

INSTITUTO VALE DO CRICARÉ
FACULDADE VALE DO CRICARÉ
CURSO DE DIREITO

ORGANIZAÇÃO POLÍTICO-ADMINISTRATIVA DO ESTADO E A CONGRUÊNCIA
COM O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
BRASILEIRA

DEBORAH KATYELLEN IGNACIO MENDES

SÃO MATEUS – ES
2013

DEBORAH KATYELLEN IGNACIO MENDES

**ORGANIZAÇÃO POLÍTICO-ADMINISTRATIVA DO ESTADO E A CONGRUÊNCIA
COM O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
BRASILEIRA**

Monografia apresentada como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito da Faculdade Vale do Cricaré, elaborado sob a orientação do Prof. Samuel Davi Garcia Mendonça.

SÃO MATEUS – ES

DEBORAH KATYELLEN IGNACIO MENDES

**ORGANIZAÇÃO POLÍTICO-ADMINISTRATIVA DO ESTADO E A CONGRUÊNCIA
COM O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Direito da Faculdade Vale do Cricaré, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em: ____ de _____ de 2013.

BANCA EXAMINADORA

**PROF. SAMUEL DAVI G. MENDONÇA
FACULDADE VALE DO CRICARÉ**

**PROF.
FACULDADE VALE DO CRICARÉ**

**PROF.
FACULDADE VALE DO CRICARÉ**

DEDICATÓRIAS E AGRADECIMENTOS

À Deus...

Benjamin Franklin disse uma vez que acreditar que o Universo não tem um Criador é como dizer que um dicionário é o resultado de uma explosão em uma tipografia. Não há frase mais simples e mais verdadeira.

O dom da existência é uma dádiva superior. Quando iniciar uma nova jornada, não é necessário ver todo o caminho, apenas dê o primeiro passo – isto basta. Nunca estamos sozinhos, pois Ele nos acompanha.

Entendo que as dificuldades que aparecem em minha jornada são para meu crescimento e evolução pessoal. Com as luzes de Sua sabedoria, guiou meus passos para contornar todos os obstáculos em minha vida ao invés de confrontá-los.

Tomo a liberdade de parafrasear Drummond no Poema de Sete Faces. Quando eu nasci, um anjo também me disse que eu seria “*gauche*” na vida. Na tradução do francês, *gauche* (a pronuncia é gouchê) significa esquerdo. Na nossa cultura, esquerdo ou canhoto, é alguém não regular.

E posso afirmar, que em quase tudo nessa vida - com raras exceções - não fui uma pessoa regular. Esse modo não muito linear, acabou por refletir na minha vida acadêmica, rs.

Foi preciso muito esforço, determinação, paciência, perseverança, ousadia e maleabilidade para chegar até aqui.

À meus queridos pais: Iramar Mendes e Regina Mendes...

São pessoas extraordinárias, que a cada dia me ensinam mais sobre a vida, sobre valores e sobre moral. Agradeço continuamente pela educação concedida, pelo incentivo, pela presença constante, pelo apoio necessário. Além do carinho e da paciência de sempre. Agradeço por cada incentivo e orientação, pelas orações em meu favor, pela preocupação para que estivesse sempre andando pelo caminho correto. Tudo o que sou, devo a eles. São os alicerces de minha vida.

À minha irmã: Daniella Mendes...

Agradeço pela disponibilidade de sempre, pela paciência dispensada e pela compreensão de minhas prioridades sem questionar ou me julgar. Aliás, “julgamentos” não fazem parte de nossa relação, somente “entendimento e aquiescência”, simplesmente.

Incentivou-me durante toda a minha vida em prol dos meus objetivos. Sempre de bom humor, ajudou-me e continua a ajudar a ver a vida de forma mais feliz, objetiva e tranquila, elucidando que tudo passa e, que a noite, nada mais é do que a transição para um novo dia, sempre. Irmã! Te amo infinitamente, não consigo imaginar minha vida sem você!

À minha Avó Iracema e a Cris...

'Vó, agradeço por me apresentar a simplicidade e o gosto da e pela vida, inculcando valores sem os quais jamais teria me tornado pessoa, buscando de fato todos os dias, ser mais humana e sensível às necessidades dos outros. Agradeço o refúgio nos distintos momentos. Um colinho de Vovó não se compara a nada!

Cris, minha tia, minha irmã, minha amiga, agradeço por sempre me incentivar na constante busca pelo conhecimento. Agradeço a confiança, o amor e o incentivo!

À todos da minha querida família, entre primos, primas, tios e tias, agradeço pela convivência harmônica e amparo do dia-a-dia, pois mesmo que à distância, seja por email ou chat, incluem em suas mensagens palavras de carinho e saudades. Tudo de melhor à nós!

À querida Claudia Cunha, sem a sua persistente paciência, eu jamais teria chegado aqui. Nós duas sabemos o quanto foi difícil, você mais que todos os outros, por conhecer todos os meus avessos. Agradeço o incentivo, os ensinamentos e o imensurável apoio.

Não posso esquecer-me dos meus mais fiéis amigos... costumo dizer que quem tem amigos nunca está só. Felizmente estou longe de ser uma pessoa sozinha! Não cabe enumerá-los, portanto, sintam-se agradecidos! É com vocês que compartilho angústias, alegrias, felicidades e tantas outras coisas que uma amizade faz. Só vocês entendem o meu objetivo, o sumiço, a falta de tempo, o cansaço, a necessidade de isolamento que, por vezes, a vida exige. Agradeço pelo intermitente apoio.

Aos colegas da sala pela oportunidade de convívio com as mais diferentes figuras, de diferentes lugares, possuidores de peculiaridades que o decoro não me permite descrever, mas que me fizeram compreender a importância da vivência de mundo para a construção do sujeito. Vivemos esses anos juntos, com muito trabalho, mas com muita alegria, risadas e trocas culturais. Um imenso apreço a todos.

Aos meus mestres, agradeço pelo conhecimento, pelo apoio, e pela amizade.
Vocês são os profissionais que me inspiram.

À todos que enfeitam minha existência, e abrandam meu viver.

*É sobre-humano amar
'cê sabe muito bem.
É sobre-humano amar, sentir, doer,
Gozar...
Ser feliz!
(...)
É sobre-humano viver,
E como não seria?
(...)
A vida leva e traz,
A vida faz e refaz...
Será que quer achar,
Sua expressão mais simples.*

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 10 |
| 1 – CONCEITOS | 12 |
| 1.1 Democracia | 12 |
| 1.2 Estado | 13 |
| 1.3 Estado Federal | 15 |
| 1.3.1 – O Estado Federal e a democracia | 17 |
| 1.3.2 Estado Federal Cooperativo | 19 |
| 1.3.2.1 O Estado Federal Cooperativo no Brasil | 20 |
| 1.3.2.2 O Estado Federal Cooperativo e a democracia | 21 |
| 2. O ESTADO FEDERAL BRASILEIRO | 23 |
| 2.1 Aspectos históricos | 23 |
| 2.2 A Constituição Federal de 1988 | 28 |
| 2.2.1 Estrutura da Federação Brasileira | 28 |
| 2.2.1.1 Os Entes Federados e a repartição de competências | 28 |
| 2.2.1.1.1 A União | 29 |
| 2.2.1.1.1.1 Competências da União | 30 |
| 2.2.1.1.2 O Estado Federado e sua autonomia | 31 |
| 2.2.1.1.2.1 Competências do Estado Federado | 32 |
| 2.2.1.1.3 O Município | 33 |
| 2.2.1.1.3.1. Autonomia Municipal | 35 |
| 2.2.1.1.3.2. Competências dos Municípios | 35 |
| 2.2.1.1.4. Distrito Federal e suas Competências | 36 |
| 2.2.1.2. Federalismo Cooperativo Brasileiro | 36 |
| 2.2.1.2.1. Competências comuns | 36 |
| 2.2.1.2.2. Competências concorrentes | 37 |
| 2.2.1.3. Intervenção Federal | 38 |
| 2.2.1.4. Intervenção Estadual | 39 |
| 2.3. Relações Intergovernamentais no Estado Federal Cooperativo Brasileiro | 39 |
| 3. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA | 42 |
| 3.1 Princípios Norteadores da Administração Pública | 42 |
| 3.1.1 Organização Político-Administrativa | 45 |
| 3.1.2 Estado, Administração Pública, Políticas Públicas | 46 |
| 3.1.2.1 Conceito de estado | 47 |
| 3.1.2.2 Conceito de administração pública | 48 |
| 3.1.2.3 Conceito de políticas públicas | 53 |
| 3.1.3 Serviços Públicos: Prestação e Regulação | 54 |
| 3.1.3.1 Serviços públicos: prestação | 55 |
| 3.1.3.2 Serviços públicos: regulação | 56 |
| 3.2 Orçamento Público | 57 |
| 3.2.1 Princípios Básicos do Orçamento Público | 59 |
| 3.2.2 Finanças Públicas | 62 |
| 3.2.2.1 Receitas públicas | 62 |
| 3.2.2.2 Despesas públicas | 68 |

| | |
|--|------------|
| 3.3 Fases do ciclo orçamentário | 72 |
| 3.3.1 Planejamento na Administração Pública | 72 |
| 3.3.1.1 Plano diretor - lei de zoneamento | 73 |
| 3.3.1.2 Plano plurianual | 74 |
| 3.3.1.3 Lei de diretrizes orçamentárias | 75 |
| 3.3.1.4 Lei orçamentária anual | 76 |
| 3.3.2 Elaboração da Proposta Orçamentária | 77 |
| 3.3.3 Estudo e Aprovação do Orçamento Público | 78 |
| 3.3.4 Execução Orçamentária | 79 |
| 3.3.5 Controle da Execução Orçamentária | 80 |
| 3.3.6 Prestação das Contas Públicas | 80 |
| 3.4 Controle Interno na Administração Pública | 81 |
| 3.4.1 Tipos de Controle | 82 |
| 3.4.2 Conceito de Controle Interno | 84 |
| 3.4.3 Princípios de Controle Interno | 87 |
| 3.4.4 Formas de Controle Interno | 88 |
| 3.4.5 Aspectos Legais do Controle Interno | 90 |
| 3.4.6 Controle Interno na Administração Pública Municipal | 94 |
| CONCLUSÃO | 97 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 99 |
| LEGISLAÇÃO APLICADA | 102 |
| ANEXO 1 – NBC T 16 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO | 104 |

INTRODUÇÃO

Ao começar a estudar a organização do Estado Brasileiro, interessei-me em aprofundar os conhecimentos sobre as relações intergovernamentais existentes no Brasil. O fato de o Estado brasileiro estar estruturado sob uma forma federativa, que busca a descentralização e autonomia dos entes federados, e, ao mesmo tempo, ter uma Constituição Federal que designa várias competências à União, de maneira a permitir um alto grau de centralização, torna as relações intergovernamentais entre as três esferas de governo muito complexas. Por essas razões, propus estudar a organização do Estado brasileiro, a partir da repartição de competências estabelecidas pela Carta de 1988, e analisar se o atual arranjo federativo propicia a existência de um federalismo cooperativo na atuação dos entes federados.

A Constituição brasileira de 1988 consagrou o federalismo como a forma do Estado brasileiro, inovando ao incluir os Municípios na condição de entes federados, com autonomia política, administrativa e financeira, governo próprio e competências exclusivas, determinadas explicitamente no texto constitucional, o que gerou opiniões divergentes entre os estudiosos do assunto sobre essa condição estabelecida para os municípios.

Parece plausível pensar que o constituinte, ao decidir elevar os municípios brasileiros à condição de entes federados, estabelecendo tanto a distribuição de recursos fiscais e financeiros quanto a repartição de competências, estava priorizando a execução e a implantação de políticas sociais pelos governos locais, de forma a garantir a descentralização e a permitir maior transparência das ações e mais participação da população interessada.

Porém, apesar da Constituição de 1988 ter expandido a base financeira dos Municípios, a maioria dos governos locais continua pobre e sem condições de desempenhar efetivamente o seu papel, o que prejudica a descentralização das ações e, conseqüentemente, a implantação de políticas públicas. Portanto, pode-se dizer que fortalecer a receita municipal é uma forma de garantir a autonomia do município.

A forma como o Estado assegura a satisfação das necessidades coletivas se dá através da Administração Pública, que é o aparelhamento do Estado pré-ordenado para a realização das ações, isto é, o conjunto de órgãos, serviços e

agentes responsáveis pela promoção dos diversos graus de necessidades, tais como segurança, cultura, saúde e bem-estar da sociedade.

Todas as ações da Administração Pública devem ser previamente planejadas e devem observar as normas básicas previstas na legislação regente, visando o desenvolvimento social e melhoria na qualidade de vida da coletividade.

Para que a Administração Pública possa cumprir seu papel e assegurar o bem-estar da sociedade é imprescindível que disponha de recursos suficientes para tal fim (ingresso de receitas), vez que os serviços prestados pelo Estado demandam uma contraprestação (aplicação das despesas).

Para alcançar seus objetivos, independente do papel do Estado, a Administração Pública precisa ser controlada e, com o intuito de conferir maior eficácia, eficiência e economicidade aos gastos públicos e dar mais transparência na aplicação dos recursos públicos, existe o Controle Interno, instrumento obrigatório que auxilia na Gestão Pública e atua de forma preventiva na detecção de irregularidades.

O presente estudo tem por finalidade apontar a organização político-administrativa do Estado e a congruência com o papel do Controle Interno na Administração Pública Brasileira.

Para isso, faz-se necessário conceituar Administração Pública, prestação e regulação de Serviços Públicos, Orçamento Público e Finanças Públicas. No presente estudo apresenta-se, também, o conceito de Planejamento Público, discorrendo-se sobre as fases do Ciclo Orçamentário, para então apresentar os conceitos de Controle Interno e apontar a importância do Controle Interno na gestão dos gastos públicos municipais.

1. CONCEITOS

O Estado brasileiro caracteriza-se como uma República Federativa, em um regime democrático, conforme as diretrizes da Constituição Federal de 1988. Para iniciar as reflexões sobre a forma de organização adotada para o Estado, é apresentado, a seguir, alguns dos principais conceitos que norteiam a teoria, na qual está baseada a presente monografia.

1.1 Democracia

A Democracia é uma forma de governo, no qual o poder de tomar decisões políticas está com o povo, que pode agir de forma direta ou indireta por meio de representantes. Dessa forma, opõe-se à ditadura e ao totalitarismo. Uma democracia pode existir num sistema presidencialista ou parlamentarista, podendo ser o governo republicano ou monárquico.

Vale destacar a definição dada por Ricardo Ribas da Costa Berloff (2004), que coloca a democracia como sendo a *“forma de governo exercida pelo povo, direta ou indiretamente, a consagrar a liberdade do indivíduo, sua igualdade perante os demais e a responsabilização pessoal pelos atos praticados”*.¹

Itens importantes, portanto, na conceituação de democracia são a definição exata de quem é "o Povo", isto é, quem terá direito ao voto, e qual o sistema que deve ser usado para a eleição dos representantes, de forma a proteger os direitos das minorias contra a *"tirania da maioria"*. Vale citar a seguinte afirmação de Norberto Bobbio (1986):

“o único modo de se chegar a um acordo quando se fala de democracia, entendida como contraposta a todas as formas de governo autocrático, é o de considerá-la caracterizada por um conjunto de regras que estabelecem quem está autorizado a tomar decisões coletivas e com quais procedimentos”.²

A ideia de democracia nasceu na Grécia antiga, como governo de todo o povo, mas existia então uma grande restrição na participação popular, pois só eram

¹ *Introdução ao curso de teoria geral do Estado e ciências políticas*, pág. 217

² *O Futuro da Democracia – uma defesa das regras do jogo*, pág. 18

considerados capazes de participar do governo, indivíduos que tinham posses e que não precisavam trabalhar para se manter (Dalmo de Abreu Dallari, 2003).

A democracia direta é a forma mais pura de o povo participar das decisões político-administrativas que regulam as relações dos indivíduos. Mas, o número elevado de indivíduos e a complexidade social e institucional que caracterizam os Estados modernos inviabilizaram o uso da forma direta de democracia, dando lugar à democracia representativa ou indireta, pela qual o povo expressa sua vontade por meio da eleição de representantes que tomam decisões em nome daqueles que os elegeram. Algumas Constituições prevêm a possibilidade de participação direta do povo em alguns momentos, por meio de certos institutos (plebiscito, referendo, veto popular, iniciativa popular e *recall*), caracterizando uma forma semidireta de democracia.

Todavia, Bobbio (1986) acrescenta que um número elevado de cidadãos com direito a participar da tomada de decisões e a existência de regras claras de procedimentos não bastam para uma definição de democracia. Assim, é essencial que aqueles que são chamados a decidir sejam colocados diante de alternativas reais e que tenham condições de poder escolher entre uma delas.

Robert Dahl, citado por Edilberto Carlos Pontes Lima (2007), lista como principais as seguintes condições para que uma democracia possa se consolidar: liberdade de expressão, de associação e de voto; acesso a diversas fontes de informação e a elegibilidade para cargos públicos.

1.2 Estado

Estado pode ser definido como a forma mais complexa de organização social construída pelo homem, estabelecendo vínculos de natureza política e jurídica, com a finalidade do cumprimento da vontade coletiva, por meio de um governo estabelecido que deve realizar o bem comum. São seus elementos a soberania, o povo, o território e o governo. Por soberania entende-se ser o poder de supremacia que o Estado tem sobre sua população e de independência em relação a outros Estados; por povo, o conjunto de integrantes que fazem parte do Estado; por território, a área claramente delimitada que forma o Estado; e por governo, o conjunto de pessoas que possuem o poder para organizar e administrar o Estado.

O Estado foi criado com o propósito de realizar determinados fins estabelecidos por aqueles que o instituíram. É como se houvesse um pacto entre os que governam e administram o Estado e aqueles que lhes concederam a legitimidade e autoridade suficiente para agir de modo a garantir a realização dos fins determinados previamente, isto é, um pacto entre representantes e representados. Existe uma relação de confiança que os representados depositam em seus representantes e estes devem honrar esta confiança por meio de ações e comportamentos éticos.

O primeiro teórico a usar o termo Estado, com a concepção atual, foi Maquiavel no século XVI, que buscava o fortalecimento do poder do *Príncipe*, para alcançar a segurança e integridade nacional. Thomas Hobbes, no século XVII, descreveu um pacto de submissão, voluntário com o Estado, no qual cada indivíduo delegava ao Estado a totalidade dos seus direitos, exceto o direito à vida, em busca da paz social e da segurança coletiva. Os ensinamentos destes dois pensadores levaram ao nascimento e desenvolvimento do Estado absolutista e despótico.

O Estado democrático no século XVIII surgiu a partir da luta contra o absolutismo, que se fortaleceu nas idéias de John Locke, que levaram à Revolução Inglesa, na independência das colônias norte-americanas, baseada principalmente nas recomendações de Charles de Montesquieu, e nos princípios democráticos levantados por Jean-Jacques Rousseau, que embasaram a Revolução Francesa (Dallari, 2003). O fortalecimento desses princípios democráticos, que se firmaram sobre os valores fundamentais do indivíduo (vida, liberdade, propriedade, segurança e resistência à opressão), e a exigência de que o Estado se organizasse e funcionasse para assegurar e proteger estes valores levou ao enfraquecimento do absolutismo dos monarcas e à ascensão da burguesia.

A partir desse momento, passou-se a acreditar que nenhuma limitação poderia ser imposta ao indivíduo, a não ser por meio da lei, considerada a expressão da vontade geral, associada à ideia de participação popular na organização do Estado, como forma de garantir os direitos naturais: *“todos os cidadãos tem o direito a concorrer, pessoalmente ou por meio de seus representantes”*³

Os Estados do século XIX e do início do século XX guiaram-se na busca do Estado democrático como um *“ideal supremo”*, seguindo os princípios da

³ *Elementos de teoria geral do Estado*, pág. 150

supremacia da vontade popular: participação popular no governo, gerando as teorias e discussões a respeito de representatividade, extensão do sufrágio, sistemas e eleitorais e partidários; da **preservação da liberdade:** baseado principalmente na crença da não interferência do governo nas relações entre os indivíduos; e da **igualdade de direitos:** concepção da não discriminação no gozo dos direitos e da universalidade de acesso aos serviços públicos.

1.3 Estado Federal

O Estado federal surgiu como uma proposta de forma de organização estatal que se contrapunha ao Estado absolutista. Defendia a ideia de descentralização e limitação do poder, por meio da separação dos poderes em três órgãos independentes, os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e da divisão da atuação governamental em dois níveis, a União e os Estados-membros, de forma que nenhum deles pudesse interferir nas responsabilidades ou tarefas do outro sem autorização política ou judicial. Esta foi, sem dúvida, a grande contribuição da proposta elaborada pelos autores de *O Federalista*.⁴

Assim, se consolidou em uma forma de Estado que visa conciliar esforços, prerrogativas, competências e poder entre a União e os Estados-membros. Pressupõe um território formado pelo conjunto dos Estados-membros, com uma população própria, sujeita à organização do Estado federal e dos Estados-membros, com direitos e deveres frente a um e a outro.

Sérgio Ferrari (2003), ao citar Luiz Roberto Barroso, destaca a seguinte definição para Estado Federal:

*“Uma modalidade de Estado composto, onde se verifica a superposição de duas ordens jurídicas – federal, representada pela União, e federada, representada pelos Estados-membros -, coordenadas por um processo de repartição de competências determinado pela Constituição Federal, em que a União titulariza a soberania e os Estados-membros detêm autonomia, participando, por um critério de representação, na formação da vontade federal”.*⁵

Para uma melhor compreensão, o termo federação, etimologicamente, quer dizer pacto, aliança, contrato. O Estado Federal, portanto, pode ser definido como

⁴ Alexander Hamilton, James Madison e John Jay

⁵ Constituição Estadual e Federação, pág. 38.

uma aliança de Estados, mas não é qualquer aliança que o caracteriza e, sim, aquelas que trazem as seguintes características fundamentais: a distribuição do governo em duas esferas distintas, a existência de um sistema judicial amplo, com estabelecimento de um órgão fiscalizador e guardião da Constituição, a formação bicameral do Poder Legislativo, a inalterabilidade da condição federativa, a descentralização política, a participação dos Estados-membros na formação da vontade nacional, a autonomia dos Estados-membros e a repartição das competências entre os entes federativos.

Assim, os Estados se unem, de forma permanente e indissociável, sob o comando de uma Constituição única e entregam a soberania para a União, ou seja, o exercício da soberania passa a pertencer ao governo federal e não mais aos governos regionais. Os Estados-membros passam a ter autonomia para governar, dentro dos limites estabelecidos pela Constituição federal.

Portanto, o Estado federal gera um processo de descentralização política, jurídica e social, com tendência à democracia, sob um ambiente de tensão política e participação popular efetiva.

Marta Teresa da Silva Arretche (2006) faz uma análise do termo Estado federativo e conclui que estamos longe de obter consenso entre as diversas definições encontradas entre os estudiosos ou mesmo das relações existentes entre o federalismo e os ideais democráticos, pois a forma federativa de organização vem sofrendo modificações ao longo de sua existência. O que se pode concluir é que para conseguir estabilidade na forma federativa de Estado, há necessidade da presença de diferentes instituições políticas, como as regras de representação dos membros da federação nas decisões nacionais; as regras que regem e garantem a autonomia política desses membros; a distribuição de recursos financeiros, tanto tributários quanto fiscais; e a distribuição de competências. É fundamental que estas instituições garantam a estabilidade, impedindo, por um lado, a interferência da União nos membros federativos e, por outro, que o governo central fique enfraquecido e não consiga manter a unidade da nação.

Atualmente, as razões que levam os Estados a escolherem e manterem a forma federativa de organização são a busca de uma maior descentralização territorial do poder político, a manutenção da autonomia político-administrativa dos entes federados e a preservação das heterogeneidades existentes em alguns Estados, seja de ordem étnica, racial, cultural, religiosa, linguística, entre outras, sem

haver necessidade de separação do todo, como ocorre na Bélgica e na Suíça (Celso Ribeiro Bastos, 2004).

Países com grandes extensões territoriais e/ou com uma numerosa população estão geralmente organizados sob a forma federativa, pois a descentralização político-administrativa permite que os cidadãos estejam mais próximos de seus governantes, de modo que suas reivindicações e preferências sejam ouvidas e atendidas, além de terem maior acesso ao controle e à fiscalização de seus representantes no exercício das funções públicas. São exemplos os Estados Unidos da América, o Brasil, o Canadá, a Rússia, a Índia, o México, a Argentina, a Austrália e a Alemanha (Fátima Anastasia, 2007).

1.3.1 – O Estado Federal e a democracia

Neste ponto propõe-se refletir sobre a relação existente entre o Estado federal e a democracia, de modo a identificar se essa forma de organização promove, sustenta e pode consolidar um regime democrático, pois o federalismo é visto como uma forma de democratização do Estado e de contenção do poder, devido ao fato de possuir uma multiplicidade de centros decisórios e de propiciar maior proximidade do governo com os cidadãos, de forma a garantir maior participação do povo nas decisões governamentais.

Já no século XIX, quando Alexis de Tocqueville (1998) analisou a sociedade e o Estado americano sob a ótica democrática e chegou à conclusão de que parte da força daquele Estado vinha da sua forma de organização, pois permitia a participação do povo nas decisões, conseguindo seu engajamento, sem necessidade do uso da força. Os cidadãos se sentiam parte importante na construção da nação, sendo sua participação tanto mais intensa, quanto mais próximo ele se encontrava das decisões governamentais, o que acontecia efetivamente nos governos locais.

Outro ponto importante para analisar a relação entre federalismo e democracia envolve os conceitos de centralização e de descentralização, como cita Lima (2007), pois é da essência da organização federativa que algumas decisões sejam centralizadas, de caráter geral, e outras descentralizadas, mais específicas e de interesse local.

Ao considerar a democracia um regime que requer uma maior participação do povo, há necessidade de se intensificar a descentralização das decisões que afetam

a população local, incluindo as de gastos e receitas, pois quanto mais próximo o governo estiver do cidadão, mais fácil será identificar e atender suas preferências. O papel do governo central seria subsidiário, ou seja, apenas nas funções em que sua atuação fosse imprescindível ou indispensável, ditando as normas gerais e atuando para reduzir desigualdades e conflitos entre os entes federados.

Todavia, Lima (2007) afirma que a forma federal de organização por si só não é condição suficiente para garantir a democracia, pois a participação dos cidadãos nas decisões nem sempre acontece naturalmente, havendo necessidade de incentivos e de aprendizado. Os principais problemas para o envolvimento dos cidadãos nas decisões governamentais são, em primeiro lugar, o fato das elites locais ainda manterem o poder de controlar a implementação de políticas de seu interesse, restringindo a participação de grupos menos influentes; em segundo, as desigualdades socioeconômicas tendem a dificultar a participação de grupos menos favorecidos; e, por último, a existência da assimetria da informação, ou seja, o governo detém o controle da informação e dos recursos, o que permite que a participação seja manipulada por membros do próprio governo.

Outro fato relevante é a discussão da simetria federativa, ou seja, a busca do equilíbrio da federação, com a organização e manutenção de uma câmara legislativa com igualdade de representação das unidades federadas, com papel revisor, podendo incluir o poder de veto, sobre decisões tomadas pela casa legislativa representante do povo. Este mecanismo pode levar a um déficit democrático, pois *“decisões tomadas por maioria dos representantes do povo podem ser barradas por representantes de estados, não importando o tamanho da população”*.⁶

Porém, a presença da casa revisora se justifica pela necessidade de se manter a unidade nacional, pois o modelo federativo requer instituições que garantam o equilíbrio, de forma que os entes federados tenham o mesmo peso nas decisões nacionais. Portanto, o possível déficit proveniente da forma federativa de organização parece ser inevitável, mas pode ser reduzido se a federação promover a descentralização, ampliando as competências e a autonomia dos governos locais, e propiciando as condições necessárias para que os entes federados sejam capazes de realizar suas atribuições.

⁶ *Democracia e federalismo – Uma intrincada relação, pág. 305.*

Historicamente, o Estado federal brasileiro foi marcado por predominância da centralização ou da descentralização de poder, conforme o regime em vigor fosse autoritário ou democrático. A descentralização tende a propiciar uma maior aproximação entre representantes e representados e, também, maior controle dos cidadãos sobre seus representantes eleitos, aumentando a participação dos cidadãos nas decisões político-administrativas. Já a centralização retarda decisões e distancia os cidadãos daqueles que têm o poder de decisão sobre a elaboração e implantação de políticas públicas de seu interesse.

Ao caracterizar o federalismo republicano adotado pelo Estado brasileiro, Fernando Luiz Abrucio (2002) ressalta que essa forma de organização requer a participação dos cidadãos no maior número possível de espaços institucionais públicos, principalmente nos níveis subnacionais de governo, de forma que os ideais democráticos e republicanos possam prevalecer. O que pouco ocorreu durante a história republicana brasileira.

Arretche (2006) afirma que, desde 1988, as instituições políticas garantidoras da unidade do Estado federativo brasileiro estão estáveis, bem como as relativas à autonomia política e à representação dos governos subnacionais, pois o Brasil possui institutos que garantem a autonomia dos entes federativos: os governos estaduais e municipais possuem autonomia para eleger os membros dos Poderes Executivo e Legislativo, ou seja, há autoridade política, legitimada pelos seus próprios eleitores, e autonomia legislativa para adotar suas próprias políticas públicas, segundo o que determinam os preceitos da Constituição Federal. As discussões de possíveis modificações giram em torno da distribuição de recursos, da reforma tributária e da repartição de competências.

1.3.2 Estado Federal Cooperativo

Pode-se entender federalismo cooperativo como uma evolução do federalismo dual originado nos Estados Unidos, que se baseava no pensamento liberal de não interferência do governo central no domínio econômico, o que garantia às unidades federadas e à União a plena soberania sobre o domínio determinado de cada uma.

Esse federalismo dual perdurou nos Estados Unidos até quando houve a necessidade de intervenção do governo federal para resolver os problemas

causados pela crise econômica de 1929. Nessa época, se fez notar uma supremacia do poder central em relação ao das unidades federadas, que se apoiavam financeiramente na União, fortalecendo o governo central e dando origem a uma nova fase do Estado federal, ao consolidar um federalismo cooperativo, pelo qual “o equilíbrio entre o poder estadual e o poder nacional foi completamente alterado. Cada vez mais, o sistema americano foi sendo caracterizado pela supremacia do Governo de Washington”.⁷ (Augusto Zimmermann, 2005).

1.3.2.1 O Estado Federal Cooperativo no Brasil

A Constituição de 1988 instituiu o federalismo cooperativo no Brasil, nos art. 23 e 24, ao definir as competências comuns e concorrentes, de forma que todos os entes da Federação devam colaborar para a execução das tarefas determinadas pela Constituição. Na cooperação, há dois momentos de decisão: o primeiro, em nível federal, de forma centralizada, quando as medidas a serem adotadas são determinadas, uniformizando a ação de todos os poderes competentes; o segundo se dá em nível estadual ou municipal, de forma descentralizada, quando o ente federado adapta a decisão tomada em conjunto à sua realidade.

Assim, a União fica responsável pelas questões de âmbito nacional, que requerem um tratamento uniforme e exigem uma unidade de planejamento e direção, e uma coordenação que busca um resultado comum e do interesse de todos. E a execução das políticas públicas deve ter um caráter descentralizado, com a participação de todos os entes federados interessados: “A decisão comum, tomada em escala federal, é adaptada e executada autonomamente por cada ente federado, adaptando-a as suas peculiaridades e necessidades”.⁸

Dessa forma, como afirma Ana Maria Brasileiro (1974), o federalismo cooperativo retrata a situação na qual as relações entre as três esferas de governo não podem mais ocorrer de forma isolada, ou seja, os três níveis de governo precisam agir de maneira conjunta e de forma cooperativa, tanto pelas cooperações horizontais entre as comunidades federadas, quanto pelas cooperações verticais estabelecidas entre o poder federal e os poderes federados.

⁷ Teoria geral do federalismo democrático, pág. 281.

⁸ Dilemas do estado federal brasileiro, pág. 56.

Contudo, para que ocorra uma cooperação efetiva, há necessidade do fortalecimento da participação de cada um dos membros na ação governamental, de forma que todos sejam capazes de assumir responsabilidades e desempenhar a contento as ações que compete a cada um.

Para tanto, como bem coloca Viviane Machado Caffarate (2002), o federalismo cooperativo requer uma forma de coordenação resultante da realização de acordos intergovernamentais para a aplicação de programas e financiamentos conjuntos, pois as políticas tendem a serem conduzidas por meio da atuação de mais de um nível de governo, de forma interdependente e coordenada. Este mecanismo de negociação baseia-se em uma decisão voluntária de todos os entes da federação. Assim, a autonomia passa a depender da capacidade de negociação, sendo que as partes mais influentes serão as que possuírem maior gama de informação e que puderem negociar de forma satisfatória com as outras partes. Todavia, o federalismo cooperativo não acaba com os conflitos de competência, as concorrências ou mesmo as duplicações de atividades entre os entes da federação, mas tende a reduzir estes problemas por meio dos acordos políticos negociados. Exemplos de cooperação são apresentados no item 3.3 deste trabalho, quando se aborda as relações intergovernamentais.

1.3.2.2 O Estado Federal Cooperativo e a democracia

A relação entre estado federal cooperativo e democracia é um ponto de fundamental importância para ser analisado neste trabalho, pois se corre um alto risco de o governo se tornar autoritário, caso o grau de centralização das competências no governo central seja muito elevado.

É necessária a participação dos governos subnacionais na elaboração ou na implantação das políticas públicas, de forma cooperativa e voluntária, segundo os preceitos constitucionais, para que as relações entre os entes se firmem de maneira democrática.

O federalismo cooperativo teoricamente caracteriza-se pelo fato de o poder concentrar-se mais fortemente na esfera federal, mas é exercido de forma interativa pelos entes federados, especialmente no que se refere à execução das competências comuns e concorrentes.

Os Estados-membros complementam a política federal que tem como enfoque uma política descentralizada.

Paulo Bonavides (2004) descreve duas possíveis formas de federalismo cooperativo: o autoritário e o democrático. O primeiro caracteriza-se por uma cooperação desigual:

*“Índole centralizadora e compressiva das autonomias estaduais, vulnera o princípio democrático e ignora as Casas do Congresso e as Assembleias dos Estados-Membros como instituições do poder, com as quais o cidadão mais de perto se sente identificado e sobre as quais deposita a mais alta parcela de confiança”.*⁹

O federalismo cooperativo democrático, ao contrário, é consentido e não imposto, e coloca o poder diretamente ligado aos valores democráticos de governo. A relação entre o poder federal e os poderes estaduais se dá sob a proteção da Constituição Federal, de forma a eliminar o autoritarismo e promover a confiança e a solidez do sistema perante os governados.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Brasil voltou a adotar um federalismo cooperativo de viés democrático, que se revela no artigo 23 da Constituição, que estabelece as competências comuns para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, levando em consideração, segundo o parágrafo único do mesmo artigo, que as normas para a cooperação entre eles serão definidas em lei complementar, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e bem-estar social em âmbito nacional; e no artigo 24, que estabelece as competências concorrentes entre União, Distrito Federal e Estados-membros. O cooperativismo também se dá pela repartição das receitas tributárias de impostos federais com Estados e Municípios e de impostos estaduais com os Municípios (Ricardo Lodi Ribeiro, 2005).

As competências comuns e concorrentes, definidas pela atual Constituição brasileira, seriam, a princípio, boas formas para desenvolver a cooperação entre os entes da Federação, nas áreas de saúde, meio ambiente, educação e assistência social. No entanto, esta cooperação fica restrita pelo conteúdo do § 4º do art. 24, que dispõe: *“A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”*. Valeriano Costa (2007) afirma que esta restrição promove o controle centralizado da legislação concorrente, pois leis

⁹ A Constituição Aberta – Temas políticos e constitucionais da atualidade, com ênfase no federalismo das regiões, pág. 434.

federais muito abrangentes tendem a reduzir o campo de atuação dos Estados-membros, restringindo sua autonomia.

Portanto, o que se pode concluir é que o federalismo cooperativo pode ocorrer tanto em regimes democráticos ou autoritários. Em regimes democráticos, as relações federativas devem ocorrer por meio da participação e da cooperação voluntária entre todos os entes federados na elaboração e implantação das políticas públicas.

2. O ESTADO FEDERAL BRASILEIRO

Esta segunda parte da monografia é dedicada ao estudo da organização federativa do Estado brasileiro sob as diretrizes da Constituição Federal de 1988, que consagrou o Brasil como uma República Federativa, presidencialista, bicameral, com representação proporcional e majoritária, e multipartidária, tornando as relações intergovernamentais altamente complexas.

2.1 Aspectos históricos

Neste item do trabalho é feita uma breve passagem pela história constitucional do Brasil, para mostrar que, toda vez que um regime ditatorial e centralizador se fazia presente no País, descaracterizava a forma federal do Estado, reduzindo a autonomia dos Estados federados e ampliando o poder da União. Ao contrário, quando Constituições de caráter democrático estavam em vigor, os Estados-membros tinham autonomia e condições de participar efetivamente das decisões e ações governamentais, configurando uma relação de maior cooperação entre os entes federados.

Desde sua formação após a independência, o Estado brasileiro já apresentava tendências federalistas. Para que fosse possível manter a unidade nacional sob um único território, as elites provinciais tiveram papel decisivo, como afirma Miriam Dolnikoff (2005). Os elementos que permitiram a união de todas as províncias foram a elevação do Brasil à condição de Reino Unido, a manutenção da escravatura e o projeto federalista que dava autonomia significativa para as elites locais administrarem suas províncias e, ao mesmo tempo, obterem garantias de

participação no governo central, por meio de seus representantes na Câmara dos Deputados. Dessa forma, as elites provinciais participavam ativamente das decisões políticas, tanto na esfera local quanto na nacional, constituindo-se, assim, como elites políticas. Todavia, a participação nas decisões políticas locais ou nacionais ficou restrita às elites dominantes e seus interesses particulares, gerando exclusão social dos demais membros da sociedade.

O governo central não queria permitir um grau de liberdade muito amplo para as províncias, que pudesse por em risco a unidade nacional. Desse modo, construiu-se um modelo que combinava um centro que podia se impor a todo o território nacional e províncias com certa autonomia para gerir seus negócios locais. Assim, optou-se pela adoção de um Estado unitário e fortemente centralizador no Império, o que permitiu a manutenção da unidade territorial, a construção de um sentimento de nacionalidade e a criação de um consenso entre as elites provinciais sobre a necessidade de um Poder central efetivo. Todavia, o fim da escravidão fez ressurgir entre as elites locais os conflitos sobre centralização e descentralização e as reivindicações de caráter federativo.

A federação foi adotada oficialmente pelo Brasil mediante o Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, juntamente com a proclamação da República:

*“Art. 1º – A Nação Brasileira adota como forma de governo, sob regime representativo, a República federativa proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se por união perpétua e indissolúvel de suas antigas províncias, em Estados Unidos do Brasil”.*¹⁰

Portanto, a partir da proclamação da República, seguindo os ideais liberais e democráticos norte-americanos, o Brasil adotou o modelo de separação entre os três poderes, com a União, Estados membros e Municípios dividindo as três esferas do Poder Público. Procurou-se, inicialmente, o fortalecimento dos governos regionais, em detrimento do antigo governo nacional centralizador, o que representou uma vitória das elites locais frente ao poder central. Assim, o federalismo brasileiro nasceu para buscar a descentralização política e financeira do Estado e, conseqüentemente, a autonomia política-financeira para as províncias.

Brasileiro (1974) nomeia o federalismo existente nesse período como dual ou isolacionista, pelo qual houve um predomínio do Estado-membro na estrutura governamental e ênfase na autonomia local, gerando obstáculos à cooperação,

¹⁰ *Constituições Brasileiras: 1891, pág. 77*

inclusive financeira entre a União e os Estados. Em decorrência, observou-se um fortalecimento da burguesia rural e um desenvolvimento desigual das regiões. Abrucio (2002) caracteriza o federalismo brasileiro durante a vigência da Primeira República com as seguintes palavras: *“O reino das oligarquias, do patrimonialismo e da ausência de participação do povo no cenário político, ou seja, antirepublicano por excelência”*¹¹.

As desigualdades econômicas regionais existentes contribuíram para a desunião entre as províncias, o que impediu a construção de um projeto de reforma tributária comum. Como resultado, o projeto vitorioso beneficiou basicamente os estados exportadores em detrimento dos demais, dando origem à denominada *“política dos governadores”*, cujos principais aspectos foram os seguintes: os governadores de estado eram os atores mais importantes do sistema político, tanto no âmbito nacional, quanto no estadual; a constituição do poder nacional, na definição do Presidente da República, passava por um acordo entre os principais estados da federação, São Paulo e Minas Gerais, na chamada política *“café com leite”*; os governadores controlavam a eleição dos parlamentares que iriam constituir o Legislativo federal; o Presidente da República garantia a supremacia das oligarquias estaduais no Congresso Nacional, por meio da diplomação dos deputados eleitos; a inexistência de partidos nacionais e o unipartidarismo estadual; o controle dos governadores sobre prefeitos e lideranças locais, pois os municípios gozavam de pouca ou nenhuma autonomia político-financeira.

Podem ser observados, no período, alguns instrumentos de cooperação nas relações intergovernamentais, como a intervenção política e a participação financeira permanente da União nos Estados-membros; empréstimos de equipamentos federais aos governos estaduais; auxílio da União para a construção de estradas; e a destinação de 2% da receita geral da República para obras de irrigação na Região Nordeste.¹²

O federalismo cooperativo aparece no Brasil a partir da Revolução de 1930. A Constituição Federal de 1934 ampliou os poderes federais, atribuindo maior número de competências à União, e definindo as competências concorrentes entre União e Estados-membros, objetivando a solidariedade entre os dois níveis de governo na prestação dos serviços públicos. Todavia, não houve uma definição clara dos

¹¹ *Os barões da federação, pág. 40*

¹² *O federalismo cooperativo, pág. 94*

responsáveis pelos serviços, gerando uma irracionalidade no processo administrativo e político. Porém, os possíveis efeitos dessa Constituição não puderam se concretizar devido a sua curta duração.

A Constituição de 1937, de viés autoritário e centralizador, praticamente extinguiu a autonomia dos Estados-membros. O período de 1937 a 1945 foi marcado pelo fortalecimento do Estado nacional, de caráter centralizador e incentivador do desenvolvimento, alterando as relações entre Estado e sociedade, pela regulação do mercado de trabalho e pelas relações entre os setores público e privado. O padrão adotado por Getúlio Vargas fez da Presidência da República o centro político-institucional do país, seguindo a tendência externa de concentração dos poderes.

Assim, durante a vigência do Estado Novo (1937-1945) praticamente foi abolido o federalismo no Brasil, com os Estados se tornando meros órgãos administrativos do Governo Central. Isto foi possível graças à competência de Vargas em negociar com as oligarquias regionais, em eliminar as oposições urbanas e os movimentos sociais, por meio de regras de exceção e do apoio dos militares. Além disso, como esse governo não procurou se legitimar, por meio de eleições, as bases locais não contavam com poder no jogo político. A única manifestação de federalismo foi a manutenção da divisão tripartida da arrecadação tributária.

O Brasil viveu um de seus momentos mais democráticos na vigência da Constituição Federal de 1946, que ampliou a autonomia político-administrativa dos Municípios, possibilitou a intervenção federal nos Estados para garantir a autonomia municipal, limitou as hipóteses de intervenção estadual nos Municípios, aumentou a participação municipal na repartição tributária das receitas federais e ampliou a gama de competências atribuídas à União.

A forma encontrada para conciliar o maior poder da União com a maior autonomia local foi o sistema de cooperação administrativa e financeira entre os entes da federação. Assim, à União competia a defesa da seca, valorização econômica da Amazônia, endemias rurais, calamidades públicas e inundações, e o desenvolvimento dos sistemas de ensino nos Estados e no Distrito Federal. Mediante acordo era possível o empréstimo de servidores públicos federais aos Estados e vice-versa. A partilha tributária permitia maior cooperação financeira entre as três esferas de governo, além da criação de organismos regionais para atenderem as áreas mais problemáticas do país, como as regiões da Amazônia e do

Nordeste. As vantagens desse sistema foram a aproximação das três esferas de governo, que promoveu a ideia de que certas questões tinham que ser tratadas de forma conjunta, e a consolidação institucional dos Municípios, com uma posição melhor definida dentro da estrutura governamental.

Todavia, esse sistema também gerou distorções, como o enfraquecimento do poder dos Estados, devido à grande ampliação do poder econômico da União e à cooperação direta entre a União e os Municípios. Porém, o sistema de competências concorrentes na prestação de serviços públicos se mostrou ineficiente na medida que houve indefinição das responsabilidades de cada ente federado, gerando duplicação de esforços, e ausência de coordenação, planejamento e integração governamental. Além disso, o planejamento regional provocou excessiva fragmentação dos recursos disponíveis e indiferença dos governos estaduais e municipais, diretamente afetados pela ação dos órgãos regionais.

A instabilidade política ao final do período fez com que as elites políticas optassem em apoiar o golpe militar de 1964, o que trouxe um fortalecimento do poder Executivo Federal e uma administração nacional altamente centralizada. Estados e Municípios passaram a depender das transferências federais e perderam o poder de instituir novos impostos; os Municípios passaram a sofrer controle total de suas contas pelas esferas estadual e federal; e as hipóteses de intervenção estadual nos Municípios e federal nos Estados foram ampliadas. A Constituição de 1967, baseada na Lei de Segurança Nacional, centralizou os poderes políticos nas mãos do Presidente da República e reduziu os direitos individuais.

Brasileiro (1974) cita algumas disfunções do sistema federativo nesse período: não definição clara do papel de cada esfera de governo na prestação dos serviços públicos estabelecidos nas competências concorrentes; padronização do tratamento dos entes federados, sem preocupação com as peculiaridades de cada um; dependência financeira dos Estados e Municípios, não permitindo uma efetiva descentralização das ações; acúmulo de responsabilidade na esfera federal, gerando o engessamento da máquina estatal; falta de interação entre os órgãos regionais e os Estados e Municípios.

A redemocratização do País veio com o fim do regime militar e com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que estabeleceu novamente a separação dos poderes e a forma federal de Estado; inovou ao incluir expressamente os Municípios como entes federados; enumerou as respectivas

competências dos entes federativos e a repartição tributária; e assegurou vários direitos e garantias fundamentais, de forma a limitar a ação abusiva do Governo sobre os cidadãos.

2.2 A Constituição Federal de 1988

A luta pela redemocratização do país começou a partir dos Estados e Municípios, que buscavam maior descentralização fiscal e administrativa. Em países como o Brasil, que possuem grandes heterogeneidades estruturais e profundas desigualdades regionais, a forma de distribuição das receitas e dos gastos públicos é fundamental para a organização federativa. Dessa forma, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a organização do Estado Federal brasileiro, definindo as áreas de competências de cada ente federado e a repartição tributária. A seguir, é apresentado um resumo da estrutura da federação brasileira estabelecida pela atual Constituição.

2.2.1 Estrutura da Federação Brasileira

A Constituição brasileira de 1988 estabeleceu o federalismo como a forma do Estado brasileiro, inovando ao incluir os Municípios na condição de entes federados:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:

I. a soberania;

II. a cidadania;

III. a dignidade da pessoa humana;

IV. os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V. o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

2.2.1.1 Os Entes Federados e a repartição de competências

As entidades componentes da Federação Brasileira estão listadas no artigo 18 da Constituição Federal, sendo elas a União, os 26 Estados-membros, o Distrito Federal e os 5.570 Municípios¹³:

“Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

A repartição de competências entre o governo central e os entes federados é um ponto central da forma federal de Estado, pois para dizer se um Estado possui um maior ou menor grau de centralização política devem-se analisar as atribuições concedidas ao governo central e aos governos subnacionais. Cabe aqui destacar a definição de competências, por José Afonso da Silva (2008), como sendo “as diversas modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções”, consistindo, portanto, “na esfera delimitada de poder que se outorga a um órgão ou entidade estatal, mediante a especificação de matérias sobre as quais se exerce o poder de governo”.¹⁴

A Constituição Federal de 1988 enumera as competências da União (art. 21 e 22) e dos Municípios (art. 30), conferindo aos Estados a competência residual (art. 25). Define também as áreas das competências concorrentes (art. 24) e das comuns (art. 23). Dessa forma, Estados, Distrito Federal e Municípios devem compartilhar com a União, sob as diretrizes da Constituição, a prestação de serviços em matérias do setor social.

2.2.1.1.1 A União

A União é a entidade da federação formada pela reunião dos entes regionais autônomos, que vem a ser os Estados-membros. É uma pessoa jurídica de Direito Público Interno e possui capacidade política, que exerce com autonomia, conforme as competências que lhe são atribuídas pela Constituição Federal, assim como para os outros entes federativos.

¹³ Fonte: www.ibge.gov.br, acesso em 08/06/2013.

¹⁴ Curso de Direito Constitucional Positivo, pág. 479

Nas relações internacionais, representa a República Federativa do Brasil e exerce as prerrogativas da soberania do Estado Brasileiro, segundo as normas do Direito Internacional.

2.2.1.1.1.1 Competências da União

As competências da União, enumeradas na Constituição de 1988, podem ser agrupadas em áreas, segundo a matéria abordada:

- Internacional: Referem-se à soberania do Estado brasileiro em relação a outros Estados e organismos internacionais (art. 21, I a IV);
- Política: O exercício da soberania pela União dentro do território brasileiro, em relação aos entes federados (art. 21, V e XVII);
- Administrativa: Organização, administração e manutenção dos diversos órgãos da esfera federal, incluindo o Poder Judiciário e a polícia militar do Distrito Federal (art. 21, VI, XIII a XVI, XIX, XXII e XXIV);
- Prestação de serviços: Exploração e execução de serviços decorrentes da natureza estatal da União. Foram enumerados todos os serviços de interesse público, considerados relevantes, tais como: serviço postal, telecomunicações, radiodifusão, energia elétrica, recursos hídricos, transporte, serviços nucleares (art. 21, X a XII, e XXIII);
- Matéria urbanística: Fixação de políticas em relação à ocupação do território nacional, na área rural e na urbana (art. 21, IX, XX, e XXI);
- Econômica: Elaboração e execução de planos regionais de desenvolvimento econômico. Inclui definição da área e das condições da garimpagem, exploração de petróleo e gás, exploração, produção, industrialização e comércio de minerais, política agrícola, desapropriação para fins de reforma agrária (art. 21, IX, segunda parte, e XXV);
- Social: Elaboração e execução de planos e políticas nacionais e regionais de desenvolvimento social, nas áreas de saúde, educação, previdência, assistência social, defesa contra as calamidades públicas, etc. (art. 21, IX, segunda parte, e XXVIII);

- Financeira e monetária: Emissão de moeda, administração de reservas cambiais, fiscalização de operações financeiras, estabelecimento de planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamento anuais. Normas gerais de Direito tributário e financeiro (art. 21, VII, e VIII);
- Legislativa privativa: Direito administrativo, civil, comercial, penal, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial, trabalho; Direito processual (art. 22).

A grande abrangência das atribuições da União fortalece a concentração de poder no governo central, em detrimento dos governos estaduais e municipais. O professor Paulo Bonavides (2008) faz um alerta para a realidade da estrutura federal brasileira, devido à alta concentração de poderes na União, o que diminui a autonomia dos estados-membros, e, portanto, descaracterizam a ideia de federação, se aproximando mais de uma forma de organização própria de estado unitário.

O federalismo cooperativo de viés democrático se propõe exatamente a minimizar estes desvios, por meio da elaboração e da implantação descentralizada das políticas, buscando a participação coordenada e cooperativa de todos os entes federados interessados. Assim, o planejamento geral, que requer uma visão global do todo, compete à União e a implantação das políticas fica a cargo do membro federado, com o apoio técnico, administrativo e financeiro dos outros entes.

2.2.1.1.2 O Estado Federado e sua autonomia

Os Estados Federados são entes autônomos, com capacidade de auto-organização, autolegislação, autogoverno e autoadministração, conforme definido pela Constituição Federal.

Ao se falar da autonomia de um ente federado, se deve ressaltar que entre as características fundamentais, que definem um Estado federal, estão: a distribuição do governo em duas esferas distintas, a descentralização política, a participação dos Estados-membros na formação da vontade nacional, a autonomia dos Estados-membros e a repartição das competências entre os entes federados.

Além disso, é importante lembrar que, a autonomia dos Estados Federados refere-se também ao poder dado a estes entes para terem suas próprias constituições, de forma que tenham total autonomia político-administrativa sobre seu território. Para tanto, devem possuir os poderes executivo, legislativo e judiciário próprios.

O poder constituinte derivado, que define cada Constituição Estadual, é parte indissociável do Estado Federal, pois é decorrente do poder constituinte originário e, dessa forma, tem autonomia para organizar, formar e constituir os respectivos Estados federados. Todavia, como está subordinado à Constituição Federal, é um poder limitado, secundário e condicionado.

José Afonso da Silva (2008) relaciona os limites ao poder constituinte estadual, estabelecidos pela Constituição Federal.¹⁵ Os limites a serem observados pelo constituinte estadual, encontram-se, primeiramente, no art. 34, inciso VII, conhecidos como “*princípios sensíveis*”, cuja não observância pode levar à intervenção federal. O autor classifica os outros princípios limitadores como estabelecidos, sendo que estes estão ou expressamente ou implicitamente descritos, ou ainda são decorrentes do sistema constitucional. Podem se subdividir em mandatórios (art. 18 §4º, 27, 28, 37-42,...), aqueles que determinam quais normas devem ser inseridas nas cartas estaduais, ou vedatórios (art. 19, 35, 36, 150, 152), aqueles que proíbem determinados atos aos Estados-Membros.

Como a atual Constituição Federal é detalhista ao descrever as diretrizes a serem seguidas pelo constituinte estadual, é possível pensar que os Estados-Membros são, na verdade, organizados pela própria Constituição Federal. Ferrari (2003) justifica esta possibilidade, ao afirmar que a Constituição de 1988 determina de forma minuciosa como deve ser a constituição e as relações entre os poderes executivo, legislativo e judiciário estaduais. O autor conclui que, se um dos Estados-Membros não tivesse constituído uma Constituição, ele poderia funcionar normalmente como os outros, bastando para isso seguir os preceitos estabelecidos pela Constituição Federal.

Esta afirmação leva a pensar que os limites estabelecidos pela Constituição Federal aos estados-membros restringiram sua autonomia, descaracterizando um dos pilares que sustentam a forma federativa de estado. Celso Bastos (2004) ratifica esta idéia, ao afirmar que: “*Não é exagero afirmar que será quase impossível os Estados legislarem originalmente sobre qualquer assunto*”.¹⁶

2.2.1.1.2.1 Competências do Estado Federado

¹⁵ *Curso de Direito Constitucional Positivo*, pág. 608-617

¹⁶ *Teoria geral do federalismo democrático*, pág. 339

O artigo 25 da Constituição de 1988, em seu parágrafo primeiro, dispõe que: “§1º São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição”.

Este artigo evidencia o caráter residual reservado aos Estados federados, pois lhes são atribuídas as matérias que não foram enumeradas nem para a União, nem para os Municípios.

A princípio, seria de se pensar que os Estados-membros teriam uma ampla participação na repartição de competências. Porém, a enumeração extensa das atribuições definidas para a União e para os Municípios restringe a área de atuação dos Estados.

A Constituição reservou para os Estados, além das matérias administrativas relativas à estruturação de seus órgãos e servidores, a exploração de gás canalizado, a instituição de regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões e a criação, fusão, incorporação e desmembramento de Municípios.

Os Estados-membros poderão também atuar de forma conjunta e cooperativa com os outros entes federados, na área das competências comuns e podem legislar, em caráter suplementar, na área das competências concorrentes, que serão tratadas nos itens 3.2.1.1.6 e 3.2.1.1.7, respectivamente.

2.2.1.1.3 O Município

O Brasil apresenta atualmente um modelo federativo altamente descentralizado, com a inclusão do Município como ente federado, com autonomia política, administrativa e financeira, com governo próprio e competências exclusivas, determinadas explicitamente pela Constituição Federal.

Ao garantir a condição de ente federado ao Município, a Constituição deu margem a uma diferença de entendimentos entre os doutrinadores. Hely Lopes Meirelles reconhece o Município como “*entidade político-administrativa de terceiro grau, integrante e necessária ao nosso sistema federativo*”¹⁷, pois é o governo que está mais próximo da população.

¹⁷ *Curso de Direito Constitucional Positivo*, pág. 474

Em contrapartida, José Afonso da Silva (2008), discorda desta posição, ao afirmar que *“não é porque uma entidade territorial tenha autonomia político-administrativa que ela necessariamente integre o conceito de entidade federativa.”*¹⁸, justificando sua teoria ao argumentar que não é viável a constituição de uma câmara de representantes dos Municípios na Federação, pois esta não é formada por uma união de Municípios e sim por uma união de Estados. Além disso, coloca que ao assumir a condição de entes federados, os Municípios se tornaram “estados-membros” dentro dos Estados federados, criando uma espécie de conflito de autonomia. Outro argumento do autor é o que se relaciona com a intervenção federal, uma vez que esta não se aplica aos Municípios, sendo competência dos Estados exercerem a intervenção, pois são divisões político-administrativas dos Estados e não da União, já que sua criação, incorporação, fusão ou desmembramento se dá por lei estadual. O autor conclui que o município não é uma unidade federativa, embora seja parte integrante da federação.

Bastos (2004) considera o fato de não haver uma representação dos Municípios no governo central, colocado como um dos argumentos contra a aceitação do Município como ente federativo, uma colocação de ordem excessivamente formal.

O fato é que a Constituição de 1988 consagrou formalmente os Municípios como entes federados, mas negou a eles algumas das características inerentes aos membros de uma federação, como as enumeradas por José Afonso da Silva, citadas acima. Dessa forma, o Estado brasileiro passou a ter uma forma de federalismo que inclui um terceiro nível de ente federado, com competências definidas pela Constituição Federal, mas com relações administrativas subordinadas aos Estados-membros.

Vale ressaltar que os Municípios são os entes federados que estão mais próximos da população e, por isso, são os mais indicados a reconhecer e atender as necessidades da população local, criando maiores condições de efetiva participação do povo na elaboração e implantação de políticas públicas, principalmente as de caráter social. Dessa forma, a autonomia municipal pode promover mais eficiência às ações governamentais.

¹⁸ *Op. Cit.,* pág. 475.

Para tanto, há necessidade de garantir e fortalecer a autonomia financeira dos municípios. Pois, apesar da descentralização estabelecida pela Constituição Federal de 1988 ter aumentado relativamente a participação dos municípios na repartição tributária, o crescimento acentuado do número de municípios diminuiu a fatia que caberia a cada um e contribuiu para aumentar a dependência pela transferência de recursos financeiros das outras esferas de governo, reduzindo as vantagens obtidas.

2.2.1.1.3.1. Autonomia Municipal

A Constituição Federal garante plena capacidade de autogoverno municipal, em seus artigos 18 e 29. Essa capacidade engloba autonomia política, nos institutos de auto-organização, com a elaboração de lei orgânica própria, e autogoverno, com a eletividade de prefeitos e vereadores; autonomia normativa, ou seja, há autolegislação; e autonomia administrativa e financeira, na prestação e manutenção dos serviços que atendam as necessidades da população local.

Um dos maiores problemas que afetam a autonomia municipal é a falta de capacidade para gerar recursos financeiros próprios pela maioria dos municípios brasileiros, o que faz com que estes entes dependam das transferências de receitas constitucionais para executar suas atribuições. Pois, como é o governo municipal o que sofre diretamente a pressão e controle pela execução das políticas sociais, há necessidade de dar as condições mínimas para que seja possível a execução das políticas a serem implementadas, por meio da cooperação com os outros entes federados, tanto nos aspectos técnico-administrativos quanto financeiros.

2.2.1.1.3.2. Competências dos Municípios

O artigo 30 da Constituição Federal enumera as competências dos Municípios, tais como instituir e arrecadar tributos de sua competência; criar, suprimir e organizar distritos; organizar e prestar serviços públicos de interesse local; manter cooperação técnica com demais entes federativos no atendimento a saúde e

educação; proteção ao patrimônio histórico-cultural; e legislar sobre assuntos de interesse local.

Celso Bastos (2004) chama a atenção para a expressão “*de interesse local*”. Segundo o autor é um termo vago que não se confunde com interesse municipal, pois a expressão não possui caráter exclusivo, podendo abranger tanto interesses municipais, estaduais ou nacionais, o que leva alguns entes a deixarem de executar políticas de caráter mais abrangentes por considerarem que seriam responsabilidade exclusiva dos governos locais.

Dessa forma, há necessidade de maior cooperação entre os entes federados nas ações que integram tanto interesses locais, regionais ou nacionais, a fim de melhor atender à população.

2.2.1.1.4. Distrito Federal e suas Competências

O Distrito Federal é um ente federado autônomo que compõe a estrutura federativa do Brasil com capacidade de auto-organização, autolegislação, autogoverno e auto-administração, determinada pela Constituição Federal.

O artigo 32 da Constituição, em seu parágrafo primeiro, dispõe que ao Distrito Federal cabe as competências reservadas aos Estados-membros e aos Municípios.

2.2.1.2. Federalismo Cooperativo Brasileiro

As relações federativas de cooperação estão delineadas nos artigos 23 e 24 da Constituição Federal de 1988, que definem as competências comuns e concorrentes entre os entes federados para a elaboração e implantação de políticas públicas.

2.2.1.2.1. Competências comuns

A atual Constituição abriu a possibilidade de Estados, Distrito Federal e Municípios compartilharem com a União, sob as diretrizes da Constituição Federal, a

prestação de serviços em assuntos do setor social, principalmente nas áreas de saúde, cultura, educação, meio ambiente, habitação, combate à pobreza, integração social, políticas de trânsito, exploração de recursos hídricos e minerais (art. 23).

As competências comuns exigem a atuação conjunta dos entes federativos. Dessa forma, a União, os Estados-Membros e os Municípios devem cooperar e desenvolver atividades conjuntas para atender melhor a população em suas necessidades. Infelizmente, a ausência de regras precisas sobre como o relacionamento entre as três esferas de governo deve ocorrer, parece fazer surgir um vazio na atuação dos entes federativos, pois falta uma regulamentação clara de quem cuidará de algumas questões sociais, já que a norma constitucional, prevista no parágrafo único do art. 23 da Constituição, ainda carece de regulamentação: *"Leis complementares fixarão normas para cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem estar em âmbito nacional"*.

Este vazio pode ser suprido, pela descentralização das ações e desde que haja participação de todos os entes interessados na implantação de determinada política, de maneira coordenada e cooperativa.

2.2.1.2.2. Competências concorrentes

As competências concorrentes, definidas no artigo 24, permitem que União, Estados e Distrito Federal possam legislar concorrentemente sobre determinadas matérias. A exclusão dos Municípios desta competência é um dos argumentos levantados para não considerá-los como entes federados autênticos.

A legislação concorrente da União sobre as matérias indicadas no art. 24 da Constituição de 1988 se limitará a estabelecer normas gerais, restando aos Estados e ao Distrito Federal a legislação suplementar. São de competência concorrente as seguintes matérias: orçamento, juntas comerciais, produção e consumo, custas de serviços forenses, meio ambiente, patrimônio histórico e cultural, juizado de pequenas causas, previdência social e saúde, assistência jurídica e defensoria pública, proteção a infância e juventude, organização das polícias civis.

Ressalta-se que, o Estado-membro e o Distrito Federal poderão exercer a competência legislativa plena quando faltar norma federal sobre as matérias de

legislação concorrente. Todavia, caso aconteça a superveniência de lei federal, a lei estadual será suspensa, no que for contrária à lei federal, enquanto esta estiver em vigor.

Celso Bastos (2002) afirma que, no âmbito das competências concorrentes, na prática, não há igualdade de condições entre os entes federados, pois as leis da União que ditam as normas gerais são tão abrangentes que tolhem quase completamente a atuação livre dos Estados, restringindo sua autonomia legislativa.

2.2.1.3. Intervenção Federal

Discute-se neste item e no próximo dois institutos presentes em regimes federativos, que são medidas aplicadas em caráter excepcionais.

Silva (2008) afirma: *“Intervenção é antítese da autonomia. Por ela afasta-se momentaneamente a atuação autônoma do Estado, Distrito Federal ou Município que a tenha sofrido”*¹⁹. É medida de caráter excepcional e só ocorrerá nos casos expressamente descritos nos artigos 34, no qual encontram-se os princípios sensíveis, e 35 da Constituição Federal de 1988.

A intervenção federal nos Estados e no Distrito Federal tem por finalidade:

- Defesa do Estado Nacional: manter da integridade nacional e repelir de invasão estrangeira;
- Defesa do princípio federativo: repelir invasão de um ente federado em outro, por termo a grave comprometimento da ordem pública, garantir o livre exercício de qualquer dos Poderes nas unidades da Federação;
- Defesa das finanças estaduais: nos casos de suspensão do pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos ou de não transferência aos Municípios das receitas tributárias fixadas na Constituição;
- Defesa da ordem constitucional: tem por objetivo prover a execução de lei federal, ordem ou decisão judicial e exigir a observância da forma republicana, sistema representativo e regime democrático; dos direitos da pessoa humana; da autonomia municipal; da prestação de contas da administração pública e da aplicação do

¹⁹ *Curso de Direito Constitucional Positivo*, pág. 484

mínimo da receita proveniente dos impostos estaduais nos serviços de educação e saúde.

2.2.1.4. Intervenção Estadual

Compete aos Estados-membros a intervenção nos Municípios que se encontram dentro dos limites do seu território. Pode ocorrer quando deixar de ser paga a dívida fundada por dois anos consecutivos, não forem prestadas as contas devidas, não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal nos serviços de educação e saúde, e quando o Tribunal de Justiça der provimento à representação para assegurar os princípios indicados na constituição estadual.

2.3. Relações Intergovernamentais no Estado Federal Cooperativo Brasileiro

A forma como ocorrem as relações entre os entes federados é o ponto central que mostra o funcionamento do estado federal. Depende da disposição e do interesse dos vários governos em cooperar e da *“capacidade do governo central em estimular ou impor regras e programas que impliquem alguma forma de coordenação entre as atividades de estados e municípios”*.²⁰ Portanto, é o instituto que caracteriza se a atuação dos governos está ocorrendo de maneira cooperativa e coordenada.

As relações intergovernamentais se processam entre os três níveis de governo, tanto vertical quanto horizontalmente, isto é, entre a União e os Estados-Membros; entre a União e os Municípios; entre o Estado-Membro e os Municípios; os Estados-Membros entre si; e os Municípios entre si.

A atuação do governo federal, por ser a esfera com maior gama de ações, é essencial para que se desenvolva coordenação e integração entre os entes federados. No entanto, para ter êxito em regime democrático, a coordenação, não pode ser imposta, tem de ser negociada, debatida, discutida e implantada de forma

²⁰ *Federalismo, pág. 218.*

gradual, levando em consideração a capacidade de execução de cada governo (Costa, 2007).

Brasileiro (1974) cita alguns mecanismos de integração, que visam disciplinar a comunicação entre as três esferas de governo e seus respectivos órgãos: instituição de sistemas de controle financeiro, administrativo e político; estabelecimento de padrões de conduta e formas de solucionar conflitos; e desenvolvimento do planejamento governamental. Este último, considerado pela autora, como sendo o instrumento potencialmente integrador, que, se utilizado de forma adequada, pode “*estabelecer um fluxo harmônico e contínuo de atuação governamental*”.²¹

Porém, o cuidado que se deve ter com o planejamento global é o risco que se tem de forte centralização das ações, das decisões e do controle. O que se tem experimentado no Brasil é a centralização do controle e a descentralização da execução, dependente de uma relação de cooperação entre os entes federados. O sistema de cooperação intergovernamental parte do reconhecimento de que cada unidade do governo deve colaborar com as demais na execução das ações, e visa a orientar, coordenar e controlar o processo político-administrativo global.

Tradicionalmente no Brasil, os recursos e a capacidade de execução distribuem-se desigualmente entre as unidades federativas, por essa razão o sistema de cooperação deve procurar dotar cada uma delas com as condições mínimas necessárias para desempenhar seu papel dentro da estrutura federativa (Brasileiro, 1974).

Essas desigualdades regionais presentes no país caracterizam a forte assimetria existente no federalismo brasileiro, como afirma Anastasia (2007):

*“O federalismo brasileiro assimétrico encontra-se diante do desafio de enfrentar as enormes desigualdades de diferentes tipos que caracterizam o país e que, muitas vezes, são agravadas pela competição predatória entre os estados-membros. As perversas condições socioeconômicas, que se mostram mais em alguns estados e em algumas regiões do que em outras, constituem ameaças para o regime democrático e afetam negativamente o exercício da cidadania democrática. O que emerge como mais preocupante é que ali onde as condições são mais precárias é exatamente onde se verifica menor desenvolvimento institucional”.*²²

²¹ O Federalismo cooperativo, pág. 116

²² Federação e relações intergovernamentais, pág. 240.

Dessa forma, a assimetria presente entre os estados federados e entre as regiões brasileiras revela que as instituições políticas existentes atualmente não estão sendo capazes de executarem as normas constitucionais no sentido de minimizar as desigualdades e assimetrias entre os cidadãos brasileiros, os entes federados e as regiões do país.

Nos primeiros anos após a redemocratização do país, houve o fortalecimento dos governos estaduais frente à União, caracterizado pelo exercício do poder pelos governadores, tanto nas Assembléias estaduais, quanto nos governos locais, sem qualquer fiscalização ou controle institucional. Essa situação prejudicou a implantação de políticas públicas nacionais, pois o Presidente da República dependia muito das relações políticas entre os governadores e os parlamentares. Segundo Abrucio (2002), os governadores só não controlaram totalmente a política nacional nesse período, porque as relações entre os entes federados, principalmente no plano horizontal, eram de competição e não de cooperação.

O fortalecimento da União veio com o sucesso do programa de estabilização monetária, pois o fim da inflação e o aumento da taxa de juros produziram alterações significativas na administração dos recursos financeiros estaduais. Os estados passaram a negociar suas dívidas com a União, possibilitando ao governo central a iniciativa de políticas no sentido do enquadramento fiscal e da reforma administrativa dos governos estaduais, como a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF –, em 4/05/2000. (Abrucio, 2002).

A LRF é um importante instrumento que estabelece normas rígidas de gestão fiscal e administrativa para todos os entes federados, objetivando atacar um dos principais problemas do federalismo: a tendência dos entes subnacionais de transferirem os custos de suas atividades para a União, no sentido desta sempre arcar com as dívidas dos estados e municípios. Para tanto, a Lei dispõe de mecanismos, como o planejamento e a transparência na busca do equilíbrio das contas públicas, cujas metas de resultado entre receitas e despesas devem ser cumpridas. Dessa forma, disciplina a gestão dos recursos públicos, conferindo total responsabilidade aos seus gestores, e tenta evitar que os governos gastem mais do que conseguem arrecadar por meio dos impostos.

No entanto, Abrucio (2002) conclui que as medidas adotadas não foram ainda suficientes para mudar o modelo federativo de relações não cooperativas,

principalmente no plano horizontal, gerando como consequência os conflitos fiscais entre os estados federados.

3. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Entende-se por Administração Pública todo o aparelhamento do Estado pré-ordenado à realização das atividades públicas, ou seja, é o conjunto de agentes, pessoas físicas e jurídicas, incumbidos legalmente de gerir o patrimônio público, na intenção de atender às necessidades da coletividade e promover o bem-estar de todos.

A ação do Administrador Público deve obedecer a um planejamento e visar o desenvolvimento social e melhoria da qualidade de vida, vez que a Administração Pública, na condição de gestora de patrimônio público, precisa também atender e respeitar certos preceitos legais tanto para a geração dos ingressos quanto para realização dos dispêndios.

Os preceitos legais que devem ser observados na gestão dos recursos públicos, que servem de orientação para a elaboração de novas normas e também para a condução do trabalho do Administrador Público, encontram amparo e origem na Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988.

3.1 Princípios Norteadores da Administração Pública

Como forma de garantir probidade e transparência na gestão da coisa pública, a CRFB/1988, em seu art. 37, consagra as normas básicas regentes da Administração Pública direta e indireta e proclama os princípios constitucionais essenciais, a saber: princípio da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência.

O Princípio da Legalidade tem por objetivo submeter o Administrador Público, em toda sua atividade funcional, ao estrito cumprimento da lei, não podendo às exigências da lei se escusar, sob pena de praticar ato inválido, sob o ponto de vista

jurídico, expondo-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme gravidade da falta cometida.

Conforme ensina Caio Tácito (1996) apud Moraes (2002, p.99):

O tradicional princípio da legalidade, previsto no artigo 5º, II, da Constituição Federal, aplica-se normalmente na Administração Pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador Público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo incidência de sua vontade subjetiva, pois na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo que a lei não proíba.

O Princípio da Impessoalidade impõe ao Administrador Público a obrigatoriedade de praticar seus atos visando servir aos interesses públicos, e não seus próprios interesses, bem como pressupõe que toda ação seja praticada de forma impessoal, no sentido de que trata o inciso IV do art. 3.º da CRFB/1988: "sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação."

Nas palavras de Meirelles (2005, p.91):

[...] o princípio da impessoalidade, referido na Constituição de 1988 (artigo 37, caput), nada mais é que o clássico princípio da finalidade, o qual impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal. E o fim legal é unicamente aquele que a norma de direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal.

Conforme ensina, ainda, Moraes (2002, p.100), acerca do princípio da impessoalidade, "[...] as realizações administrativo-governamentais não são do agente político, mas da entidade pública em nome da qual atuou", ou, conforme consta expressamente no inciso III do artigo 2.º da Lei n.º 9.784/99: "Art. 2.º – [...] III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades".

O Princípio da Moralidade impõe ao Administrador Público a obrigatoriedade de pautar sua conduta à moral comum, agindo sempre com honestidade, decoro e probidade.

Ou como ensina Celso Ribeiro Bastos (1998) apud Moraes (2002, p.101), o administrador público deverá, "[...] no exercício de função pública, respeitar os princípios éticos de razoabilidade e justiça, pois a moralidade constitui, a partir da

Constituição de 1998, pressuposto de validade de todo ato da Administração Pública".

O Princípio da Publicidade determina que o Administrador Público dê transparência aos atos por ele praticados, tornando de conhecimento público as atividades por ele executadas.

De acordo com Di Pietro (2006, p.89), "o princípio da publicidade [...] exige a ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas em lei".

O Princípio da Eficiência ordena que as atividades administrativas sejam exercidas com rendimento satisfatório, de forma rápida, com presteza e perfeição. Citando Meirelles (2005, p.96), o princípio da eficiência é o dever que "[...] se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional", ou seja, a função administrativa não deve ser desempenhada apenas a contento do que impõe a legislação, deve traduzir-se em "[...] resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros".

Os princípios da Administração Pública visam justamente pautar, com base em preceitos de ordem ética e moral, a ação do Administrador Público na gestão dos recursos públicos e prestação de serviços que atendam aos anseios da sociedade e propiciem o seu desenvolvimento.

Acrescenta-se, ainda, que, conforme elucida Meirelles (2005, p.658):

A Administração Pública, em todas as suas manifestações, deve atuar com legitimidade, ou seja, segundo as normas pertinentes a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização. Até mesmo nos atos discricionários a conduta de quem os pratica há de ser legítima, isto é, conforme as opções permitidas em lei e as exigências do bem comum.

Embora a legitimidade seja um dos elementos do ato administrativo, e não um princípio, é de suma importância que seja mencionado, pois reconhece-se que o poder exercido pelo Estado está sendo exercido em conformidade com a lei e, por isso, é legítimo.

Dos princípios apresentados, os que guardam maior relação com Controle Interno na Administração Pública são: princípio da legalidade, vez que impõe ao Administrador Público a obrigatoriedade de fazer apenas o que a Lei ordena ou permite, conforme citação anterior; o princípio da publicidade, vez que o

Administrador Público é obrigado a dar publicidade aos seus atos, facilitando o controle e acompanhamento de suas ações; e o princípio da eficiência, vez que impõe ao Administrador Público a obrigatoriedade de prestar os serviços com rendimento satisfatório e da forma correta, ou seja, que atendam as necessidades da sociedade, a contento e dentro do previsto em orçamento.

3.1.1 Organização Político-Administrativa

Conforme instituído na CRFB/1988, o Brasil é uma República Federativa, pois é formado por estados federados, ou seja, autônomos entre si, que se unem para constituir uma federação, cujo representante é escolhido pelo povo.

Conforme enuncia Meirelles (2005, p.728):

A organização administrativa mantém estreita correlação com a estrutura do Estado e a forma de governo adotadas em cada país. Sendo o Brasil uma Federação, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se em Estado Democrático de Direito (CF, art. 1.º) em que se assegura autonomia político-administrativa aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios (arts. 18, 25 e 29), sua administração há de corresponder, estruturalmente, a esses postulados constitucionais. (em itálico no original).

Segundo o enunciado de Meirelles (2005), a forma de governo e administração, no caso do Brasil, deve seguir sua estrutura (união indissolúvel dos Estados e Municípios), assegurada a autonomia político-administrativa dos Estados-membros.

Extraíndo-se o artigo 18 da CRFB/1988, tem-se que: "Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição".

Disso se extrai que a União é descentralizada territorialmente formando Estados-membros, também descentralizados territorialmente em Municípios, sendo que cada esfera tem atribuições descentralizadas, que culminam em três níveis de governo – federal, estadual e municipal, cabendo, conforme acentua Meirelles

(2005, p.729), "[...] em cada um deles, o comando da administração ao respectivo Chefe do Executivo – Presidente da República, Governador e Prefeito".

Conforme ressalta Meirelles (2005, p.729):

A União, o Estado, o Distrito Federal e o Município exercitam os poderes que lhes são conferidos explicita ou implicitamente pela Constituição da República dentro das respectivas áreas de atuação – o território nacional, o estadual e o municipal –, mediante aparelhamento próprio, que deve ser convenientemente estruturado para o perfeito atendimento das necessidades do serviço público.

Ainda, conforme prevê a CRFB/1988, em seu art. 2.º: "Art. 2.º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário".

Segundo Cardin (2008, p.7): "O Estado, aqui entendido como a organização do poder político da comunidade nacional, distribui-se em três funções essenciais, quais sejam: função normativa ou legislativa; função administrativa ou executiva; e função judicial".

Conclui-se, então, que cada esfera de governo, dentro das atribuições que lhes são conferidas pela CRFB/1988, ou lei específica, possui as três funções essenciais (executiva, legislativa e judicial), aparelhamento próprio e estrutura para prestar, com eficiência, serviços à comunidade, conforme apresentado na seção 3.1.4.

3.1.2 Estado, Administração Pública, Políticas Públicas

Visando esclarecer o papel do Controle Interno no âmbito do setor público, se discorrerá sobre Estado, Administração Pública e Políticas Públicas, fazendo-se referência à importância do Controle Interno na Administração Pública.

Estado pode ser entendido como o organismo que congrega uma comunidade de agentes com poder de ação, atento aos interesses sociais; Administração Pública, como sendo o conjunto de órgãos, serviços e agentes responsáveis pela promoção da segurança, cultura, saúde e bem-estar da sociedade; e Políticas Públicas como sendo as ações da Administração Pública para o atendimento das necessidades do povo.

3.1.2.1 Conceito de estado

O Estado pode ser entendido como o organismo que congrega uma comunidade de agentes com poder de ação, atentos aos interesses sociais.

Conforme conceitua Meirelles (2005, p.60), Estado:

Do ponto de vista sociológico, é corporação territorial dotada de um poder de mando originário (Jellinek); sob o aspecto político, é comunidade de homens, fixada sobre um território, com potestade superior de ação, de mando e de coerção (Malberg); sob o prisma constitucional, é pessoa jurídica territorial soberana (Biscaretti di Rufia); na conceituação do nosso Código Civil, é pessoa jurídica de Direito Público Interno (art. 14, I).

Ou seja, Estado é a pessoa jurídica criada em função de uma comunidade fixada sobre um território soberano, dotada de mando originariamente Constitucional.

Ainda citando Meirelles (2005, p.60):

O Estado é constituído de três elementos originários e indissociáveis: *Povo*, *Território* e *Governo soberano*. *Povo* é o componente humano do Estado; *Território*, a sua base física; *Governo soberano*, o elemento condutor do Estado, que detém e exerce o poder absoluto de autodeterminação e autoorganização emanado do Povo (em itálico no original).

Em outras palavras, Estado é o conjunto formado por componentes humanos (povo), fixados sob uma base física (território) conduzidos por um Governo Soberano e que exerce poder absoluto de mando.

Há que se ressaltar a importância do conceito de Nação, visto que, conforme enuncia o dicionário HostDime (2008), Nação é:

Comunidade humana, fixada em sua maioria num mesmo território. – Língua, origem e história comuns, assim como uma cultura também comum, caracterizam geralmente uma nação [...] As nações que se governam a si mesmas, independentemente, formam Estados.

Ou seja, o conceito de Nação é complementar ao conceito de Estado.

De acordo com Queiroz (2007, p.26), o Estado é "[...] o conjunto de instituições que controlam e administram uma nação", ou, mais apropriadamente, "uma estrutura organizacional que se sobrepõe à sociedade ao mesmo tempo que dela faz parte".

Ainda nas palavras de Queiroz (2007, p.27):

De uma forma simplificada, o Estado pode ser visto como um contrato social (representado por uma Constituição) que os homens fazem entre si e

no qual cada um cede uma parte de sua liberdade ao Estado, para que este possa regular as relações entre eles e, assim, prover a prosperidade de todos.

Conclui-se, então, que Estado é a junção dos elementos Povo, Território e Governo Soberano. Não poderia existir Estado sem uma Nação, tampouco uma nação sem Povo. E o povo perderia suas características (tradição, costumes, origem) se não estivesse fixado em um território reconhecidamente soberano.

3.1.2.2 Conceito de administração pública

Embora o conceito de Estado seja complementar ao conceito de Administração Pública, a diferença reside no fato de o conceito de Estado estar mais relacionado com o conjunto de instituições que controlam e administram uma nação, enquanto que o conceito de Administração Pública é mais amplo.

Administração Pública pode ser entendida como sendo o conjunto de órgãos, serviços e agentes responsáveis pela promoção da segurança, cultura, saúde e bem-estar da sociedade.

O jurista Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (1979) apud Di Pietro (2006, p.67):

[...] indica duas versões para a origem do vocábulo administração. Para uns, vem de ad (preposição) mais ministro, as, are (verbo), que significa servir, executar; para outros, vem de ad manus trahere, que envolve idéia de direção ou gestão. Nas duas hipóteses, há o sentido de relação de subordinação, de hierarquia.

Segundo complementa Mello (1979) apud Di Pietro (2006, p.67), "[...] administrar significa não só prestar serviço, executá-lo, como, outrossim, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil; e que até, em sentido vulgar, administrar quer dizer traçar programa de ação e executá-lo".

A partir dos conceitos de 'Administração', enunciados por Mello e Di Pietro (2006), pode-se inferir que administrar é servir a outrem; gerir os recursos de outrem.

Sobre Administração Pública, explica Di Pietro (2006, p.73) que:

[...] a Administração Pública abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente

às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo.

Disso se extrai que o conceito de Administração Pública tem duplo sentido, quais sejam: a prestação dos serviços públicos, propriamente dita, e os órgãos incumbidos de executá-los.

Segundo Moraes (2002, p.91):

A Administração Pública pode ser definida *objetivamente* como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos, e *subjetivamente* como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

Reforça-se a idéia de que o conceito de Administração Pública pode ser desdobrado em dois: quando significar a atuação do Estado na promoção do bem estar da coletividade e quando se referir aos agentes incumbidos de atender esses interesses coletivos.

Às pessoas jurídicas e agentes públicos, incumbidos da responsabilidade de atender às necessidades coletivas, dá-se o nome de Ente Público que, através da figura do Administrador Público, é responsável pela coordenação, controle e acompanhamento das atividades dos órgãos sob sua responsabilidade, sempre levando em consideração os recursos limitados colocados à sua disposição, administrando a coisa pública intentando atender seu principal objetivo, que é a promoção do bem-estar social, conforme dispõe o inciso IV do artigo 3.º da Carta Magna – Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988:

Art. 3.º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II garantir o desenvolvimento nacional;

III erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV **promover o bem de todos**, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (grifo nosso).

Conforme conceitua Meirelles (2005, p.64):

Administração Pública – Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. A Administração não pratica *atos de governo*; pratica, tão-somente, *atos de execução*, com

maior ou menor autonomia funcional, segundo a competência do órgão e de seus agentes. São os chamados *atos administrativos* (em itálico no original).

Disso se resume que Administração Pública é o conjunto de órgãos constituídos em função da prestação de serviços que visam trazer benefícios à comunidade e, assim, proporcionar o bem-estar a todos, não se limitando, esse conceito, à Administração Pública como governo, mas também conferindo à Administração Pública, a função de execução da atividade administrativa.

Conforme assinala, ainda, Meirelles (2005, p.65):

O *Governo* e a *Administração*, como criações abstratas da Constituição e das leis, atuam por intermédio de suas *entidades* (pessoas jurídicas), de seus *órgãos* (centros de decisão) e de seus *agentes* (pessoas físicas investidas em cargos e funções). (em itálico no original).

Conforme acrescenta Di Pietro (2006, p.73), "[...] a Administração Pública abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo".

Ainda citando Di Pietro (2006, p.73), "[...] a Administração Pública abrange o fomento, a polícia administrativa e o serviço público".

O fomento seria a atividade de incentivo à iniciativa privada de utilidade pública (auxílios financeiros e subvenções; financiamentos; incentivos fiscais; desapropriações).

A chamada 'polícia administrativa' seriam as atividades de execução das limitações administrativas, ou seja, restrições impostas por lei ao exercício de direitos individuais em benefício do interesse coletivo (exteriorização através de notificações, licenças, autorizações, fiscalização e sanção).

Serviço público, conforme explica Di Pietro (2006, p.74), e que será conceituado em seção própria, "[...] é toda atividade que a Administração Pública executa, direta ou indiretamente, para satisfazer à necessidade coletiva, sob regime jurídico predominantemente público".

Conforme enuncia Di Pietro (2006, p.75), "[...] compõem a Administração Pública, em sentido subjetivo, todos os órgãos integrantes das pessoas jurídicas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), aos quais a lei confere o exercício de funções administrativas".

"Às vezes, a lei opta pela execução indireta da atividade administrativa, transferindo-a a pessoas jurídicas com personalidade de direito público ou privado, que compõem a chamada Administração Indireta do Estado" (DI PIETRO, 2006, p.75).

O Governo e a Administração atuam através de suas entidades, órgãos e agentes, ou, como ensina Meirelles (2005, p.732):

[...] a Administração Pública não é propriamente constituída de serviços, mas, sim, de órgãos a serviço do Estado, na gestão de bens e interesses qualificados da comunidade [...] no âmbito federal, a Administração direta é o conjunto dos órgãos integrados na estrutura administrativa da União e a Administração indireta é o conjunto dos entes (personalizados) que, vinculados a um Ministério, prestam serviços públicos ou de interesse público. (em itálico no original).

Complementando Meirelles (2005, p.66), os entes que compõem a Administração Pública são as Entidades Estatais (Administração Direta – União, Estados, Municípios e Distrito Federal através dos Órgãos Públicos), e as Entidades da Administração Indireta (Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Fundações Públicas).

De acordo com Meirelles (2005, p.65), "*Entidade* é pessoa jurídica, pública ou privada, *órgão* é elemento despersonalizado incumbido da realização das atividades da entidade a que pertence, através de seus *agentes*". (em itálico no original).

Conforme conceitua Meirelles (2005, p.67):

Órgãos Públicos – São centros de competência instituídos para o desempenho de funções estatais, através de seus agentes, cuja atuação é imputada à pessoa jurídica a que pertencem. São unidades de ação com atribuições específicas na organização estatal. Cada órgão, como centro de competência governamental ou administrativa, tem necessariamente funções, cargos e agentes, mas é distinto desses elementos, que podem ser modificados, substituídos ou retirados sem supressão na unidade orgânica. Isto explica porque a alteração de funções, ou a vacância dos cargos, ou a mudança de seus titulares, não acarreta a extinção do órgão.

Somente para reforçar, os órgãos não têm personalidade jurídica, pois integram a estrutura do Estado e das demais pessoas jurídicas, delas fazendo parte, ou seja, são meros instrumentos de ação das pessoas jurídicas a que pertencem.

Ressalta-se a necessidade de caracterizar as Entidades da Administração Direta e Indireta, haja vista que em muitos casos as Entidades da Administração Indireta não se vêem como parte da Administração Pública, muito embora estejam também sujeitos aos mesmos preceitos e ordenamentos jurídicos.

As Entidades da Administração Indireta, conforme explica Meirelles (2005, p.66), são:

Entidades estatais – São pessoas jurídicas de Direito Público que integram a estrutura constitucional do Estado e têm poderes políticos e administrativos, tais como a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal. A União é soberana; as demais entidades estatais têm apenas autonomia política, administrativa e financeira, mas não dispõem de Soberania, que é privativa da Nação e própria da Federação.

Entidades autárquicas – São pessoas jurídicas de Direito Público, de natureza meramente administrativa, criadas por lei específica, para a realização de atividades, obras ou serviços descentralizados da entidade estatal que as criou. Funcionam e operam na forma estabelecida na lei instituidora e nos termos de seu regulamento. As autarquias podem desempenhar atividades econômicas, educacionais, previdenciárias e quaisquer outras outorgadas pela entidade estatal-matriz, mas sem subordinação hierárquica, sujeitas apenas ao controle finalístico de sua administração e da conduta de seus dirigentes.

Entidades fundacionais – São pessoas jurídicas de Direito Público ou pessoas jurídicas de Direito Privado, devendo a lei definir as respectivas áreas de atuação, conforme o inc. XIX do art. 37 da CF/1988, na nova redação dada pela EC 19/98. No primeiro caso elas são criadas por lei, à semelhança das autarquias, e no segundo a lei apenas autoriza sua criação, devendo o Poder Executivo tomar providências necessárias à sua instituição.

Entidades empresariais – São pessoas jurídicas de Direito Privado, instituídas sob a forma de sociedade de economia mista ou empresa pública, com a finalidade de prestar serviço público que possa ser explorado no modo empresarial, ou de exercer atividade econômica de relevante interesse coletivo. Sua criação deve ser autorizada por lei específica, cabendo ao Poder Executivo as providências complementares para sua instituição.

Entidades Paraestatais – São pessoas jurídicas de Direito Privado que, por lei, são autorizadas a prestar serviços ou realizar atividades de interesse coletivo ou público, mas não exclusivos do Estado. São espécies de entidades paraestatais os serviços sociais autônomos (SESI, SESC, SENAI e outros) e, agora as organizações sociais, cuja regulamentação foi aprovada pela Lei 9.648, de 27.5.98. As entidades paraestatais são autônomas, administrativa e financeiramente, têm patrimônio próprio e operam em regime de iniciativa particular, na forma de seus estatutos, ficando sujeitas apenas à supervisão do órgão da entidade estatal a que se encontrem vinculadas, para o controle de desempenho estatutário. São os denominados *entes de cooperação* com o Estado.

A conceituação de Entidade e a diferenciação entre Administração Direta e Administração Indireta foram tecidas para que se possa vislumbrar o alcance de Controle Interno na Administração Pública, vez que, conforme dispõem os artigos 70 e 74 da CRFB/1988, a obrigatoriedade de se manter Sistemas de Controle Interno se estende a todos os entes da Administração Pública.

Somente para reforçar, outra razão para que se apresente a classificação das Entidades da Administração Indireta reside no fato de muitas vezes a própria entidade não se considerar como parte da Administração Pública, o que dificulta o entendimento da obrigatoriedade de se manter Sistemas de Controle Interno.

3.1.2.3 Conceito de políticas públicas

Entende-se por Políticas Públicas as ações da Administração Pública para o atendimento das necessidades do povo.

No expressar de Queiroz (2007, p.70), "As políticas públicas representam os instrumentos de ação dos governos e devem estar orientadas pelos princípios constitucionais a ela relacionados".

Queiroz (2007) ensina, ainda, que Políticas Públicas são conjuntos de ações inter-relacionadas e que visam enfrentar problemas sociais ou atender às demandas da sociedade.

Ainda citando Queiroz (2007, p.71), "[...] a definição e a formulação das políticas públicas é atividade exclusiva do Estado e competência específica da Administração Direta".

As políticas públicas representam os anseios e interesses da sociedade, e que devem ser traduzidos em bens, serviços, e decisões adequadamente planejados.

Conforme acrescenta Pires:

Políticas públicas são respostas do Estado a questões sociais ou de interesse da sociedade, as quais desenvolvem-se em três momentos: o da concepção, o da orçamentação e o da implementação, à sua vez, vinculados às funções de planejamento, orçamentação e execução".

A formulação de políticas públicas constitui um grande desafio para os Administradores Públicos, pois como ressalta Braga, a sustentação das políticas públicas está apoiada em quatro pontos principais, a saber:

1. análise da situação com definição dos problemas que comporão a agenda governamental;
2. análise e seleção da melhor opção de política pública ou programa social;
3. gestão da opção adotada como política pública ou programa social;
4. monitoramento e avaliação da política pública ou programa social adotado.

Como se pode perceber, as políticas públicas estão voltadas para o atendimento efetivo da comunidade.

É importante salientar, conforme ensina Queiroz (2007, p.69), que:

O termo *política pública* [...] é empregado de várias formas: como campo de atividade governamental (ex.: política social, política agrícola, etc.); como objetivo ou situação desejada (ex.: estabilizar a moeda); como um propósito específico (ex.: política de inflação zero); como uma decisão de governo frente a uma decisão emergencial (ex.: decretar uma situação como de calamidade); como um programa (ex.: programa de combate à mortalidade infantil), entre outras. (em itálico no original).

Para que uma demanda passe a ser objeto de atenção para uma política pública faz-se necessário que seja um problema de interesse social.

Há que se acrescentar, ainda, que o conceito de políticas públicas é o mesmo que o de "programa".

Disso se extrai que o conceito de políticas públicas é amplo, haja vista que cada situação/problema surge do levantamento das necessidades da sociedade, sendo que as políticas públicas são formuladas com o intuito de atender ao interesse coletivo.

A intenção de se conceituar políticas públicas reside no fato de serem, as políticas públicas, objeto das ações do governo, devendo ser contempladas na elaboração do orçamento e, por conseguinte, objeto de análise do Controle Interno na Administração Pública.

3.1.3 Serviços Públicos: Prestação e Regulação

Esta seção pretende, de forma resumida, apresentar a conceituação de Serviços Públicos, vez que é em função dos Serviços Públicos que a Administração Pública exerce suas atividades, sendo, também, foco da elaboração do Orçamento Público e, por conseguinte, do Controle Interno na Administração Pública.

Serviço público, reforçando o conceito dado por Di Pietro (2006, p. 74), "[...] é toda atividade que a Administração Pública executa, direta ou indiretamente, para satisfazer à necessidade coletiva, sob regime jurídico predominantemente público".

Di Pietro (2006, p.74) ressalta, ainda, que serviço público, "[...] abrange atividades que, por sua essencialidade ou relevância para a coletividade, foram assumidas pelo Estado, com ou sem exclusividade".

Conforme ensina Cardin (2008, p.6), Serviço Público "É o conjunto de atividades e bens que são exercidos ou colocados à disposição da coletividade, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem-estar social ou 'da prosperidade pública'".

Com base nesses conceitos, tem-se que Serviços Públicos são todos aqueles prestados pelo Estado ou delegados por concessão, permissão ou autorização sob condições impostas e fixadas em lei pelo Estado, e que visem à satisfação das necessidades essenciais ou secundárias da comunidade.

Faz-se necessário ressaltar que existem distinções entre a conceituação de serviços públicos e serviços de utilidade pública, vez que aqueles são essenciais para a sobrevivência da sociedade, enquanto que estes são convenientes para os membros da sociedade, não sendo necessariamente essenciais, embora objetivem facilitar a vida do indivíduo da sociedade.

Para os fins do presente estudo, serão considerados Serviços Públicos tanto os essenciais, quanto os de utilidade pública.

Os Serviços Públicos podem ser essencialmente estudados sob dois ângulos: Prestação e Regulação.

A importância de se discorrer sobre os serviços públicos reside no fato de serem estes os produtos demandados pela comunidade, sendo na realização dos serviços públicos que ocorrem os gastos públicos e, por conseguinte, é nessa fase que deve atuar o Controle Interno.

3.1.3.1 Serviços públicos: prestação

Dentre a relação de Serviços Públicos, existem aqueles cuja prestação é privativa do Estado, que, por sua essencialidade, geralmente são gratuitos ou de baixa remuneração, garantindo o acesso a todos os membros da sociedade.

Conforme ensina Meirelles (2005, p.328), "Serviços próprios do Estado: são aqueles que se relacionam intimamente com as atribuições do Poder Público [...] e para a execução dos quais a Administração usa da sua supremacia sobre os administrados".

De acordo com Cardin (2008, p.6), são serviços privativos do Estado:

Os que dizem respeito às relações diplomáticas e consulares; a defesa e segurança do território nacional; a emissão de moeda e os de controle e fiscalização de instituições de crédito e de seguros; os de manutenção do serviço postal e do Correio Aéreo Nacional; os relativos ao estabelecimento e execução de planos nacionais de educação e de saúde, bem como planos regionais de desenvolvimento; os que se relacionam com o poder de polícia e segurança pública; os que garantem a distribuição da justiça e outros que exigem medidas compulsórias em relação aos indivíduos.

Os demais serviços de utilidade pública, não classificados como próprios do Estado, administrativos, industriais ou comerciais, gerais ou individuais, são prestados por delegação do Poder Público, sob as condições por ele fixadas e impostas, através de concessões, permissões e autorizações, e geralmente são cobrados do usuário.

É importante que se ressalte que os serviços públicos podem ser executados sob a titularidade do Estado ou não.

Conforme resume Meirelles (2005, p.382):

Quando a Administração Pública executa seus próprios serviços, o faz como titular dos mesmos; quando os comete a outrem, pode transferi- lhes a titularidade ou simplesmente a execução. A transferência da titularidade do serviço é outorgada por lei e só por lei pode ser retirada ou modificada; a transferência da prestação do serviço é delegada por ato administrativo [...] e pela mesma forma pode ser retirada.

Cabe aqui ressaltar, que a outorga do serviço público é feita às autarquias, fundações públicas ou às empresas estatais, vez que a própria lei que as cria já lhes transfere a titularidade, e a delegação é a transferência da execução do serviço público a particulares, mediante regulamentação pelo próprio Poder Público.

Na prestação de serviço público sob os institutos da Concessão, Permissão e Autorização existe a necessidade de se observar o que dispõe a CRFB/1988 quanto obrigatoriedade de se manter Sistemas de Controle Interno, no entanto, não é escopo do presente estudo discorrer de que forma ocorre o Controle Interno nessas entidades.

3.1.3.2 Serviços públicos: regulação

Os serviços públicos podem ser executados diretamente pela Administração Pública, podendo também ser delegados através de concessão, permissão e autorização.

Nas três modalidades de delegação, a Administração Pública transfere apenas a execução, permanecendo como titular do serviço, podendo, por essa razão, intervir na empresa prestadora do serviço público.

Segundo Meirelles (2005, p.349):

Com a política governamental de transferir para o setor privado a execução de serviços públicos, reservando ao Estado a regulamentação, o controle e a fiscalização desses serviços, houve a necessidade de criar, na Administração, agências especiais destinadas a esse fim, no interesse dos usuários e da sociedade.

Embora o serviço seja executado por particulares, a regulação e a fiscalização ficam a cargo da Administração Pública, através das Agências Reguladoras, instituídas com o propósito de assegurar sua autoridade e autonomia administrativa.

Conforme conceitua Bandeira de Mello (2005, p.154), "[...] as agências reguladoras são autarquias sob regime especial, ultimamente criadas com a finalidade de disciplinar e controlar certas atividades".

O controle exercido pelas Agências Reguladoras não é o escopo do presente estudo, muito embora as Agências Reguladoras também estejam obrigadas a manter Sistemas de Controle Interno.

A importância em se mencionar a existência de regulação para o serviço público está atrelada ao fato de existir um mecanismo que assegura que o serviço será prestado em conformidade com os princípios que regem a Administração Pública.

3.2 Orçamento Público

A Administração Pública é praticada pelo Governo e suas ações, realizadas em prol da satisfação das necessidades da sociedade, podem ser traduzidas em despesas sendo que, para se transformar em serviços à comunidade, tornam imperativa a existência de receita.

Vez que Orçamento Público é imprescindível para a existência dos Sistemas de Controle Interno, faz-se necessário ressaltar que o Orçamento Público é matéria da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, em consonância com o disposto na Seção II, Capítulo II da CRFB/1988.

De uma forma simplificada, "[...] orçamento relaciona-se com a possibilidade de controle do gasto público e, na relação Estado e Sociedade, é um mecanismo

pelo qual, pelo menos em tese, os cidadãos podem participar direcionando e controlando a ação dos governantes" (CASTRO e GARCIA, 2004, p.45).

Conforme ensina Carvalho (2005, p.17):

[...] o orçamento na administração pública representa um dos mais antigos instrumentos de planejamento e execução das finanças públicas. Mesmo que de forma rudimentar, o planejamento sempre se fez presente na história da humanidade a partir do momento em que o homem passou a viver em sociedade.

Do conceito dado por Carvalho (2005) pode-se resumir que orçamento na Administração Pública é o planejamento da realização dos programas de governo e aplicação das finanças públicas.

Conforme acrescenta Piscitelli, 2002, apud Oliveira (2007, p.40):

A ação planejada do Estado quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através de orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

De acordo com Angélico (1991, p.24):

[...] o orçamento não é essencialmente uma lei, mas um programa de trabalho do Poder Executivo. Programa que contém planos de custeio dos serviços públicos, planos de investimentos, de inversões e, ainda, planos de obtenção de recursos. A execução desse programa de trabalho exige autorização prévia do órgão de representação popular; e a forma material desse órgão expressar sua autorização é a lei.

Com base na definição de orçamento dada por Angélico (1991), pode-se depreender que embora a aplicação das receitas públicas e o planejamento da obtenção das receitas públicas se dêem por intermédio de uma lei, criada especialmente para esse fim, o orçamento no âmbito público é o documento que materializa o plano de Governo.

Também, conforme definição econômica dada pelo professor Alberto Deodato, apud Angélico (1991, p.25), "O orçamento é, na sua mais exata expressão, o quadro orgânico da economia pública. É o espelho da vida do Estado e, pelas cifras, se conhecem os detalhes de seu processo, de sua cultura e de sua civilização".

Nessa perspectiva, o orçamento retrata a economia pública, pois apresenta a capacidade arrecadadora do Estado, e também porque expõe as necessidades da coletividade, traduzidas nas despesas fixadas.

Conforme resume Carvalho (2005, p.21):

Orçamento público é um instrumento de planejamento adotado pela administração pública – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, realizado nas três esferas de poder – Executivo, Legislativo e Judiciário, o qual prevê ou estima todas as receitas a serem arrecadadas e fixa as despesas a serem realizadas no exercício financeiro seguinte, objetivando a continuidade, eficácia, eficiência, efetividade e economicidade na qualidade dos serviços prestados à sociedade.

Pelas razões apresentadas por Carvalho (2005), pode-se dizer que orçamento público é uma ferramenta de gestão, pois consolida, num mesmo instrumento, todos os planos e programas da Administração Pública, e também porque contempla os ingressos arrecadados e os dispêndios a serem incorridos para a prestação de serviços à sociedade.

Essa definição de orçamento apresenta de forma bastante clara a importância do orçamento público como o principal instrumento de planejamento para a Administração Pública, introduzindo o conceito de Finanças Públicas.

Com base no orçamento público o Controle Interno pode monitorar a gestão dos gastos públicos, vez que os resultados que devem ser produzidos durante a execução orçamentária devem ser previamente estabelecidos.

Pode-se, assim, dar como exemplo de campo para atuação do Controle Interno no orçamento o exame desde a alocação gráfica até destinação da receita quando da arrecadação, vez que a escassez de recursos diante das muitas necessidades que enfrenta o Administrador impõe que as prioridades sejam classificadas criteriosamente, com vistas a dar mais eficácia aos recursos disponíveis.

3.2.1 Princípios Básicos do Orçamento Público

Adicionalmente aos princípios gerais de administração apresentados, existem, ainda, os princípios afetos diretamente ao orçamento, anunciados no caput do artigo 2.º da Lei n.º 4.320, de 10 de março de 1964, e outros decorrentes da própria ciência das finanças, citando-se da referida lei os princípios de unidade, universalidade e

anualidade. "Art. 2.º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade".

Pelo Princípio da Unidade, ensina Carvalho (2005, p.38), que "[...] os planos, coordenados e integrados entre si, devem ser uno, ou seja, apenas um para cada ente da federação".

Para Angélico (1991, p.47), "De acordo com o princípio da unidade, o orçamento deve constituir uma só peça, compreendendo as receitas e as despesas do exercício, de modo a demonstrar, pelo confronto das duas somas, se há equilíbrio, saldo ou déficit".

Através do Princípio da Universalidade, faz-se necessário que sejam englobados, no processo de planejamento, "todas as fases, todos os órgãos, Poderes e entidades da administração direta e indireta" (CARVALHO, 2005, p.38).

Conforme ensina Botelho (2007, p.236), o Princípio da Universalidade pressupõe que deve "[...] a peça orçamentária contemplar o orçamento fiscal [...], o orçamento de investimento [...] e o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as unidades e órgãos vinculados da administração direta ou indireta, bem como, os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público".

Nas palavras de Angélico (1991, p.45), "De conformidade com o princípio da anualidade [...] as previsões de receita e de despesa devem referir-se, sempre, a um período limitado de tempo".

De acordo com o disposto no art. 34 da Lei n.º 4.320/64, e segundo ressalta Botelho (2007, p.236), "No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil, inicia-se em 01 de janeiro e encerra-se no dia 31 de dezembro de cada ano".

No que tange aos Processos Orçamentários, existem, também, os princípios da programação, da exclusividade, da clareza, do equilíbrio e da não-afetação ou não-vinculação da receita.

Conforme apostilado por Cardin (2008, p.16), programação "É a expressão dos programas de cada um dos órgãos do setor público". Ainda segundo Cardin, "Programar é selecionar objetivos que se procuram alcançar, assim como determinar as ações que permitam atingir tais fins e calcular e consignar os recursos humanos, materiais e financeiros, para a efetivação dessas ações".

O Princípio da Programação submete o Administrador Público à obrigatoriedade de vincular as normas orçamentárias à execução dos programas de governo estabelecidos.

Quanto ao Princípio da Exclusividade, informa Cardin (2008, p.17) que, "Deverão ser incluídos no orçamento, exclusivamente, assuntos que lhe sejam pertinentes", quer dizer, deve-se "evitar que se incluam na lei de orçamento normas relativas a outros campos jurídicos e, portanto, estranhas à previsão da receita e fixação da despesa".

Quanto ao Princípio da Clareza, ensina Cardin (2008, p.17), que "O orçamento deve ser expresso de forma clara, ordenada e completa". Com isso, conceitua-se o Princípio da Clareza que, segundo afirma Cardin (2008, p.17), "O poder de comunicação do documento terá influência em sua melhor e mais ampla utilização e sua difusão será tanto mais abrangente quanto maior for a clareza que refletir".

Com relação ao Princípio do Equilíbrio, "O equilíbrio financeiro se resume na igualdade entre receitas e despesas" (BOTELHO, 2007, p. 237).

Exemplifica Botelho (2007, p.237), que "O instrumento de planejamento eficaz para manter o equilíbrio entre a receita e despesa é a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso".

Conforme ensina Carvalho (2005, p.43), "As despesas deverão acompanhar a evolução das receitas".

Por último, conceitua-se o Princípio da Não-Afetação ou Não-Vinculação da Receita que, segundo Carvalho (2005, p.42), "a receita orçamentária e extraorçamentária não pode ser vinculada a órgãos e fundos, ressalvados os casos permitidos pela Constituição Federal".

Conforme ensinam Castro e Garcia (2004, p.68), "nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender determinados gastos, que não os definidos em lei específica".

Sendo o orçamento uma das mais poderosas ferramentas de gestão de que dispõe a Administração Pública, muitos são os princípios que devem ser observados desde o planejamento até a execução.

A presente seção objetivou apresentar os principais princípios que regem o Orçamento Público, sem a intenção de exaurir o assunto em questão, vez que o

entendimento de Orçamento Público é assessório para a compreensão da atuação do Controle Interno na gestão dos gastos.

3.2.2 Finanças Públicas

Por Finanças Públicas entende-se a captação de recursos públicos (receitas) necessários para a execução de serviços que atendam às necessidades da sociedade, traduzidos, aqui, em despesas.

O conceito de Finanças Públicas é complementar ao conceito de Orçamento Público, sendo matéria da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2001, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, em consonância com o disposto na Seção I, Capítulo II da CRFB/1988: das Finanças Públicas.

Conforme conceitua o Analista de Finanças e Controle da Secretaria Federal de Controle, Vieira, no curso ministrado sobre O Controle Interno e a Lei de Responsabilidade Fiscal (2002, p.15), ter responsabilidade na Gestão Fiscal é "ter planejamento fiscal, administrar os tributos, acompanhar o financeiro, administrar o pessoal, controlar as despesas públicas, examinar a execução orçamentária, fomentar o controle social, e prestar contas".

De acordo com Carvalho (2005, p.39):

É fundamental que todos os estados organizem suas finanças e as executem com transparência, controle de gastos, planejamentos adequados, modernos eficazes e democráticos, e desempenhem suas atividades com eficácia e eficiência e que cada servidor exerça sua atividade obedecendo aos preceitos éticos e morais, atendendo aos anseios do povo para o seu próprio desenvolvimento e de toda a nação.

Para melhor definir a explicação dada por Vieira (2002, p.15) sobre Responsabilidade na Gestão Fiscal, e fazendo-se a contextualização desse item dentro do tema Finanças Públicas, nas seções que se seguem será feita a conceituação e apresentação de Receitas Públicas e Despesas Públicas.

3.2.2.1 Receitas públicas

Por Receita Pública entende-se todos os recursos captados pelo Estado e que serão utilizados para atender as demandas da coletividade.

Conforme conceitua Carvalho (2005, p.155), "Receita Pública são todos os ingressos de caráter não devolutivo auferidas pelo poder público, em qualquer esfera governamental, para alocação e cobertura das despesas públicas".

Ou, conforme conceitua Cardin (2008, p.22):

Entende-se [...] por Receita Pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado/Município, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem".

Há, ainda, a conceituação de receita pública, conforme Manual de Procedimentos das Receitas Públicas – 4.ed. (Portaria Conjunta n.º 2, de 8 de agosto de 2007): "Receita é um termo utilizado mundialmente pela contabilidade para evidenciar a variação positiva da situação líquida patrimonial resultante do aumento de ativos ou da redução de passivos de uma entidade".

E acrescenta ainda: "Receitas Públicas – aquelas auferidas pelos entes públicos".

As receitas públicas podem ser classificadas em originárias e derivadas; em orçamentárias e extra-orçamentárias; em correntes e de capital. Segundo a classificação dada por Carvalho (2005, p.158), receita pública originária é toda receita "[...] oriunda das rendas produzidas pelos ativos do poder público, pela cessão remunerada de bens e valores – aluguéis e ganhos em aplicações financeiras – ou aplicação em atividades econômicas – produção, comércio ou serviços [...]".

São exemplos de receitas originárias as patrimoniais, agropecuárias, comerciais, de serviço, participações e dividendos, entre outras, também denominadas como receitas de economia privada ou de direito privado.

Com relação às receitas derivadas, são todas aquelas obtidas pelo Estado, conforme enuncia Carvalho (2005, p.158), "[...] em função de sua soberania, por meio de tributos, penalidades, indenizações e restituições".

Ainda no campo da classificação das receitas, elas podem ser orçamentárias e extra-orçamentárias.

Conforme classifica Cardin (2008, p.23), receita orçamentária é aquela "[...] que foi provisionada no Orçamento Público, consignada na Lei Orçamentária".

Complementando o conceito acima, Carvalho (2005, p.160) explica que "A receita orçamentária é aquela que causa efetivamente impacto no patrimônio público, aumentando a situação líquida patrimonial, por isso são chamadas de receitas efetivas".

De acordo com a Portaria Conjunta n.º 2, de 8 de agosto de 2007, a receita orçamentária pode ser efetiva ou não-efetiva, conforme os efeitos produzidos, ou não, no Patrimônio Líquido.

"A Receita Orçamentária Efetiva é aquela que provoca alteração positiva na situação líquida patrimonial, no momento do reconhecimento da receita. A Receita Orçamentária Não-efetiva é aquela que não altera a situação líquida patrimonial no momento do seu reconhecimento".

Ao contrário das receitas orçamentárias, as receitas extra-orçamentárias dificilmente geram aumento no saldo patrimonial, pois, geralmente, simultaneamente ao serem arrecadadas, geram obrigações para posterior devolução do valor arrecadado.

Conforme explica Cardin (2008, p.23), "As receitas extra-orçamentárias não dependem de autorização legislativa e estão inclusas no Plano de Contas da Prefeitura Municipal [...]".

Como exemplo de receitas extra-orçamentárias (que não integram o orçamento público) citam-se cauções, fianças, depósitos para garantia de instância, consignações em folha de pagamento a favor de terceiros, retenções na fonte, salários não reclamados, entre outras receitas.

De acordo com o disposto no art. 11 da Lei n.º 4.320/64, as receitas podem ser classificadas, quanto a categoria econômica, em correntes e de capital.

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente.

Como receitas correntes citam-se as receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais (receitas imobiliárias, de valores imobiliários, participações e dividendos, entre outras), agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes (transferências intergovernamentais e intragovernamentais), entre outras (multas e juros de mora, cobrança da dívida ativa, indenizações e restituições, etc.).

Como receitas de capital classificam-se aquelas oriundas das operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos concedidos, transferências de capital (transferências intergovernamentais, intragovernamentais, de instituições privadas, do Exterior e de outras pessoas), entre outras.

Diferenciam-se, também, as receitas em correntes e de capital quanto ao seu destino: quando se destinar a atender despesas correntes será receita corrente e quando se destinar a atender despesas de execução de obras, aquisição de equipamentos e materiais permanentes, ou seja, despesas classificáveis como despesas de capital, será receita de capital (CARVALHO, 2005, p.160-164).

Ainda de acordo com a Portaria Conjunta n.º 2, de 8 de agosto de 2007, existe a necessidade de classificar a receita conforme a destinação legal dos recursos arrecadados, mecanismo este denominado de Destinação de Receitas.

Conforme o conceito dado pela Portaria Conjunta n.º 2, de 8 de agosto de 2007:

Destinação da Receita Pública é o processo pelo qual os recursos públicos são vinculados a uma despesa específica ou a qualquer que seja a aplicação de recursos, desde a previsão da receita até o efetivo pagamento das despesas constantes dos programas e ações governamentais. A destinação de Receita Pública, para fins de aplicação, é dividida em ordinária e vinculada.

Conforme explica Cardin (2008, p.26):

DESTINAÇÃO VINCULADA - é o processo de vinculação de fonte na aplicação de recursos em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela legislação vigente.

DESTINAÇÃO ORDINÁRIA - é o processo de alocação livre de fonte parcial ou totalmente não vinculada, à aplicação de recursos para atender às finalidades gerais do ente. (grifo no original).

As receitas públicas podem ser classificadas de diversas formas, e podem ser vinculadas ou não a uma destinação.

A receita pública arrecadada passa por passos ou fases que facilitam a gestão dos recursos público.

O ciclo da receita pública, conforme afirma Carvalho (2005), é processado através das fases de previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

A Previsão, segundo Carvalho (2005, p.174), e em consonância com o disposto na Portaria n.º 2, de 8 de agosto de 2007: "[...] é a estimativa de quanto se espera arrecadar durante determinado exercício financeiro, é uma expectativa de arrecadação - art. 51, da lei 4.320/64".

De maneira simplificada, previsão é uma projeção do montante que se pretende arrecadar.

A partir da previsão das receitas a serem arrecadadas a Administração Pública pode estruturar seu programa de Governo, e iniciar a elaboração do planejamento público.

O Lançamento, conforme explica Carvalho (2005, p.175):

[...] consiste no procedimento administrativo onde se verifica a procedência do crédito fiscal, quem e quando se deve pagar e inscreve a débito do contribuinte. Geralmente ocorre numa repartição pública – art. 53, da lei 4.320/64".

Ou, conforme conceituado na Portaria Conjunta n.º 2, de 8 de agosto de 2007:

[...] é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Tendo ocorrido o fato gerador, há condições de se proceder ao registro contábil do direito a receber da fazenda pública em contrapartida a uma variação ativa, em contas do sistema patrimonial, o que representa o registro da receita por competência.

A Arrecadação, conforme explica Carvalho (2005, p.176), em consonância com o disposto na Portaria n.º 2, de 8 de agosto de 2007, "[...] consiste no recolhimento pelo contribuinte ao agente arrecadador – uma instituição financeira oficial, do valor de seu débito – art. 56, da lei 4.320/64".

De maneira simplificada, a arrecadação consiste na entrega do valor devido e que pode ser feita diretamente aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente.

O Recolhimento é o último estágio do ciclo da receita pública, que, segundo Carvalho (2005, p.176), "[...] consiste no repasse, pelo agente arrecadador – instituição financeira, do valor arrecadado para o caixa único do tesouro, na União significa recolher o valor arrecadado ao caixa único do Tesouro Nacional".

Por simetria constitucional, os conceitos retro mencionados aplicam-se também aos Estados, Municípios e Distrito Federal, não estando restritos à esfera Federal.

Renúncia de Receita

A Portaria Conjunta n.º 2, de 8 de agosto de 2007, dispõe, ainda, sobre a Renúncia de Receita, procedimento comumente realizado pelos Administradores Públicos, e regulamentado pela Lei Complementar n.º 101/00 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

O art. 14 da LRF, que trata da Renúncia de Receita, dispõe:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Renúncia de Receita pode ser definida, então, como o montante de recursos que a Administração Pública tem a competência de arrecadar, mas que, segundo as situações permitidas por lei, e para incentivar atividades econômicas específicas ou

com o objetivo de desenvolver regiões mais carentes, não ingressam aos cofres públicos, deduzindo o montante total das receitas públicas disponíveis.

Ainda sobre Receitas Públicas dispõem as Leis n.º 4.320/64, LRF, Capítulos II e III, respectivamente, e a Portaria n.º 163/01 - STN.

Com isso, conclui-se a conceituação de Receitas Públicas, assunto de extrema importância para a compreensão do presente estudo, vez que o Orçamento Público deve observar o princípio do equilíbrio, não podendo realizar despesas em montante superior ao das receitas arrecadadas, sendo, por essa razão, também objeto de análise do Controle Interno na Administração Pública.

3.2.2.2 Despesas públicas

Entende-se por gastos as renúncias financeiras e voluntárias que uma entidade incorre para a obtenção de bens ou serviços, representadas pela entrega ou promessa de entrega de ativos, normalmente moeda corrente.

Despesa, conforme conceitua Lopes (2000), "[...] ocorre quando um bem ou serviço passa a ser propriedade da empresa, reconhecendo-se contabilmente a dívida assumida ou a redução do ativo dado em pagamento".

Entende-se por Gastos Públicos a aplicação de recursos do Estado para custear serviços de ordem pública, ou recursos aplicados para investir no desenvolvimento econômico.

Conforme conceitua Carvalho (2005, p.183), despesa "[...] é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade".

Ensina, ainda, o professor Bulgari, no curso Implantando o Sistema de Controle Interno, ministrado em dezembro de 2006, "[...] constitui-se despesa pública todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores. Classifica-se a despesa pública, inicialmente, em dois grupos: despesa orçamentária e despesa extra-orçamentária".

Conforme explica Carvalho (2005, p.183), despesa:

Orçamentária: é a despesa que está incluída na lei orçamentária anual e ainda as provenientes dos créditos adicionais;

Extra-orçamentária: é a despesa que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo as diversas saídas de numerários, decorrentes do pagamento de:

- depósitos;
- cauções;
- pagamentos de restos a pagar;
- resgate de operações de crédito por antecipação da receita;
- quaisquer saídas para pagamentos das entradas de recursos transitórios, etc. (grifo no original).

As despesas, assim como as receitas, podem ser classificadas, quanto à categoria econômica, em correntes e de capital, conforme dispõe o Art. 12 da Lei n.º 4.320/64:

Art. 12 - A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

Despesas Correntes:

- Despesas de Custeio;
- Transferências Correntes.

Despesas de Capital:

- Investimentos;
- Inversões Financeiras;
- Transferências de Capital.

De acordo com Cardin (2008, p.31), a finalidade de se classificar quanto à categoria econômica é "[...] dar indicações sobre o efeito que o gasto público tem sobre a economia como um todo".

As despesas podem ainda ser classificadas em grupos, para que, segundo Cardin (2008, p.32), possam "[...] demonstrar as despesas por grupos de elementos e por subcategorias econômicas".

Ainda segundo Cardin (2008, p.2):

Despesas Correntes

- Pessoal e Encargos Sociais
- Juros e Encargos da Dívida
- Outras Despesas Correntes

Despesas de Capital

- Investimentos
- Inversões Financeiras
- Amortização da Dívida (grifo no original).

As despesas também podem ser classificadas quanto à modalidade de aplicação. A finalidade dessa subclassificação é, segundo Cardin (2008, p.32):

[...] indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outra entidade e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos. (grifo no original).

Assim como ocorre com as receitas públicas, as despesas públicas também são processadas por fases.

Estágios da Despesa Pública

Conforme dispõe o Capítulo III da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, a despesa pública passa por fases ou estágios de processamento.

Conforme explica Carvalho (2005, p.220):

Durante a execução do orçamento, além de arrecadar receitas, ao mesmo tempo está-se executando despesas, 'gastando' o que foi arrecadado, até o montante fixado na LOA. Esse gasto passa, obrigatoriamente, por fases de execução, chamadas comumente de estágios e que devem ser obedecidos rigorosamente, conforme determina a Lei 4.320/64.

As fases de que trata o Capítulo III da Lei n.º 4.320/64 são empenho, liquidação e pagamento.

Conforme texto da lei, Art. 58 e seguintes:

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Art. 59 - O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.

§ 1º Ressalvado o disposto no Art. 67 da Constituição Federal, é vedado aos Municípios empenhar, no último mês do mandato do Prefeito, mais do que o duodécimo da despesa prevista no orçamento vigente.

§ 2º Fica, também, vedado aos Municípios, no mesmo período, assumir, por qualquer forma, compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do Prefeito.

§ 3º As disposições dos parágrafos anteriores não se aplicam nos casos comprovados de calamidade pública.

§ 4º Reputam-se nulos e de nenhum efeito os empenhos e atos praticados em desacordo com o disposto nos parágrafos 1º e 2º deste artigo, sem prejuízo da responsabilidade do Prefeito nos termos do Art. 1º, inciso V, do Decreto-lei n.º 201, de 27 de fevereiro de 1967.

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

§ 2º Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.

§ 3º É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.

Art. 61. Para cada empenho será extraído um documento denominado "nota de empenho" que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.

Conforme resume Carvalho (2005, p.222), empenho "[...] representa o primeiro estágio da despesa e é emitido pela unidade que recebeu créditos orçamentários, por consignação no orçamento, ou por descentralização de créditos de outra unidade".

De forma simplificada, empenho é o comprometimento de parcela orçamento aprovado; é o empenho que gera a obrigação de pagar.

O art. 63 do Capítulo III da Lei n.º 4.320/64 dispõe sobre liquidação:

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I a origem e o objeto do que se deve pagar;

II a importância exata a pagar;

III a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II a nota de empenho;

III os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

De forma sucinta, é na liquidação da despesa que se verifica se o contrato foi cumprido (se o bem, obra, materiais foram entregues) pelo fornecedor ou prestador de serviço, sendo nesse estágio que se faz a contabilização da despesa.

O último estágio da despesa é o pagamento, que segundo resume Carvalho (2005, p.224), "O pagamento da despesa compreende o terceiro estágio da despesa e consiste no despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga", ou conforme dispõe o art. 62 da Lei n.º 4.320/64:

"Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação".

Ainda citando carvalho (2005, p.224), "Pagamento: é a efetiva saída de numerários da conta única do tesouro nacional em favor do credor [...]".

No pagamento o credor se apresenta ao agente pagador, identifica-se, recebe seu crédito, reconhecendo que a dívida foi saldada.

Restos a Pagar, Despesas Processadas e Não Processadas

Restos a Pagar, conforme ensina Bulgari (2006, p.33), é a "[...] despesa orçamentária empenhada, mas não paga até o último dia do ano financeiro e que é apropriada ao exercício em contrapartida com a conta financeira restos a pagar".

Ainda citando Bulgari (2006, p.33), "Por despesas processadas entende-se aquelas despesas que completaram o estágio 'liquidação', pelo menos até a fase 'autorização de pagamento'".

Já por despesas não processadas, entende-se aquelas que não concluíram o estágio "liquidação", embora já tenham ingressado nesse estágio.

Dispõem sobre Despesa Pública as Leis n.º 4.320/64, LRF, nos Capítulos III e IV, respectivamente e as Portarias n.º 42/99 e 163/01 - STN.

Em suma, despesas públicas são os dispêndios incorridos pela Administração Pública para custear os serviços prestados à sociedade, como forma de garantir a promoção do bem-estar comum e são a base sobre a qual se apóia o Controle Interno, vez que este visa a otimização na utilização dos recursos públicos.

É importante ressaltar que a ação do Controle Interno não se encerra no simples monitoramento da gestão dos gastos públicos, sendo que pode atuar também para detectar se o gasto está sendo realizado respeitando os princípios de eficácia, eficiência e economicidade.

3.3 Fases do ciclo orçamentário

Ciclo Orçamentário é o processo através do qual se elabora, aprova, executa e controla os gastos do Estado.

Compõem o Ciclo Orçamentário as fases de Planejamento, Elaboração da Proposta Orçamentária, Discussão e Aprovação da Lei de Orçamento, Execução Orçamentária e Financeira, Controle e Prestação de Contas.

3.3.1 Planejamento na Administração Pública

Nesta seção são abordados aspectos importantes do Planejamento Público, iniciando pelo Plano Diretor, Plano Plurianual conceituando Lei de Diretrizes Orçamentárias, e apresentando a conceituação de Lei Orçamentária Anual.

O planejamento no âmbito da Administração Pública deve ser um instrumento de gestão efetivo, pois é o caminho para o alcance de melhores resultados.

A ação do Governo deve obedecer a um planejamento e visar o desenvolvimento social, uma vez que a Administração Pública, na condição de gestora da coisa pública, precisa também atender e respeitar certos preceitos legais tanto para a geração das receitas quanto para fixação das despesas.

De acordo com Lacombe e Heilborn (2003, p.162), "[...] o Planejamento é um processo administrativo que visa determinar a direção a ser seguida para alcançar um resultado desejado".

Já para Lafer (1970, p.7), "[...] o planejamento é um modelo teórico para a ação, sendo a organização racional e sistemática a partir de hipóteses sobre a realidade".

Portanto, entende-se como planejamento o instrumento através do qual a Administração Pública traça seu plano de ação, visando promover o bem-estar de todos, levando em consideração os poucos recursos disponíveis para fazer face às necessidades crescentes da comunidade.

Será abordada a contribuição da Constituição Federal de 1988 para a criação e consolidação dos mecanismos básicos do planejamento, culminando com a criação de mecanismos que possibilitam a participação do cidadão no controle da Administração Pública (Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, Lei de Orçamento Anual - LOA).

3.3.1.1 Plano diretor - lei de zoneamento

O Plano Diretor é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana, conforme dispõe o § 1.º do Art. 182 da CRFB/1988.

Conforme explica Oliveira (2007, p.16), o objetivo do Plano Diretor é:

[...] ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana. Ele estabelece as prioridades nas realizações do Município, conduz e ordena o pleno crescimento da cidade, disciplina e controla as atividades urbanas em benefício do bem-estar social.

O Plano Diretor corresponde ao planejamento de longo prazo em que são avaliadas as tendências da missão e das diretrizes no âmbito municipal, e também é conhecido como Lei de Zoneamento ou o Estatuto da Cidade.

Ainda apresentando a importância do Plano Diretor, sua função é promover o adequado ordenamento territorial, com a finalidade de promover o pleno desenvolvimento social do município e garantir o bem-estar comum.

3.3.1.2 Plano plurianual

Conforme dispõe o § 1.º do art. 165 da CRFB/1988, o Plano Plurianual (PPA) é um dos principais instrumentos de planejamento da Administração Pública.

De acordo com Carvalho (2005, p.24), o Plano Plurianual "Estabelece de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas [...] da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para aquelas relativas aos programas de duração continuada".

Conforme explica Almeida, o PPA:

[...] prevê as despesas com programas, obras e serviços decorrentes, que durem mais de um ano. No primeiro ano de governo, o prefeito deve propor diretrizes, metas e objetivos que, após aprovação, terão vigência nos próximos três anos de sua gestão e no primeiro ano da gestão seguinte. É do PPA que saem as metas para cada ano de gestão.

Conforme ensina José Afonso da Silva, apud Meirelles (2006, p.268), o PPA "[...] é um plano de investimentos, com o qual deverão estar em consonância todos os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição (arts. 48, IV e 165, § 4.º)".

Essas regras servem também para o PPA do Município, que deve detalhar, de forma pormenorizada, todos os assuntos que estejam relacionados aos planos e programas de interesse local.

O Plano Plurianual corresponde ao planejamento de médio prazo em que são estabelecidos os objetivos e metas da Administração Pública para um período de quatro anos, sendo elaborado no primeiro ano do mandato do prefeito para vigência até o primeiro ano do mandato seguinte.

O Controle Interno tem como finalidade acompanhar a execução das metas do PPA, solicitando justificativas quando do seu não atingimento, e sugerindo medidas a serem adotadas pela Administração Pública.

3.3.1.3 Lei de diretrizes orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é um instrumento de planejamento instituído pela CRFB/1988 para ser norteador da elaboração da Lei Orçamentária Anual, e dispõe sobre o equilíbrio nas contas públicas, determinando as metas fiscais que, após sua aprovação, passarão a ser compromisso da Administração Pública.

Conforme dispõe o § 2.º do Art. 165 da CRFB/1988:

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

A LDO é o instrumento através do qual são definidas as metas e prioridades para o ano seguinte, a partir das metas e objetivos definidos no PPA.

Conforme conceitua Carvalho (2005, p.26), a LDO:

Compreende as **metas** e **prioridade (MP)** da administração pública federal, incluindo as *despesas de capital* para o exercício financeiro subsequente. Orienta a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá sobre a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

De acordo com a conceituação de Almeida, "A LDO define também as regras sobre mudanças nas leis de impostos, finanças e pessoal, além de estabelecer orientações de como elaborar o orçamento anual".

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é também objeto da Seção II, Capítulo II da LC n.º 101/00, que dispõe sobre a elaboração da LDO. De forma simplificada, sendo a LDO anterior à Lei Orçamentária Anual (LOA), dispondo:

- as metas e prioridades da Administração Pública Federal, Estadual, Distrital ou Municipal para o exercício;
- as orientações para os orçamentos anuais de cada esfera de governo (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios);
- os limites para elaboração das propostas orçamentárias de cada Poder;
- política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

3.3.1.4 Lei orçamentária anual

A Lei Orçamentária Anual (LOA), objeto da Seção III, Capítulo II da LRF, tem o propósito de consolidar os objetivos e metas estabelecidos no PPA.

Segundo Carvalho (2005, p.29):

A LOA, conforme previsto no art. 2.º, da Lei 4.320/64, conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica e financeira e o programa de governo, obedecidos aos princípios de unidade, universalidade e anualidade.

A LOA, conforme ensina Almeida, consiste no orçamento propriamente dito, pois contém:

[...] programas, projetos e atividades que contemplam as metas e prioridades estabelecidas na LDO, juntamente com os recursos necessários para o seu cumprimento. Dessa forma, define as fontes de receita e autoriza as despesas públicas, expressas em valores, detalhando-as por órgão de governo e por função. Muitas vezes a LOA autoriza a abertura de créditos suplementares ou a realização de empréstimos pelo prefeito, sem prévia autorização da Câmara.

Cabe ressaltar que a elaboração e a proposição do projeto da LOA cabem, privativamente, ao Poder Executivo, segundo as determinações da lei orgânica do Município, e devem ser enviadas para análise e aprovação do Poder Legislativo.

Conforme ensina Meirelles (2006, p.273):

A *lei orçamentária anual* (LOA) deve compreender: o orçamento fiscal referente aos Poderes municipais, aos seus Fundos, órgãos e entidades da Administração direta e indireta; o orçamento de investimento das empresas em que o Poder Público Municipal, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; o orçamento da Seguridade Social, incluindo todas as entidades e órgãos a ela vinculados. (CF, art. 165, § 5.º).

Segundo resume Santos, 2000 *apud* Calil (2005, p.24):

[...] As leis do Plano Plurianual, de Diretrizes Orçamentárias e do Orçamento passam a ser peças de fundamental importância, pois de meros instrumentos editados para cumprimento do ordenamento constitucional e legal, muitas vezes fictícios, passam a ser, verdadeiramente, instrumentos de planejamento que deverão ser cumpridos pelos administradores [...].

O Controle Interno na Administração Pública serve para garantir o cumprimento do ordenamento jurídico afeto à matéria Administração Pública,

devendo, ainda, avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e do planejamento, consubstanciado no PPA, LDO e LOA, servindo, também, de elemento informativo para a adoção de medidas corretivas.

3.3.2 Elaboração da Proposta Orçamentária

Anualmente, os entes da Administração Pública (Poder Executivo) elaborarão sua proposta orçamentária evidenciando os programas de trabalho que serão realizados no próximo ano, bem como os recursos necessários à execução das referidas ações.

Esta fase inicial do orçamento deve ser precedida por um planejamento estratégico que conterà a definição dos programas de trabalho que serão realizados no ano seguinte, conforme as prioridades estabelecidas na LDO, dos objetivos que se pretende atingir com a ação, das metas e trabalhos necessários para a consecução do programa, além do cronograma de execução e da previsão dos recursos requeridos para a viabilização das ações.

A Lei n.º 4.320/64 estabelece os princípios básicos que devem ser contemplados na elaboração da peça de orçamento, em seu artigo 2.º, referenciado no item 3.3.1.3.

Assim, na proposta estarão as receitas estimadas apresentadas em seus detalhes e as despesas fixadas, também pormenorizadas, organizadas sob a forma de programas, atendendo a legislação e normas pertinentes.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) prioriza as metas do PPA e orienta a elaboração do Orçamento Geral do Ente, que terá validade para o ano seguinte. A elaboração da proposta orçamentária anual está definida no § 5º, do art. 165, da Constituição Federal, que determina que lei deverá compreender:

Art. 165 – [...]

I o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II o orçamento de investimento das empresas em que a União direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Já no teor do art. 5.º da Lei de Responsabilidade Fiscal, constituem requisitos do Projeto de Lei Orçamentária:

- ser compatível com o PPA, a LDO e normas da LRF;
- demonstrar compatibilidade com as metas fiscais da LDO;
- dispor sobre medidas compensatórias de renúncias de receitas e do
- aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; e
- conter reserva de contingência, com forma de utilização e montante com base na RCL, definidos na LDO, para atendimento a passivos contingentes e outros riscos fiscais.

Segundo ensina Oliveira (2007, p.25), "A proposta orçamentária uma vez elaborada, deve ser encaminhada, sob a forma de proposta de Lei Orçamentária, ao Poder Legislativo, para a sua apreciação e aprovação".

Cada órgão é responsável pela orientação e consolidação da proposta orçamentária, em conformidade, também, com as instruções emanadas pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, ou equivalente em cada nível de governo (Estadual, Distrital ou Municipal).

3.3.3 Estudo e Aprovação do Orçamento Público

Após a elaboração da proposta orçamentária, o Chefe do Poder Executivo encaminhará o projeto da Lei Orçamentária ao Poder Legislativo, em cumprimento à legislação em vigor.

Segundo Giacomoni (2002) apud Oliveira (2007, p.25): "Esta fase trata da tramitação da proposta orçamentária sob a forma de projeto de lei do orçamento, no âmbito do Poder Legislativo".

Nessa fase, o Poder Legislativo analisa a proposta orçamentária, propõe emendas e alterações, discute o conteúdo e aprova a lei orçamentária, devolvendo a proposta orçamentária ao Poder Executivo.

A importância do Controle Interno nessa fase pode ser percebida no acompanhamento dos prazos de que trata o § 2.º do art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CRFB/1988.

3.3.4 Execução Orçamentária

Com a publicação da LOA, que deve ocorrer até o último dia útil do exercício financeiro anterior à vigência da lei, iniciam-se os preparativos a execução orçamentária a partir do primeiro dia do exercício financeiro.

Segundo Silva (2003) apud Oliveira (2007, p.27):

A execução do Orçamento pode ser definida como a atividade e procedimento desenvolvidos pela Administração Pública, para concretizar as metas estabelecidas e aprovadas quando do planejamento e implica na mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros.

As normas de execução orçamentária e financeira são editadas, sendo fixadas as cotas e prazos para a utilização dos recursos necessários ao atendimento dos programas de Governo, em consonância com o comportamento da receita e das disponibilidades.

Durante a execução orçamentária, é imperativa a observância dos três estágios da despesa pública, conforme apresentado na seção 2.1.7.2 - Estágios da Despesa Pública.

Após a fixação das cotas e prazos, as unidades orçamentárias do ente público passam a receber as cotas de recursos que viabilizarão a execução dos seus programas de trabalho, de acordo com o cronograma de desembolso, conforme dispõe o art. 8.º da LRF e artigos 47 e 48 da Lei n.º 4.320/64.

Conforme definição constante no glossário disponível no site do Tesouro Nacional, unidade orçamentária é: "O segmento da administração direta a que o orçamento da União consigna dotações específicas para a realização de seus programas de trabalho e sobre os quais exerce poder de disposição".

É nessa fase do processo orçamentário que o Controle Interno deve atuar de forma mais efetiva, pois é nessa fase que ocorre a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, ocorrem as licitações, empenhos das despesas, a liquidação e os pagamentos.

3.3.5 Controle da Execução Orçamentária

No transcurso do processo de execução orçamentária, a Administração Pública obterá as informações físico-financeiras que auxiliam no controle e avaliação dos programas a serem executadas, em execução ou que já foram executadas e que constam no Orçamento-Programa Anual.

De acordo com o disposto no Art. 75 da Lei n.º 4.320/64:

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".

É no controle da execução orçamentária que se evidencia o papel do Controle Interno, objeto da presente pesquisa, para o qual será dado o devido destaque em tópico próprio.

3.3.6 Prestação das Contas Públicas

Conforme rege a Carta Magna, no parágrafo único de seu art. 70:

Art. 70 – [...]

Parágrafo único: Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

Afetos à prestação de contas, existem ainda os remédios legais consubstanciados no capítulo IX da LRF, que trata da transparência na gestão fiscal, nas Seções III e IV, que tratam do relatório resumido da execução orçamentária e do relatório da gestão fiscal, e mais propriamente na Seção V, que trata especificamente da prestação de contas.

Segundo dispõe o art. 58 da LRF:

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Com base nos artigos de 83 a 89 da Lei n.º 4.320/64, a prestação de contas servirá de suporte para os Sistemas de Controle Interno na Administração Pública, por constituir, conforme afirma Oliveira (2007, p.44), "[...] o processo preparado pelo órgão de contabilidade (controle interno), referentes aos atos e fatos das administrações: orçamentária, financeira, patrimonial e à guarda de bens e valores públicos sob a responsabilidade de agente responsável".

É na fase da prestação de contas que as entidades da Administração Pública apresentam à sociedade os resultados obtidos com os recursos colocados à sua disposição, sendo também nessa fase que é feito o controle posterior, conforme será tratado, em que são detectadas as irregularidades incorridas na gestão das finanças públicas.

3.4 Controle Interno na Administração Pública

Esta seção tem como objetivo conceituar Controle, apresentando as formas de Controle, o conceito de Controle Interno, os Princípios e Aspectos Legais de Controle Interno, apresentando, ainda, o papel do Controle Interno na Administração Pública Municipal.

Pela acepção dada pelo dicionário eletrônico Aurélio, Controle é:

"Ato, efeito ou poder de controlar; domínio, governo. Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas"

Disso se extrai que controle nada mais é que o conjunto de métodos implantados para a fiscalização de alguma atividade e/ou pessoa.

Conforme explica Mileski (2003, p.138), controle é o elemento essencial ao Estado, pois assegura que a Administração "[...] atue de acordo com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico".

Ressalte-se, ainda, que o controle constitui poder-dever dos órgãos instituídos por lei dessa função, principalmente pela finalidade corretiva que possui.

Ainda citando Mileski (2003, p.112):

Com o sentido de acompanhar e verificar a regularidade dos procedimentos de Gestão Fiscal, tendo em conta um planejamento elaborado com o atendimento do princípio da transparência, é necessária a existência de um sistema de controle que verifique e exija o cumprimento das normas, limites e obrigações contidas na Lei Complementar 101/2000, a fim de que os atos de gestão fiscal sejam realizados com responsabilidade e atendimento ao interesse público.

Conforme introduz Meirelles (2005, p.659), "Controle, em tema de Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder exerce sobre a conduta funcional de outro", ou, como objetiva apresentar a presente pesquisa, pode ser o controle exercido pela entidade no âmbito de sua própria administração.

Na Administração Pública, segundo Gasparini (2006, p.887), controle:

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. No primeiro caso tem-se heterocontrole; no segundo, autocontrole, ou, respectivamente, controle externo e controle interno (em itálico no original).

Dos conceitos apresentados, pode se concluir que o controle pode ser tanto de um agente para outro, como aquele exercido pelo próprio agente.

3.4.1 Tipos de Controle

O controle pode ser tipificado em externo ou interno, de acordo com sua atuação.

Controle externo, conforme apresenta Botelho (2007, p.35), é:

[...] o controle efetuado por órgão estranho à Administração Pública responsável pelo ato controlado (*Ex. Câmara Municipal com auxílio do Tribunal de Contas*). Abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente federado.

Controle Externo, então, é o controle exercido pelo órgão controlador que não integra a estrutura do órgão controlado.

O Controle Externo pode ser exercido pelos Poderes Legislativo e Judiciário, existindo, ainda, o Controle Social.

O controle exercido pelo Poder Legislativo pode ser verificado em casos como a sustação dos atos do Poder Executivo, convocação de Ministros e outras autoridades a depor, instalação de Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) para julgar irregularidades, julgamento das contas do Chefe do Poder Executivo, Controle da Administração Pública com auxílio dos Tribunais de Contas.

O controle exercido pelo Poder Judiciário pode ser verificado em situações contenciosas entre a Administração Pública e o indivíduo, para toda e qualquer ameaça ou lesão aos direitos, conforme determina o Art. 5.º da CRFB/1988, inciso XXXV, e na proteção dos direitos e garantias fundamentais, conforme dispõe a Carta Magna.

Controle Social, que é a participação da sociedade nas ações da gestão pública, incluindo o acompanhamento, monitoramento, contribuição e avaliação, também é o instrumento utilizado pela Administração Pública que visa garantir a transparência e publicidade dos atos, conforme determina o art. 48 da LRF:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Em outras palavras, controle social é o controle exercido pela sociedade sobre o governo.

Por sua vez o Controle é dito interno quando, segundo explica Mileski (2003, p.140), "[...] a própria Administração procede ao controle sobre seus atos, decorrendo do poder hierárquico que a organiza".

Mileski (2003, p.140) acrescenta ainda, que o Controle Interno:

É a forma que a Administração possui para verificar a regularidade e a legalidade de seus próprios atos, no sentido de se ater aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público, em que se inclui, inclusive, avaliação envolvendo a conveniência administrativa do ato praticado.

De acordo com a Instrução Normativa n.º 1, de 6 de abril de 2001, da Secretaria Federal do Controle Interno, Controle Interno é:

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

É possível concluir, com base nos conceitos apresentados, que o Controle Interno não só auxilia na verificação e correção de eventuais irregularidades como também previne e garante a regularidade na aplicação de recursos públicos.

3.4.2 Conceito de Controle Interno

Controle Interno é o instrumento obrigatório que auxilia na Gestão Pública e atua de forma preventiva na detecção de irregularidades, conferindo maior eficácia, eficiência e economicidade aos gastos públicos e dando mais transparência na aplicação dos recursos públicos.

Para garantir o equilíbrio nas contas editou-se a Lei de Responsabilidade Fiscal que impõe aos gestores públicos uma série de limitações quanto à aplicação dos recursos públicos e a operacionalização do Sistema de Controle Interno, que além de ser uma exigência constitucional, reafirmou ser impreterível, vez que a Administração Pública presta contas e é fiscalizada pelos Tribunais de Contas, com apoio nos sistemas de Controle Interno.

Segundo Lopes (2000):

Nenhuma entidade sobrevive se suas despesas forem superiores às suas receitas, preceito quase sempre relegado por alguns administradores públicos. Via de regra, impera a administração descompromissada com as reais necessidades sociais, buscando-se apenas a satisfação pessoal pelo exercício do poder e efetuando-se gastos sem o mínimo controle, limitações impostas efetivamente a partir da entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O controle é uma das funções do administrador. Para que um administrador atinja seus objetivos não basta apenas que ele desenvolva as atividades de planejamento, organização e direção de uma entidade. Ele precisa também de controle, pois por ele é que serão apontadas as falhas, desvios e desperdícios nas atividades de uma organização.

Na Administração Pública não é diferente. Tanto é assim que, conforme leciona Bulgari (2006), o Controle Interno, modernamente, tem as características da chamada auditoria operacional, quais sejam: (a) verificar, em todos os atos, o

princípio da Legalidade, através do monitoramento à luz de todo arcabouço legal que regulamenta o setor público e, principalmente, (b) controlar e verificar o atingimento das metas da organização, sempre a luz dos princípios da Eficiência, Eficácia e Economicidade.

O princípio da Eficiência tem relação direta com a utilização racional dos recursos e aumento na produtividade. Eficácia é a relação entre os resultados planejados e os resultados reais alcançados de Programas, Projetos e Atividades. Já Economicidade é a capacidade de executar uma atividade ao menor custo possível.

Conforme citado pelo professor Marcio José Assumpção, no curso ministrado 26 de agosto de 2005, intitulado "O Papel do Controle Interno e da Contabilidade Pública Frente aos Desafios da Administração Municipal", afirma João Féder, Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, que "O Estado não tem dinheiro. Nenhum dinheiro é do Estado. O dinheiro antes e depois de entrar nos cofres públicos é do povo e, como tal, o seu controle paira acima de qualquer outro direito".

A CRFB/1988, e antes, a Lei Federal n.º 4.320/64 – aqui citada apenas como referencial de que a matéria Controle Interno não é nova –, e a LRF –, são mandamentos de ordem constitucional e infraconstitucional que exigem a implantação do Controle Interno na Administração Pública.

Afirma Assumpção (2005), que:

Somente um bom sistema de controle interno irá garantir informações contábeis e gerenciais tempestivas, relevantes e fidedignas, de modo a atender aos prazos e limites estabelecidos pela LRF, permitindo também verificar a fiel observância dos seus dispositivos.

Ainda citando Assumpção (2005):

Todo o sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade auditada, incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas.

Conforme conceitua Botelho (2007, 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, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

De acordo com os ensinamentos de Bulgari (2006), o Controle Interno existe no âmbito dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e tem a finalidade de, conforme dispõe o Artigo 74 da Constituição Federal de 1988:

Art. 74 – [...]

- avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- 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;
- exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Ainda citando Bulgari, Controle Interno é um serviço interno das entidades públicas, previsto em lei (Constituição Federal, Lei Complementar n.º 101/00 e Lei Federal n.º 4.320/64), que tem por principais funções o acompanhamento dos atos praticados pela entidade, acompanhamento prévio, sempre que possível, concomitante ou subsequente.

Segundo Mileski (2003, p.146):

[...] o controle é exercido com o objetivo de manter o ato da Administração Pública dentro dos parâmetros de legalidade e, no tocante ao seu mérito, verificar a eficiência e eficácia, com avaliação sobre a conveniência e a oportunidade do ato praticado.

O controle da legalidade é o decorrente da obrigação de se cumprir o princípio constitucional da legalidade, conforme item 2.1.2, e o controle do mérito visa verificar o resultado da ação administrativa na consecução dos fins do Poder Público, de obter o bem-estar da sociedade, avaliando a eficiência, eficácia e economicidade dos atos praticados.

Sendo o Controle Interno o controle exercido pela própria organização este compreende, de acordo com o que estabelece a NBC T 11.2.5.1:

[...] o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

Diante do exposto, depreende-se que a importância de se manter Sistemas de Controle Interno reside no fato deste ser instrumento obrigatório que auxilia na Gestão Pública e atua de forma preventiva na detecção de irregularidades.

O Controle Interno em sede pública merece ser sempre tratado como agente subsidiário para o adequado alcance dos objetivos sociais e políticos da organização, balizando sua ação na indução à eficiente, eficaz e econômica utilização dos recursos públicos, destacando a importância do planejamento orçamentário para tal propósito e resguardando os valores tradicionais de legalidade, moralidade e transparência.

3.4.3 Princípios de Controle Interno

Conforme preceitua a Constituição Federal de 1988, eficiência, eficácia e economicidade são valores que a Administração Pública deve observar na aplicação dos recursos, tornando necessária a reformulação das atividades de Controle Interno.

Além dos princípios constitucionais que regem a Administração Pública, existem ainda os princípios afetos ao Controle Interno, tais como o princípio do interesse público, da economicidade, da celeridade, da razoabilidade, da proporcionalidade, e da probidade administrativa.

O princípio do Interesse Público nada mais é do que a obrigatoriedade imposta ao Administrador Público de agir de forma a atender aos interesses da coletividade, "vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competência, salvo autorização em lei" (Lei n.º 9.784/99, inciso II, do artigo 2.º), ou seja, o interesse público deve prevalecer sobre o privado, pois a ação e intervenção do Estado somente se justifica pela busca do interesse geral.

Economicidade é a capacidade de executar uma atividade ao menor custo possível.

Conforme conceitua Botelho (2007, p.41), o princípio da economicidade visa "[...] a redução de custos nos serviços públicos; é quando a Administração Pública adota procedimentos para oferecer serviços públicos de qualidade por menor custo".

O princípio da celeridade, segundo Botelho (2007, p.42) "[...] trata-se da redução do tempo nos procedimentos administrativos, tornando a administração

mais ágil e eficiente em decorrência do tempo [...] evitando o travamento da máquina administrativa".

Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade estão implícitos na Constituição Federal, vez que objetivam garantir a coerência e concordância entre os meios e os fins das atividades administrativas, e vedam restrições excessivas, por parte da Administração Pública, que possam lesar os direitos fundamentais.

Como traduz Di Pietro (2006, p.95) acerca do princípio da razoabilidade, "Trata-se de princípio aplicado ao Direito Administrativo como mais uma das tentativas de impor-se limitações à discricionariedade administrativa, ampliando-se o âmbito de apreciação do ato administrativo pelo Poder Judiciário".

O princípio da proporcionalidade, segundo Bandeira de Mello (2005, p.99), enuncia a idéia de que:

[...] as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas.

O princípio da probidade administrativa está relacionado ao princípio da moralidade, vez que impõe que o Administrador seja probo, honesto.

A observância dos princípios elencados nesta seção não evitam a conduta desonesta por parte de alguns Administradores, mas se obedecidos garantirão uma melhora na gestão dos recursos públicos.

Do entendimento de princípios como pressupostos a serem observados no Controle Interno, citam-se, ainda, relação custo x benefício, vez que existem situações em que a prestação de um serviço ou aquisição de um produto pode ser mais custosa para Administração Pública, mas a qualidade ou benefícios surtidos superam os de outros de custo mais baixo; educação continuada, vez que a produção de conhecimento é dinâmica; segregação de funções, pois não é conveniente que a pessoa que realiza as compras, efetue também os pagamentos e exerça a função de *controller*.

3.4.4 Formas de Controle Interno

Conforme anunciado no art. 77 da Lei 4.320/64, o Controle Interno pode ocorrer de três formas, sendo prévio ou preventivo quando antecede a conclusão ou operatividade do ato e é exercido pela projeção dos resultados que se pretende

alcançar; concomitante ou sucessivo quando acompanha a realização do ato para verificar a regularidade e evitar o cometimento de falhas, desvios ou fraudes; e subsequente ou corretivo que é o controle que se efetiva após a conclusão do ato controlado visando corrigir eventuais defeitos, declarar sua nulidade, dar-lhe eficácia ou conter reincidências.

O controle é dito prévio quando, conforme conceitua Mileski (2003, p.145), "[...] antecede a realização do ato administrativo, no sentido de evitar procedimento contrário à lei e ao interesse público", ou como define Botelho (2007, p.37):

É prévio o controle que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisitos para sua eficácia, exercido a partir da projeção dos dados reais e a comparação dos resultados prováveis com aqueles que se pretende alcançar.

A relevância do controle prévio se verifica nos processos de contratação, elaboração de projetos de leis de matéria tributária, nos casos de isenções, plano de cargos e salários, entre outros procedimentos. O disposto no art. 60 da Lei n.º 4.320/64 é um exemplo de controle prévio, vez que "É vedada a realização de despesa sem prévio empenho".

A segunda forma de controle é o concomitante que "É aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação [...] evitando o cometimento de falhas, desvios ou fraudes" (BOTELHO, 2007, p.37).

Segundo afirma Botelho, o controle concomitante é a forma mais presente de atuação dos Sistemas de Controle Interno, e "[...] consiste no cumprimento do princípio da publicidade e transparência que norteiam a administração pública".

Acrescenta Mileski (2003, p.145), que o objetivo do controle concomitante é "[...] evitar distorções e proceder correções imediatas, para manter a atuação pública dentro de uma continuidade de procedimentos regulares".

A ocorrência do controle concomitante pode ser verificada no momento da celebração de contratos, convênios e compras diretas da Administração Pública, quando da demonstração da legalidade e regularidade da despesa, e, principalmente, no acompanhamento das diversas etapas do procedimento licitatório, no sentido de preservar a formalidade exigida e publicidade dos atos.

Controle subsequente, posterior ou corretivo, conforme classifica Botelho (2007, p.38), "É o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando corrigir eventuais defeitos".

Essa forma de controle tem caráter punitivo, vez que o ato já ocorreu. Se a correção for possível, deverá ser recomendada; se a correção não for possível, a restituição dos prejuízos causados ao cofre público deverá ser solicitada.

Segundo cita Mileski (2003, p.146), "Como exemplos de controle posterior [...] podem ser citados: o exame da legalidade dos atos de admissão de pessoal e de aposentadorias realizados pelo Poder Público".

A irregularidade mais comumente verificada com o controle subsequente é de improbidade administrativa, cabendo a proposição de correção ou restituição ao erário.

Assim, o Controle Interno, tanto o prévio quanto o concomitante ou subsequente, servem para acompanhar, monitorar e avaliar o cumprimento dos objetivos e metas propostos pela Administração Pública, induzindo a gestão para o alcance da satisfação das necessidades públicas.

3.4.5 Aspectos Legais do Controle Interno

Todos os atos do Sistema de Controle Interno devem estar consubstanciados e amparados pelos preceitos legais concernentes.

Conforme informado, afirmou o Governador do Paraná Roberto Requião, quando da proposição do projeto de lei que institui o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, em 5 de abril de 2007, que o Sistema de Controle Interno terá por objetivo fundamental estabelecer as regras necessárias ao pleno cumprimento dos programas de governo estabelecidos no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual, servindo também para avaliar a gestão dos agentes públicos e monitorar a correta aplicação das políticas públicas.

Disso se extrai que a função principal dos Sistemas de Controle Interno na Administração Pública é assegurar o cumprimento das leis, normas e políticas vigentes, através do estabelecimento de mecanismos de controle que possibilitem informações à sociedade, impedindo a ocorrência de fraudes e desperdícios, servindo de instrumento que visa garantir a eficiência, produtividade, economicidade e a rapidez na prestação do serviço público.

Com isso, diz-se que há regras básicas que devem ser observadas, tais como as constantes na CRFB/1988, Lei n.º 4.320/64, LRF, entre outras.

O Decreto-lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967, em seu Capítulo V – do Controle, Art. 13, determinava que:

"Art. 13 - O controle das atividades da administração federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo particularmente:

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

Antes mesmo da instituição da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, o Controle Interno já aparecia como instrumento a ser observado pela Administração Pública.

Com a instituição da CRFB/1988, o Controle Interno passou a ser obrigatório, conforme determinam os artigos 31, 70 e, em especial, o 74:

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".

Ainda anterior à instituição da CRFB/1988, existe a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, que em seu capítulo II, trata exclusivamente de controle interno, conforme segue:

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.

Outro dispositivo legal que trata do Controle Interno na Administração Pública é a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Conforme destaca Calil (2005, p.23):

A LRF estabeleceu a introdução de normas relativas ao controle de custos junto à Lei de Diretrizes Orçamentárias. A preocupação em ter uma contabilidade de custos deve vir em comunhão com o corte de gastos, caso contrário existe o risco de se estar cortando custos nos programas essenciais em detrimento de programas não essenciais à manutenção da qualidade dos serviços, o que não é o objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Da análise de Calil (2005), pode-se extrair que a LRF foi criada com o escopo de garantir o controle dos gastos públicos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal também foi criada para garantir o equilíbrio nas contas, passando a ser o código de conduta para os administradores públicos.

Conforme descreve Lopes (2000), "A Lei de Responsabilidade Fiscal estrutura-se em dois princípios fundamentais da administração, que são o planejamento e o controle, ambos estreitamente ligados ao gerenciamento de custos (gastos públicos)".

Até a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, embora constante na Constituição Federal de 1988 e já previsto desde a Lei n 4320/64, a Administração Pública não dispensava a devida atenção para o Controle Interno.

Com inúmeras alterações no modo de administrar o Poder Público, a LRF está promovendo importante evolução na cultura do administrador.

Ainda citando Lopes (2000):

A partir da entrada em vigor da mencionada lei, o administrador público deverá dirigir grande parte de sua atenção para as diversas modalidades de controle exigidas, inclusive quanto à manutenção de um *sistema de custos* que possibilite a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (art. 50, § 3º), bem como subsidiar suas decisões quanto à concessão de benefícios e cancelamento de débitos (art. 14).

Na LRF, trata, diretamente, do Controle Interno na Administração Pública o artigo 59, e incisos:

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 retorno da despesa total com o 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 consolidadas 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.

Ainda com relação aos aspectos legais pertinentes ao Controle Interno, está em análise no Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16 - Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental.

Toda ação ou atividade pública que apresentar repercussão orçamentária ou patrimonial, ainda que sem modificá-los, ou cujos resultados sejam nulos, tem que ser objeto de registro contábil. Todavia, os procedimentos e critérios aplicáveis na escrituração exigem padronização, de modo que a leitura dos fenômenos expressados seja uniforme. O disciplinamento da uniformização é realizado pelo Conselho Federal de Contabilidade, à luz dos entendimentos principiológicos e doutrinários. As normas expedidas pelo Conselho são classificadas em profissionais e técnicas. Considerando o estágio de desenvolvimento por que atravessa a compreensão da ciência contábil, o Conselho Federal de Contabilidade encontra-se construindo a NBC T 16, no objetivo de uniformizar as práticas e procedimentos contábeis à luz da diversificação funcional existente na administração pública brasileira e do cenário de globalização no mercado mundial, que determinam

necessidade de adoção de normas compatíveis com aquelas que estão sendo aplicadas internacionalmente. Oportuniza, ainda, o atendimento das demandas por padrão de informações nivelados à maior gama possível da sociedade. Se concluída nos atuais moldes, a norma será representada por conjunto de 10 temas, a saber:

NBC T 16 - Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental

16.1 - Conceituação, objeto e campo de atuação

16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis

16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque contábil

16.4 - Transações no Setor Público

16.5 - Registro Contábil

16.6 - Demonstrações Contábeis

16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis

16.8 - Controle Interno (NBC T 16.8, Anexo 1)

16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão

16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Essa apresentação dos dispositivos legais que tratam do Controle Interno é apenas anunciativa, não tendo a intenção de exaurir e encerrar a questão, sendo que cabe aos gestores públicos o dever de conhecer e implantar a fundamentação legal do Controle Interno.

3.4.6 Controle Interno na Administração Pública Municipal

O dispositivo constitucional que dá sustentação a toda legislação produzida acerca do controle está consubstanciada no art. 31, que 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.

Conforme estabelecem os já tratados artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988, todos os entes da Administração Pública devem manter, de forma integrada, Sistemas de Controle Interno, nos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Segundo leciona Meirelles (2006, p.293):

A fiscalização financeira e orçamentária no âmbito municipal realiza-se mediante controle externo da Câmara de Vereadores, com o auxílio do Tribunal de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver, e controle interno do Executivo Municipal (LRF, art. 59), na forma da lei (CF, art. 31 e §§).

O Controle Interno a que se refere Meirelles (2006), compreende os controles da legalidade, da fidelidade e da execução, contemplados no art. 75 da Lei n.º 4.320/64.

O Controle Interno da legalidade guarda relação com os atos pertinentes ao ingresso de receita e realização de despesas.

O Controle Interno da fidelidade, segundo Meirelles (2006, p.293), "[...] visa à conduta funcional dos agentes responsáveis por bens e valores públicos".

E por fim, o Controle Interno da execução objetiva o cumprimento dos programas de governo, considerando os aspectos financeiros, de realização de obras e prestação de serviços.

Embora o Controle Interno seja uma exigência legal, existe a impressão de que há certo desconhecimento da utilidade desse controle, o que dificulta sua implantação, principalmente por parte de poderes Executivo e Legislativo de municípios considerados de pequeno porte.

Segundo afirma Lopes (2008):

Muitos contratemplos certamente poderiam ser evitados se a entidade mantivesse um sistema de controle efetivamente atuante, auxiliando a administração na tomada de decisões, como por exemplo: na elaboração do orçamento dentro de critérios técnicos de estimação, no acompanhamento da execução orçamentária, na projeção do fluxo de caixa periódico (semanal, quinzenal ou mensalmente), racionalizando os procedimentos de compras, na reconciliação de saldos, etc.

Corroborando a afirmativa anterior, quanto ao desconhecimento da importância do Controle Interno por parte de alguns gestores municipais, em anexo ao presente estudo (Anexo 2) apresenta-se o relatório do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, que aponta as principais incorreções apresentadas por municípios quando da análise das prestações de contas.

De acordo com um levantamento do TCE-PR, os dez maiores motivos para a desaprovação de contas municipais até 10 de agosto de 2006 foram:

- a) ausência de documentos;
- b) realização de despesas sem licitação ou sem indicação do processo de

- dispensa;
- c) entrega da Prestação de Contas eletrônica fora do prazo;
- d) abertura de créditos adicionais acima do limite da LOA;
- e) divergência entre os saldos bancários dos extratos e o indicado nas conciliações;
- f) incorreção na contabilização das receitas de transferências da União e do Estado;
- g) extrapolação da remuneração dos agentes políticos;
- h) análise da gestão fiscal – irregular com multa;
- i) falta de retenção o IRRF; e
- j) omissão de conta bancária no sistema SIM-AM (Sistema de Informações Municipais – Acompanhamento Mensal).

A ausência de um sistema eficaz de Controle Interno na Administração Pública se dá, conforme enumera Botelho (2007, p.259), por várias razões: falta de iniciativa do administrador, falta de planejamento adequado, falta de estrutura organizacional atualizada, ausência de controle nas unidades administrativas, falta de recursos humanos, conluio de agentes, remuneração não condizente com as responsabilidades, ausência de procedimentos e rotinas, resistência às mudanças por parte dos servidores.

Conclui Botelho (2007, p.260), que "O Sistema de Controle Interno não faz julgamentos, mas evita a condenação de agentes públicos e a dos servidores em geral".

Embora o Controle Interno na Administração Pública não exista em função da prestação de contas, o Controle Interno fornece subsídios para que o Controle Externo seja exercido. O relatório sobre as irregularidades constatadas nas prestações de contas dos Municípios serve para confirmar que muitas das irregularidades não ocorreriam caso houvesse um Controle Interno atuante, o que demonstra o parcial desconhecimento da importância desse instrumento, por parte dos gestores.

CONCLUSÃO

Este trabalho se propôs a discutir as relações federativas do Estado brasileiro, a partir da forma de organização estabelecida pela Constituição Federal de 1988. Fica claro que a atual Constituição procurou fortalecer a autonomia dos governos subnacionais, ao ampliar a descentralização das receitas tributárias e ao definir a repartição das competências. Porém, a grande gama de atribuições estabelecidas para a União concentrou ainda a maior parte do poder no governo central.

Este fato gerou algumas distorções no sistema, como a redução da autonomia dos Estados-membros, que atualmente possuem uma área de atuação legislativa muito restrita.

Entretanto, os Estados-membros podem atuar em conjunto com os outros entes da Federação, de modo a atender o disposto no artigo 23 da Constituição Federal, que estabelece as competências comuns, e, assim, passam a ter um importante papel na condução das políticas sociais e de integração entre os entes federados.

O fato dos Municípios terem sido elevados à condição de entes federados, com autonomia administrativa, política e financeira, além de terem suas competências explicitamente definidas pela Constituição Federal, aumenta a responsabilidade destes entes perante a população local, principalmente no que diz respeito à prestação de serviços públicos. O problema maior é que a grande parte dos Municípios menores brasileiros não tem condições de gerar recursos próprios e, dessa forma, ficam totalmente dependentes das transferências de receitas constitucionais. É necessário fortalecer financeiramente os Municípios, mas, também, dar eles condições técnicas e administrativas de implantar as políticas públicas, por meio da cooperação com os outros entes federados.

A evolução do Controle Interno não pode ser compreendida sem uma visão de conjunto, que leve em conta a dinâmica de evolução da administração pública, e particularmente, das funções de planejamento.

Não obstante os avanços, em termos da filosofia preventiva, observada com a mudança do Sistema de Controle Interno a partir de 1994, a ruptura com o controle policialesco (punitivo) deve refletir uma transformação mais abrangente da estrutura

e da cultura burocráticas ainda presentes no Estado brasileiro o objeto do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.

A reforma administrativa, no Brasil, não é um fenômeno isolado. Fatores de ordem econômica, política e tecnológica condicionam, simultaneamente, a busca da eficiência, efetividade e transparência na condução dos negócios públicos. A dimensão econômica força a eficiência; a dimensão política cobra a efetividade e a transparência; a dimensão tecnológica possibilita a transparência e a qualidade dos serviços.

O controle de resultados depende da conjugação destes fatores. Quer na linguagem do controle preventivo ou corretivo (mecanicista), quer na linguagem do paradigma gerencial (flexível), é necessário um esforço de conceituação e de adequação institucional, que não pode prescindir de uma reflexão mais profunda sobre o papel do controle nas organizações públicas, em contexto democrático e de revolução tecnológica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marco Antônio de. **MPA em controle externo**: Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Curitiba: FGV Consulting.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 1991.

ASSUMPÇÃO, Marcio José. **Curso**: o papel do controle interno e da contabilidade pública frente aos desafios da administração municipal. Curitiba, 2005.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de controle interno**: teoria & prática. Curitiba: Juruá, 2006.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2007.

BRAGA, Marconi Augusto F. de Castro. Gestão e controle da administração pública municipal contemporânea e ciência da informação. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, n.02 de 2003. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/revista>.

BULGARI, Ricardo. Curso: **Implantando o sistema de controle interno**. Curitiba, 2006.

CALIL, Vera Lucia Lelis de Oliveira. **Estruturação de um sistema de integração orçamentária, financeira e de custos para as universidades estaduais do Paraná**. Florianópolis, 2005. Disponível em: <<http://teses.eps.ufsc.br>>.

CARDIN, Décio Vicente Galdino. **Seminário**: controle interno 2. Londrina, 2008.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública**: teoria e prática. Campo Grande: Ruy Barbosa, 2005.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade pública no governo federal**. São Paulo: Atlas, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DICIONÁRIO HOSTDIME. Disponível em:<<http://www.hostdime.com.br/dicionario>>.

FAE. **Manual de monografia e estágio supervisionado de administração, economia e ciências contábeis**. Curitiba: FAE, 2008.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LACOMBE, Francisco José Masset; HEILBORN, Gilberto Luiz J. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

LAFER, Betty Mindlin. **Planejamento no Brasil**. São Paulo: Perspectiva, 1970.

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2007.

LOPES, José Gabriel da Cunha. Gerenciamento dos gastos públicos: uma digressão. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n.4, 2000. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/revista>>.

LOPES, José Gabriel da Cunha. O controle interno na administração pública: uma contribuição para sua implantação nos municípios. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n.4, 1999. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/revista>>.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Antonio de. **Apostila de contabilidade e orçamento público**. Curitiba, 2007.

PIRES, Maria Coeli Simões. Concepção, financiamento e execução de políticas públicas no estado democrático de direito. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n.02, 2001. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/revista>>.

QUEIROZ, Roosevelt Brasil. **Formação e gestão de políticas públicas**. Curitiba: IBPEX, 2007.

REQUIÃO envia à AL projeto do sistema de controle interno do poder executivo. Disponível em: <<http://www.aenoticias.pr.gov.br/>>.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Ernesto José da; MOROZINI, João Francisco. **Fundamentos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: All Print, 2005.

TEIXEIRA, Gilberto. **O que significa metodologia?** Disponível em: <<http://www.serprofessoruniversitario.pro.br/>>.

TESOURO NACIONAL. **Glossário**. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_u.asp>.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VIEIRA, Laércio Mendes. Seminário: **O controle interno e a lei de responsabilidade fiscal**. Curitiba, 2002.

LEGISLAÇÃO APLICADA

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n.º 820 de 17 de dezembro e 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. Brasília, DF: 17 de dezembro de 1997. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. Presidência da República. Decreto-lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. Presidência da República. Lei Complementar n.º 101 de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasil, DF: 4 de maio de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. Presidência da República. Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: 4 de maio de 1964. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. Presidência da República. Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: 29 de janeiro de 1999. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento. Portaria Conjunta n.º 2 de 8 de agosto de 2007. Aprova a 4ª. edição do Manual de Procedimentos das Receitas Públicas. Brasil, DF: 8 de agosto de 2007. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163 de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Brasil, DF: 4 de maio de 2001. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério do Orçamento e Gestão. Portaria n.º 42 de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção,

programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Brasil, DF: 14 de abril de 1999. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa n.º 1 de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: 6 de abril de 2001. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>.

ANEXO 1
NBC T 16 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.8 – CONTROLE INTERNO

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC T 16 - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.8 – CONTROLE INTERNO

| CONTEÚDO | ITEM |
|----------------------------|------|
| Disposições Gerais | 1 |
| Definições | 2 |
| Abrangência | 3-4 |
| Classificação | 5 |
| Ambiente de Controle | 6 |
| Procedimentos de Prevenção | 7 |
| Procedimentos de Detecção | 8 |
| Monitoramento | 9 |
| Informação e Comunicação | 10 |

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC T 16 - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.8 - CONTROLE INTERNO

Disposições Gerais

1. Esta norma trata do controle interno das entidades públicas, objetivando garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil, visando assegurar o cumprimento da missão da entidade.

Definições

2. O controle interno é o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela entidade governamental, com a finalidade de:

- a) assegurar a proteção dos ativos e a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) garantir a observância da validade, legalidade e regularidade das transações;
- c) promover e manter a confiabilidade do sistema de informações contábeis;
- d) comprovar atos e fatos que afetem ou possam afetar o patrimônio;
- e) garantir a integralidade e exatidão dos registros contábeis;
- f) prevenir práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações;
- g) possibilitar a eficácia da gestão e garantir a qualidade da informação;
- h) garantir a execução dos planos e políticas definidas pela administração;
- i) garantir aderência das demonstrações contábeis aos princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade.

Abrangência

3. O controle interno deverá ser exercido em todos os níveis da entidade governamental, compreendendo:

- a) a preservação do patrimônio público.
- b) o controle da execução das ações que integram os programas;
- c) a observância às leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas.

4. O Controle Interno será racionalizado mediante simplificação de processos cujo custo seja comprovadamente superior ao risco e ao benefício gerado pela sua implantação.

Classificação

5. O controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- a) operacional - aqueles relacionados aos resultados alcançados pela gestão;
- b) contábil - aqueles relacionados à veracidade e fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- c) de cumprimento legal - aqueles relacionados à observância da legislação e regulamentos pertinentes.

Ambiente de Controle

6. O ambiente de controle interno deve demonstrar o grau de comprometimento da gestão e dos recursos da entidade governamental na aplicação dos procedimentos de controle de prevenção e de detecção.

Procedimentos de Prevenção

7. Os procedimentos de prevenção representam os aspectos mais relevantes para a seleção dos objetivos de controle, sua vulnerabilidade e a forma de monitoramento, compreendendo:

- a) Mapeamento de risco – identificação, por meio da análise de riscos, dos atos e fatos administrativos internos e externos que possam afetar os objetivos da entidade.
- b) Avaliação de riscos – corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo:
 - i) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência;
 - ii) a forma como serão gerenciados; e
 - iii) a definição concreta das ações a serem implementadas no sentido da sua minimização.
- c) Resposta ao risco - indica a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.

Procedimentos de Detecção

8. Os procedimentos de detecção compreendem todos os meios utilizados pela gestão que possibilitem a identificação, concomitante ou a posteriori, de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras in adequações.

Monitoramento

9. O monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, do qual resulta a avaliação permanente da qualidade do desempenho da gestão e a garantia de que as deficiências identificadas sejam prontamente solucionadas.

Informação e Comunicação

10. Os mecanismos de informação e comunicação da entidade governamental devem identificar, coletar e divulgar as informações pertinentes em formato e periodicidade adequados e assegurar a transparência dos resultados alcançados pela gestão no atendimento a finalidade desta norma, para os usuários internos e para os usuários externos, na forma definida em norma específica.