentação do Sistema APLIC que fossem adotadas as devidas providências.(TCE/MT. Razões do Voto. Processo nº 8.008-0/2013)

Com posicionamento divergente da Secretaria de Controle Externo (SECEX) e do Ministério Público de Contas, a Relatora enfatizou que a implantação de rotinas internas e procedimentos de controle interno são de responsabilidade de cada unidade executora e não exclusividade do controlador interno, o qual caberá a fiscalização do cumprimento dessas normas, portanto, não devendo ser este responsabilizado pela ineficiência ou inexistência dos procedimentos de controle interno dos sistemas administrativos, cuja responsabilidade deve recair sobre a direção dessas unidades em solidariedade com o dirigente máximo. O que culminou com a exclusão da responsabilidade do profissional de controle interno.

A próxima decisão trata das contas anuais de gestão de 2013 do Poder Legislativo de Sapezal:

Responsabilidade. Ineficiência de procedimentos de controle inerentes a sistema administrativo. 1. A responsabilidade pela ineficiência dos procedimentos de controle inerentes a sistemas administrativos é do servidor responsável pela unidade executora do sistema e do dirigente máximo da organização, desde que se comprove, neste último caso, a culpa in elegendo ou in vigilando do gestor. 2. O auditor ou controlador interno não deve ser responsabilizado pela ineficiência de procedimentos de controle inerentes a cada sistema administrativo, uma vez que o controle exercido por esse profissional visa avaliar a eficiência e eficácia das estruturas de controle interno dos sistemas administrativos do órgão ou entidade, por meio de métodos, procedimentos e técnicas de auditoria que são definidos e executados, considerando os critérios de materialidade, relevância e criticidade dos riscos de cada sistema administrativo. (Contas Anuais de Gestão. Relator: Conselheiro Substituto Isaías Lopes da Cunha. Acórdão nº 199/2014-SC. Processo nº 8.228-7/2013).

O controlador interno fora apontado no quesito da ineficiência dos procedimentos de controle do sistema administrativo de transportes, posto ser incapaz de assegurar informações fidedignas ao controle de custo com combustíveis. Nas razões do voto, o Relator Conselheiro Substituto Isaías L. da Cunha dedicou um espaço para tratar das responsabilidades do controlador interno com explicações que merecem destaque:

No que tange à responsabilização do controlador interno pela equipe técnica discordo plenamente, pelos seguintes motivos e fundamentos:

Primeiro, o Sistema de Controle Interno compreende, entre outros, os controles exercidos pela Unidade de Controle Interno e pelas Unidades Executoras dos Sistema de Controle Interno, que são as diversas unidades da estrutura organizacional do Poder Legislativo municipal.

Segundo, o controlador interno não é responsável pela ineficiência dos procedimentos de controle dos sistemas administrativos, dos quais o setor de transporte faz parte, pois o controle exercido pelo auditor ou controlador interno visa avaliar a eficiência e eficácia das estruturas de controle interno dos Sistemas

Administrativos do órgão ou entidade, por meio de métodos, procedimentos e técnicas de auditoria que são definidos e executados considerando os critérios de materialidade, relevância, criticidade dos riscos de cada sistema administrativo. (TCE/MT. Processo nº 8.228-7/2013. Razões do Voto)

Ademais, o Relator fundamentou as razões do voto na Resolução Orientativa de nº 33/2010 expedida pelo TCE/MT para as equipes de auditoras. Nesta Orientação normativa consta a informação de que o controlador interno somente deverá ser responsabilizado diante dos casos de omissão, ou seja, nos casos em que tinha conhecimento do fato, no entanto, não adotou providências para a devida correção ou prevenção. Assim, constatada a ineficiência do sistema de controle interno, não significa por si só a responsabilização direta do controlador interno. E ainda, indica o Relator que o item 6 da Norma Orientativa “estabelece que a responsabilidade pela ineficiência dos sistemas administrativos é do servidor responsável pela unidade executora do sistema e do gestor máximo” (TCE/MT, Processo nº 8.228-7/2013. Razões do Voto p. 04). E, diante de todo o exposto, conclui o Relator: “Portanto, excluo do pólo passivo dessa irregularidade a controlador interno, pelo fato desse agente público não ser responsável por contas, uma vez que o Tribunal de Contas julga contas e não pessoas (conduta funcional)” (TCE/MT, Processo nº 8.228-7/2013. Razões do Voto p. 04).

Em seguida, apresenta-se a jurisprudência da Corte de Contas que trata de Representação de Natureza Interna, ou seja, realizada pela própria equipe de auditoria do TCE/MT em face da Prefeitura Municipal de Lucas do Rio Verde processada em 2012:

Responsabilidade. Controlador interno. Gestor e servidores designados. Encaminhamento de informes e documentos para prestação de contas pelo GEO-Obras. Não cabe imputar responsabilidade ao controlador interno pela extemporaneidade no encaminhamento, por meio do sistema informatizado GEO-Obras, de informes e documentos destinados à prestação de contas, tendo em vista que a responsabilidade pela prestação de contas e pelo envio de informações é da autoridade gestora e dos servidores por ela expressamente designados. (Agrav. Relator: Conselheiro Domingos Neto. Acórdão nº 1.297/2014-TP. Processo nº 7.291-5/2012).

A exclusão da multa aplicada ao controlador se deu em grau recursal mediante interposição de Agravo da decisão prolatada. No caso em tela, o parecer de nº 5.816/2013, expedido pelo Ministério Público de Contas, informa que a equipe técnica constatou irregularidade no envio dos informes obrigatórios até o 2º quadrimestre de 2011, sugerindo a aplicação de multa. Concluiu o referido parecer pela procedência da representação com manutenção das responsabilidades.

Nessa mesma linha interpretativa, o julgamento Singular de nº 761/DN/2014, prolatado pelo Conselheiro Domingos Neto, aplicou multa de 138 UPFs/MT ao controlador interno pela irregularidade detectada sob fundamento de que cabe a esse profissional tomar

providências para estabelecer pontos de controles que permitam identificar as falhas e garantir o envio regular das informações ao Sistema GEO-OBRS.

Porém, em grau recursal, nas Razões do Voto, o Conselheiro em questão adotou uma nova posição interpretativa, sob o fundamento de que após detida análise dos posicionamentos adotados pelo Corte de Contas deu razão aos argumentos da defesa e, com fundamento no art. 74 e seus parágrafos da Constituição Federal c/c artigo 163 do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso concluiu que “não cabe imputar ao controlador interno responsabilidade que é da autoridade gestora e de servidores por ela expressamente designados” (Processo nº 7.291-5/2012. Razões do Voto. p.03).

Por último, apresenta-se o Acórdão das contas anuais de gestão de 2013 da Câmara Municipal de Luciara, cujo julgamento resultou na regularidade das contas, com recomendação, determinação legal e aplicação de multa:

Responsabilidade. Controlador interno. Comunicação ao gestor acerca de recomendações e determinações do Tribunal de Contas. Tendo em vista a ausência de previsão constitucional ou regimental, o controlador interno não deve ser responsabilizado por não comunicar o gestor de maneira formal sobre as recomendações e determinações prolatadas nas decisões do Tribunal de Contas, uma vez que estas são publicadas em diário oficial para dar amplo conhecimento de seu conteúdo, e com direcionamento ao próprio gestor e aos demais interessados. (Contas Anuais de Gestão. Relatora: Conselheira Substituta Jaqueline Jacobsen. Acórdão nº 27/2014-SC. Processo nº 7.911-1/2013).

O referido processo aponta a responsabilização do controlador interno, classificada como grave, referente a sua omissão em comunicar ou notificar o gestor competente diante de irregularidades/ilegalidades constatadas acerca das determinações contidas no acórdão de nº 254/2012-SC referentes as contas de gestão de 2012. Sendo esse o posicionamento da equipe de auditoria de controle externo e do Ministério Público de Contas após análise dos argumentos de defesa.

Em sentido contrário caminhou o voto da relatora Conselheira Substituta Jaqueline Jacobsenque, ante a análise da defesa que consta a informação dada pelo gestor de que recebeu orientações informais do controlador interno acerca das determinações contidas na análise das contas anteriores, fez as seguintes ponderações:

Após análise detida da irregularidade apontada, data vênia entendimentos contrários, não vislumbro irregularidade ou falha em razão da omissão do controlador interno em não comunicar o gestor acerca das determinações contidas no Acórdão 254/2012-SC.

No presente caso, destaco que não há previsão constitucional, e tampouco regimental, que obrigue o controlador interno em comunicar o gestor de maneira formal sobre as determinações emanadas das decisões do Tribunal.

Ademais, percebo que, embora seja atribuição do controlador interno dar ciência ao gestor acerca das irregularidades/ilegalidades constatadas, a ausência de notificação ou comunicação das determinações contidas no Acórdão, não deve incidir em irregularidade, haja vista que a decisão é publicada no Diário Oficial justamente para dar amplo conhecimento de seu conteúdo e, inclusive, é direcionada ao próprio gestor e aos demais interessados.

Pelo exposto, entendo que, não houve descumprimento ao artigo 74, da Constituição Federal por parte do controlador interno e este não incorreu na irregularidade EB04, Controle Interno, motivo pelo qual considero sanada a irregularidade. A irregularidade (Processo nº 7.911-1/2013, Razões do Voto, p.02).

No mais, como visto, concluiu a Relatora que os acórdãos do TCE/MT são publicados no Diário Oficial e direcionado o conteúdo ao próprio gestor, portanto a ausência de notificação formal não deve configurar irregularidade para este caso.

A Relatora também afastou a responsabilidade do controlador ante a irregularidade detectada pela não nomeação de fiscal de contrato, inexistindo acompanhamento e fiscalização da execução contratual. Neste caso, o gestor informou que diante das recomendações do controlador interno, as quais se deram de forma verbal, adotou medidas para sanar a inconsistência. Desta feita, a Conselheira Substituta argumentou que “não é de competência do controlador interno a nomeação de fiscal do contrato, não havendo nexo de causalidade entre sua conduta e o fato ocorrido, motivo pelo qual afasto a sua responsabilidade em relação a essa irregularidade” (Processo nº 7.911-1/2013, Razões do Voto, p.03).

Outro quesito apontado pela equipe técnica de auditoria foi a ineficiência dos sistemas de controle interno de alguns sistemas administrativos: notas fiscais sem o devido atestamento e notas fiscais com datas posteriores à data de emissão dos empenhos contrariando o art. 60 da Lei do Orçamento de nº 4.320/64 que veda a realização de despesa sem o prévio empenho.

Sobre esse apontamento, mais uma vez a Relatora se posicionou pela exclusão da responsabilização do controlador interno com a seguinte fundamentação:

Entretanto, no meu entendimento, a responsabilidade pelas falhas no sistema de compras, incluindo os recebimentos dos bens e serviços, sem o devido atestamento das notas fiscais respectivas, não deve ser atribuída ao controlador. Essa responsabilidade deve ser atribuída ao líder da unidade executora, que deveria ter observado as normas de rotinas e procedimentos de controle. (TCEMT. Processo nº 7.911-1/2013. Razões do Voto)

No entanto, cabe ressaltar que, a Conselheira Substituta manteve uma irregularidade apontada na auditoria das contas de gestão e aplicou de multa de 05 UPFs/MT ao controlador interno pelo não envio do parecer do controle interno integral até dezembro de 2013 por meio

do Sistema APLIC. Caracterizando omissão do responsável pela unidade central de controle interno.

Diante do apresentado verifica que, dentre as irregularidades classificadas pelo TCE/MT a omissão do controlador interno diante das ilegalidades praticadas na gestão pública em não promover atos com intuito de alertar o dirigente máximo do órgão ou ente constitui a de maior gravidade. Da mesma forma constatou-se que a Corte de Contas tem promovida a responsabilização do controlador quando da sua omissão e, adotando uma linha interpretativa de que a este não cabe a responsabilização pela ineficiência de controles internos ocorridos pela inexecução ou inobservância dos procedimentos internos de rotina de trabalho dos servidores lotados nas unidades executoras. Em síntese, acerca da responsabilização do controlador interno perante o TCE/MT tem-se a seguinte explanação:

No entanto, para a individualização da responsabilidade dos demais agentes públicos que deram causa a irregularidade é necessário a comprovação de sua conduta irregular, do nexo de causalidade, do dano e de sua culpabilidade. Nessa seara, controlador interno somente poderá ser responsabilizado se (i) ao tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade não comunicar ao Tribunal de Contas (art. 74, §1º, CF) e (ii) der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário, tendo em vista que ele não é gestor ou responsável por contas, pois não pratica atos de gestão sujeito à sua jurisdição e fiscalização (CUNHA, 2011, p.01).

Nesse caminho, importante ressaltar que o controlador interno para o exercício de suas atribuições deve adotar medidas de cunho orientativo e preventivo para que o gestor público não venha a incorrer em irregularidades e consequentemente não cause dano ao erário. Sabe-se que não há possibilidade do controlador promover o acompanhamento de todos os sistemas administrativos em sua plenitude, por isso, que constantemente se verifica a responsabilização pela omissão das situações irregulares das quais o controlador tenha tomado conhecimento. Sobre esses aspectos já pronunciou o Conselheiro Substituto Luiz Henrique de Lima ao dizer que “quem tenta controlar tudo não controla o essencial”. O mesmo Conselheiro Substituto também faz menção ao controle preventivo e sua importância para a Administração Pública:

O controle que funciona é o controle preventivo. O controle que funciona é o controle substantivo, que elege prioridades e acompanha pari-passu a execução de projetos. O controle que funciona é aquele que orienta, esclarece e alerta. O controle que funciona é o que concentra e aprofunda sua fiscalização naquilo que é essencial, mediante critérios de materialidade, relevância, risco e oportunidade. O controle que funciona é o controle especializado em áreas como engenharia, previdência, tecnologia da informação e meio ambiente. O controle que funciona é o que utiliza ferramentas de inteligência artificial e monitoramento de alertas em repositórios de dados. O controle que funciona é aquele em que as diversas instituições envolvidas dialogam e atuam articuladamente em redes colaborativas (LIMA, 2017, p.01).

Finaliza o nobre Conselheiro o artigo explicando que há muito que se fazer para o aprimoramento dos controles da Administração Pública e, indica entre as possibilidades a profissionalização do controle interno e “definir com clareza que o controle necessário é o controle que funciona” (LIMA, 2017, p.01) . O Conselheiro Substituto Isaías Lopes da Cunha enfatiza a importância da valorização do profissional do controle interno:

[...] é preciso estruturar e valorizar as carreiras de auditores ou de controladores internos no âmbito estadual e municipal, como carreira típica de Estado, assegurando-lhes, dentre outras, políticas de remuneração e de vantagens indenizatórias, neste último aspecto, tendo como parâmetro e/ou simetria as dos agentes públicos pertencente às carreiras jurídicas, fiscal e de controle externo do Estado de Mato Grosso (CUNHA, 2013, p.01).

Nessa ingerência, importante que o controlador interno no exercício de suas atribuições atente-se para a elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna, assim intitulado pelo Guia de implantação do TCE/MT e adotada a sigla PAAI. Este documento tem por finalidade apresentar o cronograma de trabalho e atuação da unidade central de controle interno durante determinado exercício. Nele constam as ações e orientações para o controle preventivo, simultâneo e posterior, sendo este último as auditorias de conformidade. Este é o momento oportuno para que o responsável pela unidade central de controle interno promova a correta seleção dos pontos essenciais e de riscos para a gestão administrativa, financeira, patrimonial, contábil e orçamentária do ente público.

A resolução normativa de 26 de 2014 do TCE/MT garante aos controladores a competência para elaboração e aprovação do plano anual de trabalho, questão que reforça a independência da atuação desse profissional. O plano de trabalho deverá ser encaminhado ao dirigente máximo do órgão para conhecimento, nesse sentido também importante a divulgação nos meios oficiais em respeito ao princípio da publicidade e transparência.

Uma questão de suma importância para o avanço do Controle Interno na Administração Pública está na aprovação da PEC nº 45/2009 pelo Congresso Nacional que acrescenta o inciso XXIII no art. 37 com o seguinte texto:

As atividades do sistema de controle interno, previstas no art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão, em especial, as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgão de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreira específica, na forma de lei complementar, e por outros servidores e militares, devidamente habilitados para essas atividades, em exercício nas unidades de controle interno dos Comandos militares (PEC Nº 49/2009. Senado, p.01).

Veja que o texto não faz referência ao art. 70 da Constituição Federal que também trata do sistema de controle interno e muito reprisado em constituições estaduais. A redação também informa a concentração das atividades de controle interno em quatro funções: ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição. A inserção do texto nos incisos do artigo 37 que trata da organização da Administração Pública dará força constitucional para o sistema de controle interno dando-lhe o caráter de função essencial para as atividades da Administração Pública e o fortalecimento dos controles administrativos.

Tramita também na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar de nº 295/2016 que trata de normas gerais sobre planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública; bem como promove alterações na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 e revoga a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. O texto do Projeto faz referência constante ao controle interno e dedicou um capítulo para tratar do Controle Interno.

O §1º do artigo 65 do Projeto informa que cabe ao gestor o controle prévio da gestão, deixando evidente a relevância do controle preventivo na esfera da Administração Pública. O §1º do artigo 66 informa que as contas de gestão serão analisadas anualmente pelo sistema de controle interno e submetidas ao Tribunal de Contas, questão que informa a interação entre o controle interno e externo no aprimoramento quanto à fiscalização da gestão pública. O mesmo se verifica no artigo 66 que trata da possibilidade de compartilhamento entre os órgãos de controle interno e externo de documentos, informações, instruções e relatórios técnicos relativos às ações por eles realizadas.

Sobre esse compartilhamento, ressalta-se que o TCE/MT já tem realizado esse compartilhamento mediante ações de qualificação constante dos servidores e controladores internos através da Escola de Contas, como exemplo o programa Gestão Eficaz. Também disponibiliza a ferramenta do APLIC – Auditor aos controladores internos para que acompanhem as informações remetidas pela unidade ao TCE/MT. Da mesma forma, os controladores têm remetido seus papéis de trabalho ao TCE/MT, de acordo com as determinações normativas dessa Corte, bem como havendo a disponibilidade quando das inspeções in loco.

Ademais o Projeto de Lei Complementar faz previsão das finalidades do sistema de controle interno em seu artigo 70 e apresenta suas funções específicas no artigo 71. Questão interessante está no §1º do artigo 72 que determina que o órgão central do sistema de controle interno e seu titular deverão ter vinculação funcional e hierárquica direta com o dirigente máximo do Poder.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

“O fundamento de uma boa república, mais até do que as boas leis, é a virtude dos cidadãos” (Norberto Bobbio).

Embora o sistema de controle interno esteja endossado em diversos dispositivos da Constituição da República e reiterado em todas as Constituições Estaduais, na prática, muitos municípios ainda estão imprecisos na sua efetivação. Em Mato Grosso, o Tribunal de Contas adotou medidas para a implantação, estruturação e efetivação do sistema por todas as unidades do Poder Público do estado.

O pontapé inicial se deu com a edição da Resolução Normativa de nº 001/2007 que aprovou o Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública que tinha por finalidade a disponibilização de um modelo adequado para orientar o processo de implantação que duraria até 31 de dezembro de 2011.

Antes mesmo da edição da respectiva resolução normativa o TCE/MT já atuava no sentido de apontar as irregularidades quanto à não constituição de um sistema administrativo de controle interno na municipalidade. Com o advento do regulamento, durante o período de implantação, o TCE/MT continuou sua verificação principalmente quanto ao cumprimento do cronograma previsto para a criação dos sistemas. Até final de 2011, nos julgados analisados não foram verificadas aplicações de multas pela ausência ou ineficiência do sistema de controle interno, somente determinações e recomendações para implantação, aprimoramento ou reestruturação do sistema de controle interno, talvez pelo fato de ter em andamento o cronograma cujo prazo se estendia até 31 de dezembro daquele ano.

Também foram editadas outras normas orientadoras para a efetivação do sistema, sendo comentadas a Resolução Normativa de nº 33/2012 que estabeleceu o padrão dos pareceres a serem emitidos pelos responsáveis pelo sistema de controle interno e os respectivos prazos de remessa.

A Resolução Normativa de nº 26/2014 que alterou a redação da normativa anterior incluindo os requisitos mínimos para estruturação e funcionamento dos sistemas de controle interno. Em 2016 foram aprovadas as Resoluções Normativas de nº 18 e 19/2016 que tratou da transmissão de mandato e o período eleitoral, nela inserindo responsabilidades ao controlador interno.

E, recentemente houve a publicação da Resolução Normativa de nº 02/2017 que instituiu de forma permanente o Projeto Aprimora cuja finalidade é o aprimoramento dos

sistemas de controle interno dos fiscalizados. Essas ações do Tribunal de Contas mantêm uma constante interação entre o controle externo e interno, o que contribui para o aprimoramento do controle da Administração Pública.

O Tribunal de Contas do Estado possui tratamento específico para classificação das irregularidades no controle interno dos fiscalizados, organizadas em 13 tópicos cuja natureza varia entre Gravíssima, Grave e Moderada. No entanto, somente uma foi catalogada como gravíssima e se constitui na omissão do responsável pelo órgão central do sistema de controle interno em representar ao TCE sobre as irregularidades que evidenciem dano ou prejuízo ao erário. O estudo revelou que, dentre as decisões analisadas, aquelas que ensejaram a responsabilização do controlador se fundamentaram no seu comportamento omissivo em total afronta ao §1º do artigo 74 da Constituição Federal.

Verificou-se também a orientação desta Corte de Contas em não punir o controlador interno pela inexecução de procedimentos internos de trabalho, sendo esta de responsabilidade dos servidores lotados nas unidades executoras e seu corpo diretivo.

Também ficou claro que o não acúmulo de funções dentro do órgão é regra para o profissional do controle interno em respeito ao princípio da segregação de função. A exceção encontrada está na determinação, por força de resolução, deste profissional em compor a comissão de transmissão de mandato e a possibilidade de acumular as atribuições da ouvidoria quando há reduzida estrutura administrativa e recursos materiais e humanos precários.

Ademais, está evidente que para que o controlador interno não venha a ser responsabilizado perante o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, imperioso adotar mecanismos de controle preventivo realizando um planejamento de atuação mediante a seleção dos pontos de controle necessários para o gerenciamento dos riscos e evitar eventuais danos ou prejuízos ao erário. O trabalho preventivo do controle interno é fator de grande relevância e contribui para o trabalho do controle externo do Tribunal de Contas, posto que este normalmente exerce o controle simultâneo e a *posteriori*, diminuindo os impactos da má gestão da Administração Pública, se tornando num sistema integrado de controle, num potencial combate à corrupção na esfera pública.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BRASIL. 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 19/06/2016, às 8:00h.

_____. 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal de nº 101 de 04 de maio de 2000. Senado Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em 15/06/2017 às 10:10h.

_____. 1992. Lei de improbidade administrativa de nº 8.429 de 2 de junho de 1992. Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm. Acesso em 15/06/2017 às 11:30h.

BUGARIN, Paulo Soares. O princípio constitucional da economicidade na jurisprudência do tribunal de contas da união. Belo Horizonte: Forum, 2004.

CARVALHEIRO, Jader Branco.FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Porto Alegre: ATRICON, 2007.

CARVALHO FILHO. José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 29 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CASTRO. Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. 2ª Ed. Belo Horizonte: Forum, 2008.

CRUZ, Flávio da. GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CUIABÁ. Lei Orgânica de 05 de abril de 1990. Disponível em http://www.camaracba.mt.gov.br/arqs/LEI_ORGANICA_DO_MUNICIPIO.pdf. Acesso em 31/07/2017 às 12:55h.

CUNHA, Isaías Lopes da. **Controle interno: responsabilidade do gestor**. 2010. disponível em:

<https://www.tce.mt.gov.br/artigo/show/id/8/autor/4>. acesso em 26/07/2017 as 16:59h.

_____. **Lei anticorrupção e a valorização do controle interno**. <https://www.tce.mt.gov.br/artigo/show/id/93/autor/4>. 2013. Acesso em 25/07/2017 às 15:00h.

_____. **A responsabilização do controlador interno perante os TCs**. 2011. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/artigo/show/id/28/autor/4>. Acesso em 28/07/2017, às 22:00h.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FORTINI, Cristiana. IVANEGA, Miriam Mabel (Coord). **Mecanismos de controle interno e sua matriz constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GLOCK, José Osvaldo. Guia para a implementação do sistema de controle interno nos municípios. Curitiba: Juruá: 2007.

FINK, Roberto Carlos. **O sistema de controle interno nos municípios e as condicionantes para o seu efetivo funcionamento.** Porto Alegre, 2008. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/esgc/biblioteca_eletronica/monografias/gestao/O%20SISTEMA%20DE%20CONTROLE%20INTERNO%20NOS%20MUNICIPIOS%20E%20AS%20CONDICIONANTES%20PARA%20O%20SEU%20EFETIVO%20FUNCIONAMENTO.pdf

FORTINI, Cristiana. IVANEGA Mirian Mabel (coord). **Mecanismos de controle interno e sua matriz constitucional; um diálogo entre brasil e argentina.** Belo Horizonte: Fórum, 2012.

LIMA, Ivonete Dionísio de. **A interação entre os controles interno e externo: um estudo no âmbito estadual da administração pública brasileira.** Salvador, 2007. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/dissertacao_ivonete.pdf. Acesso em 24/06/2007 às 10:00h.

LIMA, Luiz Henrique de. **O controle que funciona.** 2017. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/artigo/show/id/262/autor/6>. Acesso em 26/07/2016 às 18:12h

_____. **Fortalecer o controle interno.** 2013. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/artigo/show/id/51/autor/6>. Acesso em 26/07/2016 às 19:00h.

_____. **Tribunais de Contas: temas polêmicos.** Belo Horizonte: Fórum, 2016.

MATO GROSSO. 1989. **Constituição do Estado de Mato Grosso de 05 de outubro de 1989.** Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70444/CE_MatoGrosso.pdf?sequence=1. Acesso em 15/06/2017 às 18:20h.

_____. **Lei orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso de nº 269 de 22 de janeiro de 2007.** <http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00051757/LEI%20ORG%20NICA%20-%20ATUALIZADA%20AT%20C3%89%20JANEIRO%20DE%202015.pdf>

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de direito administrativo.** 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, Paulo Sergio Ferreira. **A natureza jurídica das decisões dos Tribunais de Contas.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 89, jun 2011. Disponível em: < http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9704&revista_caderno=4 >. Acesso 31/07/2017 às 17:00h.,

OLIVEIRA, Raul Miguel Freitas de. **A responsabilidade dos agentes públicos à luz da jurisprudência dos tribunais de contas.** disponível em http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9969. Acesso em 17 de julho de 2017 às 14:15h.

Rondonópolis. **Lei Orgânica de 05 de maio de 1990.** Disponível em http://www.rondonopolis.mt.gov.br/Lei_Organica_Rondonopolis_.pdf. Acesso em 31/07/2017 às 12:40h

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

TCE/MT. **Guia de implantação do sistema de controle interno na administração pública**. Cuiabá: PubliContas, 2007.

_____. **Consolidação dos entendimentos técnicos**. Período de janeiro de 2001 a janeiro de 2007. 9º ed. Cuiabá: PubliContas, 2017.

_____. **Classificação de irregularidades: critérios para as decisões sobre contas anuais**. 5º ed. Cuiabá: Publicontas, 2015.

_____. **Perguntas frequentes e respostas aos fiscalizados**. 3ª ed. Cuiabá: Publicontas, 2014.

_____. **Boletim de jurisprudências**. Edição consolidada. Fevereiro de 2014 à Julho de 2015. Cuiabá: PubliContas, 2015.

_____. 2017. **Projeto Aprimora do TCE-MT fortalece o controle interno dos municípios de MT**. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/conteudo/show/sid/73/cid/44073/t/Projeto+Aprimora+do+TCE-MT+fortalece+o+controle+interno+dos+munic%EDpios+de+MT>. Acesso em 28/07/2017. às 14:40h

_____. **Resolução normativa de nº 01 de 06 de março 2007**. Aprova o “Guia para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública”, estabelece prazos e dá outras providências

_____. **Resolução normativa de nº 13 de 07 de dezembro de 2010**. Altera a Resolução Normativa nº 16/2008 do TCE-MT - que estabelece regras para remessa de informações via internet pelas unidades gestoras, por meio do Sistema APLIC, altera a Resolução Normativa nº 1/2009 – que estabelece o Manual de Orientação para remessa de documentos ao TCE-MT, e dá outras providências.

_____. **Resolução normativa de nº 33 de 11 de novembro de 2012**: Aprova padrões e prazos de envio dos pareceres da Unidade Central de Controle Interno das organizações municipais sobre as contas anuais de gestão e de governo ao TCE/MT, estabelece diretrizes para o sistema de controle interno e dá outras providências.

_____. **Resolução normativa de nº 26 de 18 de novembro de 2014**. Altera a Resolução Normativa nº 33/2012, aprova os requisitos, o conceito e a estrutura da referência do sistema de controle interno dos fiscalizados, bem como estabelece a competência da UCI para elaborar, aprovar, modificar e executar o seu Plano Anual de Auditoria Interna – PAAI

_____. **Resolução normativa de nº 18 de 06 de junho 2016** Aprova a cartilha denominada “Contas públicas em final de mandato e em ano eleitoral (Eleições 2016): orientações aos gestores públicos municipais”.

_____. **Resolução Normativa de nº 19 de 21 de junho de 2016**. Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pelos atuais e futuros Chefes de Poderes Estaduais e Municipais e dirigentes de órgãos autônomos, por ocasião da transmissão de mandato.

_____. **Resolução normativa de nº 02 de 21 de março 2017**. Dispõe sobre a instituição permanente do Projeto de Aprimoramento do Sistema de Controle Interno dos Fiscalizados, denominado Projeto Aprimora, no âmbito do Programa de Desenvolvimento Institucional Integrado (PDI) do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso

_____. **Resolução de Consulta nº 13 de 31 de julho de 2012**.

- _____ **Resolução de Consulta de nº 03 de 02 de fevereiro de 2010.**
- _____ **Resolução de Consulta de nº 13 de 31 de julho de 2012**
- _____ **Resolução de Consulta de nº 29 de 04 de maio de 2010**
- _____ **Resolução de Consulta de nº 29 de 04 de maio de 2010**
- _____ **Revista técnica.** agosto de 2008. 1º ed. Cuiabá: PubliContas, 2008.
- _____ **Revista técnica.** dezembro de 2009. 3ª ed. Cuiabá: PubliContas, 2009.
- _____ **Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.** Resolução de nº 14 de 02 de outubro de 2007.
- TCE/RO- Tribunal de Contas do Estado de Rondônia. **Guia prática de controle interno na administração pública.** Rondônia, 2016.
- VARZEA GRANDE. **Lei Orgânica de 04 de abril de 1994.** Disponível em <http://www.varzeagrande.mt.gov.br/storage/Arquivos/LEI-ORGANICA-DO-MUNICIPIO.pdf>. Acesso em 31/07/2017 às 12:50h.
- ZYMLER, Benjamin. **Direito administrativo e controle.** Belo Horizonte: Fórum, 2014.
- LEIS:**