

## **1– INTRODUÇÃO**

O exercício de controlar atividades decorrentes de serviços executados por organizações públicas e/ou particulares caracteriza-se em sua essência das percepções e crenças das pessoas envolvidas no processo. Algumas organizações não governamentais (ONGs), bem como os órgãos dos poderes legislativos, executivo e judiciário necessitam da existência de uma unidade de controle para auxiliar o administrador no desempenho de seu mister institucional.

A necessidade de se ter um órgão de controle interno em cada ente seja estadual ou municipal que realize preventivamente e em parceria com os Tribunais e Contas, é imprescindível e de suma importância para o bom funcionamento dos poderes e demais entidades estatais. Para isso as unidades de controle de cada unidade do poder público devem integrar-se ao órgão de sistema de controle interno e as próprias Cortes de Contas.

No caso dos organismos estaduais e municipais, a existência do controle interno tem natureza constitucional, e constitui-se num setor estratégico de grande importância na administração pública, em face do acompanhamento concomitante da execução orçamentária do órgão gestor.

Com o advento da Lei Complementar n. 101 de 2000, popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF buscou-se uma nova forma de melhorar a máquina estatal no que pertine ao equilíbrio das contas públicas, exigindo dos gestores ações planejadas e transparentes, visando assegurar a boa utilização no emprego dos dinheiros públicos, com o intuito de evitar o abuso do poder, o erro, a fraude, etc.

## 2 – ANTECEDENTES HISTÓRICOS

A busca do controle sobre o poder vem desde a antigüidade. Pinto Ferreira (Curso de Direito Constitucional, Ed. Saraiva, São Paulo, 1974, 1º Vol.) refere que, em Atenas, havia uma Corte de Contas constituída de dez oficiais, eleitos anualmente pela Assembléia popular, encarregada da fiscalização das Contas Públicas. Com os Códigos Justinianos se consolidou e se estruturou na Roma antiga uma estrutura de controle que tinha como objeto os gastos de todo o império. O controle naquela época era feito através do *tabular* e dos *numeraru*, que atuavam verificadores das contas, assistindo ao magistrado no exercício de suas atividades, apurando a responsabilidade do Senado e dos agentes públicos.

Leciona Castro (2007) que o momento de maior regresso de controle na Administração Pública ocorreu na Idade Média, mais precisamente entre os séculos IX e X quando se estabeleceu o sistema feudal. De acordo com o autor, com o poder do Estado fragmentado em pequenas unidades territoriais, com pouca ou – em muitos casos – quase nenhuma organização administrativa, deixou-se de lado o interesse pelas contas do feudo.

Segundo Castro (2007) no Estado absolutista voltaram a aparecer estruturas similares aos tribunais de contas. Em 1661, o Império Austríaco criou sua corte de contas, em 1714, a Prússia e, em 1767 a Espanha.

No Estado moderno, o controle assume importante papel na gestão da coisa pública. Ensina Cezar Miola apud Castro (2007) que:

Do ponto de vista semântico, nenhuma grande dificuldade é capaz de trazer esta expressão. Porém, não interessa limitar o exame a uma mera questão gramatical. É preciso que se compreenda o controle como princípio, como dogma ínsito e inato da atividade estatal.

Mas será o caso, propriamente, do controle do Estado, no Estado ou dos agentes e dos atos que estes praticam nos exercícios dos seus misteres governamentais.

No Brasil-Império, com a Proclamação da Independência, foi instituído o Tesouro Nacional, com características de Tribunal. Teoricamente, a partir de

então, foram dados os primeiros passos no sentido de controlar a gestão governamental por meio de orçamentos públicos e de balanços gerais.

Em 1831, foi criado o Tribunal do Tesouro Público Nacional, agrupando as atividades fiscalizadoras do Tesouro Nacional e do Conselho da Fazenda, competindo-lhe a administração da despesa e da receita públicas, da contabilidade e dos bens nacionais, o recebimento das prestações de contas anuais de todas as repartições e a análise dos empréstimos e da legislação fazendária. Seu poder estendia-se, ainda, à inspeção das repartições fiscais, bem como à demissão de funcionários não-idôneos.

A partir da Carta Federal de 1988, que introduziu novas sistemáticas ao controle, alertando inclusive para o cumprimento dos aspectos de eficiência, economicidade e eficácia na gestão dos recursos públicos, demandou a necessidades das esferas de governo de se fortalecerem e institucionalizarem o Sistema de Controle Interno integrado com a missão de salvaguardar o patrimônio público, assim na otimização dos recursos em programas governamentais.

### **3. Controle interno**

De acordo com Correia (apud SIQUEIRA)<sup>1</sup>, “o controle Interno se faz necessário na medida em que uma organização evolui atingindo um determinado porte, e o seu administrador percebe que não tem mais condições de acompanhar de perto todos os negócios da empresa com a mesma eficiência”.

Na Administração Pública Federal, o controle interno inicia-se com a edição da Lei Federal n. 4.320/64, que disciplinou, no título relacionado ao controle da execução orçamentária, Capítulo II – Do Controle Interno, que ao Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, competirá exercer (art. 75):

---

<sup>1</sup> SIQUEIRA Frederico Rodrigues. Evolução do Sistema Governamental de Controle. Disponível em [www.syxt.com.br/](http://www.syxt.com.br/)

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

Posteriormente a Carta Federal de 1967 constitucionalizou a matéria em seu art. 71, I, estabelecendo que uma das atribuições do controle interno era propiciar condições indispensáveis para eficácia do controle externo.

Com a Constituição Federal de 1988, aumentou a responsabilidade de todos aqueles que gerenciam recursos públicos no âmbito de cada esfera de poder, forçando-os a implementar, estruturar e principalmente fortalecer seus sistemas de controles internos.

A Lei Complementar n.101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que tem como premissas o planejamento, a transparência e o controle, e estabelece em seu art. 59, que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio do Tribunal de Contas, e o sistema de controle interno do Poder Executivo fiscalizará o cumprimento das normas nela estabelecidas.

### **3.1 Conceitos e competências**

Antes de conceituar o que vem a ser controle interno, necessário se faz trazeremos a baila alguns comentários de mestres da administração e do direito sobre a palavra controle. Para Chiavenato (2000, p.205), a palavra controle pode assumir vários significados em Administração, a saber:

1. Controle como função restritiva e coercitiva: *Utilizado no sentido de coibir ou limitar certos tipos de desvios indesejáveis ou de*

*comportamentos não aceitos.*

2. Controle como um sistema automático de regulação: *Utilizado no sentido de manter automaticamente um grau constante de fluxo ou de funcionamento de um sistema.*
3. Controle com função administrativa: *É o controle com parte do processo administrativo, como planejamento, organização e direção.*

O saudoso Mestre Hely Lopes Meirelles (2004, p.639), define controle em termos administrativos como sendo “a faculdade de vigilância, orientação e correção de um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Na visão de Cruz e Glock (2003, p.19):

*O ato de controlar está intimamente ligado ao de planejar. Dá retorno ao processo de planejamento e visa garantir que através da aplicação dos recursos disponíveis, algum resultado seja obtido, seja na forma de produto ou serviço. No caso da área pública, dentre os resultados a serem obtidos com os procedimentos de controle, enfatiza-se a garantia de que os aspectos legais estão sendo rigorosamente observados.*

De acordo com Botelho (2006, p.27) “No âmbito da administração pública Controle Interno é o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração sejam alcançados”.

Borges citando Guerra (2003, p 30) conceitua controle interno como sendo “o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar que os objetivos das entidades da administração sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público”.

Segundo a Entidade de Fiscalização Superior – Internacional Organization of Supreme Audit Instit (INTOSAI) apud BARBOSA (2002) para a eficácia do Controle Interno é necessário que este seja apropriado (“controle certo no lugar certo e de acordo com o risco envolvido”), que funcione

constantemente conforme o planejado (cumprimento cuidadoso por todos os funcionários, mesmo quando na ausência de pessoa chave ou demasiada carga de trabalho), e que obedeça à relação custo-benefício (o que significa dizer que o custo da implantação do Sistema de Controle Interno não deve exceder os benefícios dele derivados)<sup>2</sup>.

O Sistema de Controle Interno é constituído de vários subsistemas ou unidades que devem atuar de forma integrada e harmônica e não deve ser confundido com o sistema contábil e financeiro que representa apenas um dos instrumentos do Controle Interno; também não é sinônimo de auditoria interna, pois esta equivale à atividade desenvolvida por unidade especializada quanto à revisão e apreciação da atuação dos Controles Internos, os quais servem de base para toda a atividade de controle na Administração Pública. Assim, o fato da auditoria interna poder atuar sobre o Controle Interno, não significa que esteja excluída do Sistema de Controle Interno. Barbosa (2002)

O texto constitucional estabelece que, o Sistema de Controle Interno não tem por objetivo somente orientar no que tange à legalidade do gasto público ou manifestarem-se sobre a regularidade das contas dos gestores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, mas, também:

- Avaliar o cumprimento de metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de Governo e dos orçamentos;
- Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres;
- Apoiar o controle externo na sua missão institucional.

Os dispositivos constitucionais que dão sustentação a toda legislação produzida a respeito do tema, estão expressos nos arts. 31, 74 e 75 da Carta Federal, in verbis:

---

<sup>2</sup> INTOSAI, pg 70

*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.*

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

Art. 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.

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

O Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, através da Instrução Normativa n. 007/2002/TCER, disciplina e regulamenta as disposições do art. 74 da Constituição Federal de 1988 e do art. 59 da Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que tratam essencialmente do papel do Sistema de Controle Interno na fiscalização da execução orçamentária e das metas fiscais, cuja redação do art. 1º diz o seguinte:

Art. 1º - O Controle Externo exercido pelo Tribunal de Contas do Estado de Rondônia será executado com o apoio dos sistemas de controle interno implantados nos Poderes Legislativo, Executivo, Judiciário e no Ministério Público, em conformidade com a legislação pertinente e as normas da presente Instrução Normativa.

Em seus arts. 2º e 3º a citada norma destaca as competências do controle interno:

- Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado e dos Municípios;
- Comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual e municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado e dos Municípios;
- Apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional;
- Atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- Limites e condições para a realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar;
- Medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23 da LRF;
- Providências tomadas, conforme o disposto no art. 31 da LRF, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- Destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da LRF;
- Cumprimento do limite de gastos totais dos Legislativos Municipais, quando houver.

### **3.2. Espécie de controle**

Vários critérios existem para classificar as modalidades de controle. Quanto ao órgão que exerce este pode ser administrativo, legislativo e judiciário. O controle administrativo ou executivo é aquele exercido pela própria administração pública sobre seus atos e decorre do poder de autotela. Essa espécie de controle segundo Guerra (2003, p.24) “pode ser exercida *ex-officio*, isto é, quando a própria autoridade competente constata a ilegalidade e age no sentido de correção; ou pode ser provocada pelos administradores, visando o reexame do ato praticado, por meio de recurso administrativo”.



O controle legislativo é aquele exercido diretamente pelos seus órgãos (Congresso Nacional, Câmara de Deputados, Senado Federal, Assembléias Legislativas, Câmara de Vereadores, Comissões Parlamentares), alcançando todos os órgãos do poder Executivo e Judiciário, além das entidades da Administração Indireta.

O controle judiciário exercido pelo poder judiciário tem como objetivo alcançar especificamente a legalidade dos atos administrativos praticados no âmbito do poder executivo e na administração dos demais entes do Estado.

Quanto ao momento o controle pode ser prévio, concomitante e posterior. Para Guerra (2003, p.25) “Prévio, Preventivo ou a *priori* é o controle exercido antes de ser praticado o ato administrativo visando prevenir a prática do ato ilegal ou não conivente com o interesse público”.

Concomitante, é a modalidade de controle tendente a acompanhar a atuação administrativa de forma simultânea, verificando a regularidade do ato administrativo de plano, no mesmo momento em que é praticado. (GUERRA 2003, p.26)

Leciona Guerra (2003, p.26) que, após praticado o ato administrativo, o controle é chamado posterior, *a posteriori* ou corretivo. Possui o propósito de rever tal ato para confirmá-lo, se legal e regular, corrigi-lo no caso de eventuais defeitos apurados ou desfazê-lo, por via da revogação ou declaração de nulidade.

O controle ainda pode ser interno ou externo. Interno, é o controle exercido pelas unidades integrantes da própria estrutura na qual se insere o órgão fiscalizador. “Assim, cada um dos órgãos dos poderes executivo, legislativo e judiciário, mediante sistema integrado de controle interno, devem exercer o controle sobre seus próprios atos e agentes”.(GUERRA, 2003, p.25).

Externo, é exercido por um poder ou órgão distinto, apartado da estrutura do órgão controlado. Ensina Guerra (2003, p.25) que “*Lato sensu*, é

externo o controle desempenhado pelo poder judiciário sobre os demais poderes, bem como o cumprido pela administração direta sobre as entidades da administração indireta”. Diz Guerra (2003, p.25) que “Em sentido estrito, o controle externo é aquele exercido pelo poder legislativo, diretamente ou através de órgão especializado, sobre administração direta e indireta dos demais poderes”.

### **3.3. Princípios Norteadores**

Os princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e da Eficiência esculpidos no caput do art. 37 da Carta Federal, são regra geral na atuação do gestor público. Diante da nova realidade da Administração Pública, outros princípios foram absorvidos que deverão ser considerados na atuação do Controle Interno. Dentre os novos princípios Botelho (2006, p.41) destaca os seguintes:

*Princípio do Interesse Público:* toda e qualquer despesa na Administração deverá observar o interesse da coletividade.

*Princípio da Economicidade:* visa à redução de custos nos serviços públicos; é quando a Administração Pública adota procedimentos para oferecer serviços públicos de qualidade por menor custo.

*Princípio da Celeridade:* este princípio tem tudo a ver com a atuação do Controle Interno, pois trata-se da redução do tempo nos procedimentos administrativos, tornando a administração mais ágil e eficiente.

*Princípio da Razoabilidade:* visa às tomadas de decisões ponderadas, visando melhor resultado, buscando a razão, as compensações e benefícios para a municipalidade.

*Princípio da Proporcionalidade:* as decisões devem ser tomadas de forma equilibrada, ou seja, casos ou atos similares devem receber o mesmo tratamento por parte da Administração Pública.

*Princípio da Isonomia:* estabelece a desigualdade entre os naturalmente desiguais, buscando obter a igualdade formal.

*Princípio da Probidade:* Administrativa: probidade decorre do probo, ou seja, honesto. O princípio da probidade guarda, a despeito de sua autonomia, íntima com o princípio da moralidade administrativa.

*Princípio da Ampla Defesa:* o inciso LV do art.5º da Carta Magna tornou indiscutível esse princípio, conferindo os meios e recursos a ele inerentes, bem como, o princípio do contraditório, em qualquer processo administrativo em que haja litígio.

### **3.4. Implantação e Estruturação do Sistema de Controle Interno**

Salienta Botelho (2006, p. 47) que “A primeira ação de quem vai implantar um Sistema de Controle Interno, é fazer uma pesquisa da legislação federal, estadual, municipal, especialmente as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal e as instruções normativas dos Tribunais de Contas, além, é claro, de consultar uma vasta doutrina sobre administração pública”.

Acrescenta Botelho (2006, p.47) que “o próximo passo é realizar uma análise da estrutura organizacional do órgão envolvendo o Poder Legislativo, administração direta e indireta. Nesse momento é fundamental que se observe a inclusão do Sistema de Controle Interno na estrutura do órgão”.

#### **3.4.1. Institucionalização do Controle Interno**

Por institucionalização da atividade de controle interno, na forma de sistema, entende-se o ato de dar caráter de instituição, tornando-a efetiva, reconhecida, ou seja, de transformar um conjunto de atividades exercidas de forma espessa e empírica em procedimentos claramente definidos, com atribuição de responsabilidade e competências.<sup>3</sup>

Cruz & Glock (2003, p. 59) afirmam “que a forma como o Município entende seu Sistema de Controle Interno, quais são os protagonistas e respectivas responsabilidades devem ficar estabelecidos em documento de

---

<sup>3</sup> Cruz Flávio da & Glock José Osvaldo. O Controle Interno nos Municípios-Orientação para Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas. São Paulo, Atlas, 2003.

divulgação plena, onde todos os partícipes e também o público externo tenham conhecimento de como será o seu funcionamento”.

Salientam ainda que “no caso das Prefeituras, essas definições devem constar da lei que dispunha sobre o Sistema de Controle Interno do Município, cabendo ao prefeito via decreto, regulamentar seu funcionamento, definido as rotinas e os procedimentos básicos a serem observados”.

Guerra (2003, p.123) destaca trabalho publicado em 1992 pela INTOSAI, sob o título “Guia para Normas de Controle Interno”, elencando algumas regras necessárias ao desenvolvimento da estruturação do controle interno:

- a) Segurança razoável, tida como um nível mínimo satisfatório de confiabilidade, relativamente aos riscos inerentes, ao custo necessário e aos benefícios desejados;
- b) Atitudes cooperativas, isto é, necessária cooperação e apoio entre os envolvidos na ação da gerência administrativa;
- c) Integridade e competência, características necessárias àqueles que exercem o controle, como forma de garantia do seu desenvolvimento eficaz e da consecução dos objetivos gerais desejados;
- d) Objetivos do controle, ou seja, os escopos específicos, buscados pelos procedimentos, devem ser identificados explicitamente para cada setor administrativo, de maneira clara e apropriada, integrada aos objetivos gerais pretendidos;
- e) Acompanhamento dos controles, de forma contínua e concomitante, almejando-se, destarte, a apuração imediata dos desvios porventura existente e o conseqüente saneamento dos mesmos.

### **3.4.2. Equipe de Trabalho**

A composição da equipe e a criação de cargos a serem criados para o bom funcionamento do órgão de controle interno podem ser adotadas em duas alternativas. Na primeira, a lei que irá dispor sobre o Sistema de Controle

Interno do Município, remete essa definição para outra lei, a qual estabelecerá os cargos a serem criados, citando inclusive o nível de escolaridade e demais requisitos para seus futuros integrantes. Na outra forma, a própria lei que institucionalizou o sistema criará os cargos necessários ao preenchimento do Quadro Permanente de Pessoal.

### **3.4.3. Perfil do Profissional do Controle Interno**

Em se tratando de gerenciamento de recursos públicos, todas as atividades desenvolvidas no âmbito da administração pública federal, estadual e municipal, incluindo suas fundações, autarquias e empresas públicas, revestem-se de extrema responsabilidade.

As atividades relacionadas ao Sistema de Controle Interno, em face de suas peculiaridades exigem de quem as executa, além do conhecimento técnico adequado, uma conduta pessoal inquestionável, principalmente dos profissionais que irão compor a Unidade de Controle Interno.

Cruz & Glock (2003, p.64), afirmam que a responsabilidade desses técnicos: -.

Não se restringe à identificação das falhas de controle, cabendo-lhes apresentar recomendações voltadas ao aprimoramento de tais controles e orientar as ações gerenciais nos casos em que se constatar a inobservância às normas e a legislação vigente, o que exige amplo conhecimento e atualização sobre a matéria, incluindo aspectos técnicos e legais. Daí porque a necessidade de formação acadêmica e técnica compatível com esse nível de responsabilidade e que possibilite o bom desempenho da função, sobretudo por parte daquele que irá responder como titular da unidade.

### **3.4.4 – Ética no Exercício da Atividade**

O emprego da ética no exercício de qualquer profissão, em especial aos integrantes dos órgãos de controle, deve ser considerada como fator primordial no exercício de seu mister.

Para Cruz & Glock (2003, p.67) “agir com ética pressupõe a adoção de uma conduta pessoal inquestionável quando da execução dos trabalhos, na qual o respeito às pessoas, a guarda de sigilo absoluto sobre as informações obtidas e à ausência de pré-julgamento são fatores imprescindíveis”.

No Brasil, as orientações referentes ao código de ética dos profissionais de auditoria interna estão condensadas nas Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna, consolidadas e divulgadas pelo Instituto de Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA). Embora direcionadas aos técnicos que exercem atividades de auditoria, estas são perfeitamente aplicáveis aos integrantes do controle interno.

A seguir destacamos alguns dos postulados básicos contidos no código de ética apresentado pelo AUDIBRA.

No que concerne à independência profissional, menciona a norma que:

O auditor deve concentrar suas atividades profissionais no exercício da auditoria, nela compreendidas as funções que, por definição e tradição, lhe são atribuídas pelos usos reconhecidamente aceitos, abstendo-se de praticar atos ou participar, por qualquer forma, de outras atividades incompatíveis com seus postulados fundamentais.

No que tange à integridade pessoal, reza a norma que:

praticará atos de descrédito à sua profissão o auditor que: omitir fato importante, deixar de relatar irregularidade – negligenciar efeitos graves na execução de qualquer trabalho profissional e no seu respectivo relato – desprezar ou negligenciar a coleta de informações suficientes para sustentar seus pronunciamentos – formular opiniões, fornecer informações ou documentos que não traduzam adequadamente a expressão do seu melhor juízo e que ocultem ou desvirtuem os fatos, induzindo a interpretações errôneas.

Por último, no aspecto do sigilo e discrição, diz à norma que:

o sigilo profissional é regra mandatória e indeclinável no exercício da auditoria. O auditor é obrigado a utilizar os dados e as informações do seu conhecimento tão só e exclusivamente na execução dos serviços que lhe foram confiados.

### **3.4.5 Vedações e Garantias aos Responsáveis pelo Controle Interno**

Algumas vedações são necessárias aos agentes responsáveis pelo controle interno e devem estar estampadas na lei que instituir o sistema de controle interno.

Destaca Castro (2007) que não se admite como responsável pelo controle servidor com investidura em comissão, qual seja;

“Aquele que possui caráter precário, em que o agente pode ser livremente nomeado ou exonerado. Diferente do cargo de provimento efetivo, o servidor não necessita ser aprovado em concurso público de provas ou prova e títulos para ocupar cargo em comissão.”

Acrescenta ainda Castro (2007) que a administração deve veda o exercício do cargo responsável pelo sistema de controle interno a servidores que estejam em estágio probatório, isso por que:

O servidor nomeado para cargo de provimento efetivo fica sujeito a estágio probatório, a partir do seu exercício. Como a Emenda Constitucional nº 19/98 alterou o art. 41 da Constituição, estabelecendo que são estáveis após três anos de efetivo exercício os servidores nomeados para cargo de provimento efetivo em virtude de concurso público, o entendimento que tem prevalecido é que o estágio probatório passou a ser também de três anos. Durante o estágio, a aptidão e capacidade do servidor serão objeto de avaliação para o desempenho do cargo, observados os seguintes fatores:

- a) assiduidade;
- b) disciplina;
- c) capacidade de iniciativa;
- d) produtividade;
- e) responsabilidade.

Se o servidor não for aprovado no estágio probatório deverá ser exonerado, ou, se estável, reconduzido ao cargo anteriormente ocupado.

Por último afirma Castro (2007) que não é compatível com a função de Controlador Geral, o exercício de atividade político-partidária, bem como o exercício de outra atividade profissional, sob pena de facultar o controle a atividade secundária do agente controlador.

No que pertine as garantias, ante a complexidade da função exercida pelo Controlador Geral, faz-se necessário que este dispunha de algumas

entres elas é a independência e autonomia funcional para desenvolvimento de seu mister em relação aos demais servidores do órgão. Ao Controlador deve ser facultado acesso irrestrito a todas as documentações da unidade controlada, assim como permissão para acessar aos programas computacionais relacionados com a gestão patrimonial, financeira, orçamentária e operacional da entidade.

Castro (2007) enumera algumas condições e garantias básicas para o pleno exercício das atividades de controle pelo responsável pelo sistema de controle interno.

- Posicionamento adequado na organização;
- Autonomia gerencial e respaldo da Alta Administração;
- Livre acesso a informação, documentos e dependências da organização;
- Liberdade para programar e executar os trabalhos;
- Liberdade para relatar os resultados dos trabalhos sem interferências;
- Julgamento imparcial e sem tendenciosidade (independência mental em relação ao controlado).

#### **4. Relação do Controle Interno com o Tribunal de Contas**

A principal função do controle interno por força constitucional é de apoiar o controle externo em sua missão institucional, mais precisamente no auxílio da fiscalização dos gastos públicos nas três esferas de governo.

Ghisi (apud FERNANDES, 2003, p. 53) destaca três pontos fundamentais, como benefício da maximização da cooperação entre os dois sistemas, a saber:

- 1) Redução do escopo dos trabalhos do controle externo, como decorrência da verificação da efetividade dos exames levados a termo pelo controle interno;
- 2) Fornecimento, por parte do controle interno, de informações vitais para o melhor conhecimento dos setores a serem auditados. Por esse motivo, uma



das funções do controle externo é aferir o grau de confiabilidade dos trabalhos realizados pelo controle interno;

3) Eliminação da duplicidade de esforços, na medida do possível.

Silva (apud BABOSA 2002) destaca que os dois sistemas – o de Controle Externo e o de Controle Interno – devem funcionar integrados,

Como se fossem círculos concêntricos em torno do administrador público. O Controle Interno constitui o círculo interior, contíguo, junto ao gestor, verificando no acompanhamento cotidiano a legalidade dos atos de despesa e fornecendo ao externo todos os dados e elementos necessários para que o órgão de Controle Externo possa apurar e julgar responsabilidades do administrador e certificar a regularidade da gestão ao fim do exercício.

A Constituição Federal em seu art. 74, § 1º, determina 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”.

De acordo com Figueiredo (apud BARBOSA 2002) o dispositivo constitucional “pretende evitar a omissão tão comum na vida administrativa. Muitas vezes o ordenador da despesa sabe dos fatos que comprometem, porém queda-se silente, como se a coisa pública também dele não fosse. É a célebre cumplicidade por omissão”. Entretanto, conforme ressaltou o Tribunal de Contas da União em sugestões feitas ao Poder Executivo Federal na apreciação das contas do exercício de 1990, este deve:

...estruturar adequadamente o Controle Interno subordinando-se diretamente à Presidência da República que os profissionais da área possam agir com independência e sem ingerências. Os membros do controle interno precisam estar protegidos e amparados por meios e formas adequados que os preservem de constrangimentos e coerções hierárquicas no exercício da obrigação constitucional de dar ciência ao Tribunal de Contas, quando tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade (rt. 74, § 1º), sob pena de responsabilidade solidária.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Recomendação do Tribunal de Contas da União, apreciando as contas do Governo de 1990 em 1991. Disponível em: [www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)

## Referências bibliográficas

AUDIBRA, Instituto de Auditores Internos do Brasil. Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna. Disponível em [www.audibra.org.br](http://www.audibra.org.br) acessado em 29.10.12

BARBOSA, Evanir Lenhardt. **Controle Interno da Administração Pública:** Instrumento de controle de gerenciamento. Monografia de conclusão de curso. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2002. Disponível em [www.tce.rs.gov.br](http://www.tce.rs.gov.br) acessado em 29.10.12

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal.** Curitiba, Juruá 2006.

BRASIL, **Constituição Federal**, Senado Federal, 2005.  
\_\_\_\_\_, **Lei Federal n. 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de Controle Interno – Uma Perspectiva do Modelo de Gestão Pública Gerencial.** Belo Horizonte, Fórum, 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração.** Rio de Janeiro, Campus, 2000.

CRUZ Flávio da & GLOCK José Osvaldo. **O Controle Interno nos Municípios –Orientação para Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas.** São Paulo, Atlas 2003.

D'AVILA Marcos Zähler & OLIVEIRA Marcelo Aparecido Martins de: **Conceitos e Técnicas de Controle Internos de Organizações.** São Paulo. Nobel, 2006.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil – Jurisdição e Competência.** Belo Horizonte Fórum, 2003.

FERREIRA, Pinto. Curso de Direito Constitucional Vol.1. São Paulo. Saraiva 1974;

GUERRA, Evandro Martins. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública e os Tribunais de Contas.** Belo Horizonte, Fórum 2003.

MACHADO, J. Teixeira Jr., REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 comentada. 28ª Edição. Rio de Janeiro. IBAM 1997;

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

REIS, Neide de Souza. **Controle Externo e Interno da Administração Pública**. Disponível em [www.editoraforum.com.br](http://www.editoraforum.com.br) acessado em 29.10.12.

RONDÔNIA, **TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**. Coletânea de Textos Sobre Métodos de Controles Internos. Comentários de Valdivino Crispim de Souza, Ms. – Auditor do TCER, Porto Velho, 2002.

\_\_\_\_\_, **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA**. Coletânea de Textos Sobre Métodos de Controles Internos. Comentários de Valdivino Crispim de Souza, Ms. – Auditor do TCER, Porto Velho, 2002.

\_\_\_\_\_, **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA**. Coletânea de Legislação Básica. Porto Velho, 2001.

SIQUEIRA Frederico Rodrigues. Evolução do Sistema Governamental de Controle. Disponível em [www.syxt.com.br/](http://www.syxt.com.br/) acessado em 26.10.12

