



## **Especialização em Gestão Pública Municipal**

Programa Nacional de Formação em Administração Pública

MAYKON CRISTIANO JORGE

**A TITULARIDADE DO CONTROLE INTERNO E SUA IMPLANTAÇÃO E  
FUNCIONAMENTO NO AMBITO MUNICIPAL DO ESTADO DO PARANÁ**

Maringá – PR

2011



## **Especialização em Gestão Pública Municipal**

Programa Nacional de Formação em Administração Pública

MAYKON CRISTIANO JORGE

### **A TITULARIDADE DO CONTROLE INTERNO E SUA IMPLANTAÇÃO E FUNCIONAMENTO NO ÂMBITO MUNICIPAL DO ESTADO DO PARANÁ**

Trabalho de Conclusão de Curso do Programa Nacional de Formação em Administração Pública, apresentado como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Gestão Pública Municipal, do Departamento de Administração da Universidade Estadual de Maringá. Orientador: Professor Edmilson Aparecido da Silva.

Maringá – PR

2011



## **Especialização em Gestão Pública Municipal**

Programa Nacional de Formação em Administração Pública

MAYKON CRISTIANO JORGE

### **A TITULARIDADE DO CONTROLE INTERNO E SUA IMPLANTAÇÃO E FUNCIONAMENTO NO ÂMBITO MUNICIPAL DO ESTADO DO PARANÁ**

Trabalho de Conclusão de Curso do Programa Nacional de Formação em Administração Pública, apresentado como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Gestão Pública Municipal, do Departamento de Administração da Universidade Estadual de Maringá, sob apreciação da seguinte banca examinadora:

Aprovado em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/2011.

---

Professor: Edmilson Aparecido da Silva (orientador)  
Assinatura

---

Professor:.....  
Assinatura

---

Professor:.....  
Assinatura

Maringá – PR

2011

## RESUMO

O presente estudo se valeu dos métodos indutivo, comparativo e interpretativo, para realizar uma pesquisa bibliográfica, descritiva e exploratória, acerca do estudo de caso sobre a titularidade da função de controle interno e sua implantação e funcionamento no âmbito municipal do Estado do Paraná. Tal estudo se justifica, pois em meados do ano de 2007 o Tribunal de Contas do Estado do Paraná proporcionou curso aos Gestores públicos, de forma lhes cobrar a efetiva implantação do sistema de Controle Interno no âmbito municipal, tanto no Poder Executivo, quanto no Poder Legislativo, orientando-lhes quem o fizessem através da criação do cargo específico, cuja investidura se daria mediante concurso público. Contudo naquele mesmo ano mudou sua orientação, no sentido de que a forma mais correta de implantação do sistema de controle interno seria Criação do Cargo comissionado de Controlador Interno ou Controlador Geral, a ser ocupado por servidor efetivo, cuja investidura se dará por livre nomeação da autoridade máxima do ente, atuando em forma de mandato com prazo determinado. Assim, foi possível concluir a partir da presente pesquisa que a segunda opção sugerida pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná é a mais acertada, pois garantirá a observância dos princípios constitucionais da impessoalidade, da moralidade, da eficiência e da imparcialidade no âmbito da Administração Pública.

Palavras-chaves: Controle. Controle Interno. Implantação. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Princípios.

## **ABSTRACT**

This study made use of inductive methods, comparative and interpretive, to conduct a literature review, descriptive and exploratory case study about the ownership of the internal control function and its implementation and operation within the municipality of the State of Paraná. Such a study is justified because in the summer of 2007 the Court of the State of Paraná course provided to managers, so they charge the effective implementation of the system of Internal Control at the municipal level, both in the executive branch, the legislature, advising them who did so by creating a specific position, which would be endowed by public tender. But that same year changed its orientation in the sense that the most correct implementation of the internal control system would create the post of commissioner Internal Controller or Controller General, to be occupied by actual server, whose inauguration will take place by appointment of the free highest authority of the entity, acting in the form of fixed-term mandate. Thus it was possible to conclude from this study that the second option suggested by the Court of the State of Paraná is the right one, for ensuring compliance with the constitutional principles of impersonality, morality, efficiency and fairness in the administration public.

Keywords: Control. Internal Control. Deployment. Court of the State of Parana. Principles.

## SUMÁRIO

<b>1- INTRODUÇÃO</b>	<b>07</b>
<b>2- REVISÃO DE LITERATURA</b>	<b>08</b>
<b>2.1. Breve esboço histórico</b>	<b>08</b>
<b>2.2. Controle Interno</b>	<b>09</b>
<b>2.3. Controle interno e sua relação com os princípios da     impessoalidade, imparcialidade, moralidade e eficiência</b>	<b>12</b>
<b>2.4. Implantação do Sistema de Controle Interno</b>	<b>15</b>
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>21</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>22</b>

## INTRODUÇÃO

Esse estudo, que se valeu dos métodos indutivo, comparativo e interpretativo, teve como objetivo realizar uma pesquisa bibliográfica, descritiva e exploratória, acerca do estudo de caso sobre a titularidade da função de controle interno e sua implantação e funcionamento no âmbito municipal do Estado do Paraná.

Tal abordagem se justifica, pois em meados do ano de 2007 o Tribunal de Contas do Estado do Paraná proporcionou curso aos Gestores públicos, de forma a lhes cobrar a efetiva implantação do Sistema de Controle Interno no âmbito municipal, tanto no Poder Executivo, quanto no Poder Legislativo.

Naquela oportunidade o próprio Tribunal de Contas do Estado do Paraná sugeriu a implantação do sistema de Controle Interno através da criação do respectivo cargo em cada esfera de Poder através do provimento em concurso público.

Entretanto, naquele mesmo ano o Tribunal de Contas do Paraná, mudou seu posicionamento e editou norma exigindo dos gestores públicos a imediata implantação do sistema de controle interno, porém, através de aproveitamento de pessoal efetivo, ou seja, servidores integrantes do quadro funcional efetivo.

Com isso, algumas prefeituras e Câmaras Municipais encontram-se perante o TCE-PR em situação irregular quanto ao sistema de controle Interno.

Assim sendo, o presente trabalho científico pretende explorar qual a melhor forma de implantação do sistema de controle interno no âmbito municipal, visando a sua melhor forma de atuação.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 Breve esboço histórico

Na bibliografia que trata do assunto sobre o sistema de controle interno não há *um marco que identifique uma época ou local a partir do qual se possa dizer que o processo de controle interno surgiu na Administração Pública brasileira*.<sup>1</sup>

Na década de 60 já se ouvia falar de um sistema de controle interno na Administração Pública. Com efeito, o tema havia sido mencionado na Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, em vigor até os dias de hoje, que disciplinava normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Segundo GUERRA *apud* CASTRO<sup>2</sup>,

(...) a supramencionada lei inovou quando, já na década de 60, introduziu no ordenamento jurídico as expressões controle externo e interno, especificamente nos seus artigos 75 a 80, propondo-lhes as respectivas atribuições, porém, sem delimitar qualquer vínculo entre eles.

Foi a partir da Lei nº 4.320 de 1964, que se chegou ao conceito de controle interno, pois nas regras sobre o exercício do controle de execução orçamentária, estipulou-se o seguinte:

- a verificação da legalidade dos atos resultantes da arrecadação da receita ou realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações;
- o vínculo e a fidelidade funcional (comprometimento) dos servidores da Administração responsáveis por bens ou recursos públicos;
- cumprimento efetivo dos cronogramas e programas financeiros e de execução de obras e serviços<sup>3</sup>.

Ainda na década de 60 o legislador constituinte fez incluir o conceito de controle interno na “Constituição de 1967”, estipulando dentre suas atribuições fundamentais, propiciar a máxima eficácia do controle externo<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> CRUZ, Flavio da, GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. 3ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2008, pg.17.

<sup>2</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. Belo Horizonte: ed. Fórum, 2007, pg. 162.

<sup>3</sup> Idem, pg. 163.

<sup>4</sup> Ibidem, mesma pg.



Com efeito, o papel do controle interno tinha pouco destaque no âmbito constitucional, reservando-se a apenas garantir a máxima eficácia do sistema de controle externo.

Em outras palavras, apresentava-se como um sistema “auxiliar”, servindo como “instrumento”, de modo a garantir os resultados objetivados pelo sistema de controle externo.

Contudo, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o sistema de controle interno ganhou destaque no texto constitucional. Com efeito,

o sistema de controle interno passou então a corresponder ao controle que compreendia a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial, relativamente à legalidade, legitimidade e economicidade, tanto na Administração direta ou indireta, por força dos artigos 70 e 74 do texto constitucional<sup>5</sup>.

Com isso, o sistema de controle interno passou a ser obrigatório no âmbito dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), e não só na esfera federal, mas também, na estadual e municipal.

Entretanto, somente a partir da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000) é que de fato o sistema controle interno começou a sair do papel. Isso porque, a referida Lei Complementar, em seus artigos 54 e 59, estipulou que a cada quadrimestre o Controlador Interno assinará conjuntamente com outros representantes o Relatório de Gestão Fiscal, bem como ficará incumbido pela fiscalização do cumprimento da própria “Lei de Responsabilidade Fiscal”.

## **2.2. Controle Interno**

Atualmente, a reforma do aparelho do Estado passa a ser orientada predominantemente pelos valores da eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações.

De acordo com Granjeiro (2008) a Administração Pública gerencial constitui um avanço, e até certo ponto um rompimento com a administração pública burocrática. Isso não significa, entretanto, que negue todos os seus princípios. Pelo contrário, a administração pública gerencial está apoiada na anterior, da qual

---

<sup>5</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Ob. cit., pg. 163.

conserva, embora flexibilizando; alguns dos seus princípios fundamentais. A diferença fundamental está na forma de controle, que deixa de basear-se nos processos para concentrar-se nos resultados.

No que diz respeito ao Poder Público, entende-se como Sistema de Controle Interno o conjunto de ações de todos os agentes públicos para que se cumpram, na Administração Pública, os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e também a legitimidade, economicidade, transparência e objetivo público.

Em melhores palavras, o controle interno:

É todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Dessa forma, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agente é considerado interno, assim como interno será também o controle do Legislativo ou Judiciário, feito por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que praticar<sup>6</sup>.

Glock (2010) chama atenção para o controle interno, este controle deve prioritariamente ser voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento auxiliar de gestão.

O controle interno também está previsto no Projeto de Lei n<sup>o</sup> 135/96 que dá nova redação à lei n<sup>o</sup> 4320/64 e que tramita no Congresso Nacional, tem a seguinte redação: “Art. 159 - O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração governamental para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e a exatidão no cumprimento da lei”.

Como observado pelo disposto na lei, o controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública. Segundo Neves, ele se subordina ao titular do órgão ou da entidade, tendo como função acompanhar a execução dos atos indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária,

---

<sup>6</sup> KRAMER, Ariel Ribas; IANESKO, José Augusto. A importância do Controle Interno na Administração Pública. UNICENTRO - Revista Eletrônica *Lato Sensu* Ed.4 Ano: 2008, pg. 05.

financeira, contábil e patrimonial, bem como os controles administrativos de um modo geral<sup>7</sup>.

Além disso, o *Controle Interno faz parte do plano de organização da Administração e ocupa-se essencialmente com o processamento de informações que retroalimentem a função de comando, para a correta tomada de decisões; coexistindo com as demais funções da Administração*<sup>8</sup>.

Assim, podemos elencar como fins do controle interno:

a) assegurar eficácia; b) eficiência; c) economicidade na administração; d) aplicação dos recursos públicos; e) evitar desvios, perdas e desperdícios; f) garantir o cumprimento das normas técnicas, administrativas e legais; g) identificar erros, fraudes e seus agentes; h) preservar a integridade patrimonial; i) propiciar informações para a tomada de decisões<sup>9</sup>.

KRAMER e IANESKO acrescentam que,

O controle interno atuará de forma prévia, concomitante e posterior aos atos administrativos. Seu objetivo é a avaliação das ações do governo. Para tanto, deverá atuar em todas as instâncias da administração direta e indireta, agindo por intermédio da fiscalização contábil, financeira, operacional, orçamentária e patrimonial, buscando sempre se certificar de sua legalidade, legitimidade e economicidade. Deve ainda, aplicar as subvenções e renúncia da receita. Além do Poder Executivo (em todos os seus órgãos de administração), o Poder Legislativo também integra o controle interno<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> Na CF/88, em seus artigos 31, 70 e 74, está a fundamentação legal sobre Sistema de Controle Interno e as áreas de sua abrangência. C.F. 1988 – “Art. 31 - A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei” (grifo nosso). C.F. 1988 – “Artigo 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”. C.F. 1988 – “Artigo 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; C.F. 1988 – “Art. 31 - A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei” (grifo nosso). C.F. 1988 – “Artigo 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”. C.F. 1988 – “Artigo 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 a 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.

<sup>8</sup> KRAMER, Ariel Ribas; IANESKO, Ob. cit., pg. 11.

<sup>9</sup> Idem, pg. 10

<sup>10</sup> Ibidem , pg. 13.

Nesse sentido, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, através da Instrução Normativa nº 15/2007, implantou seu Sistema de Controle Interno, definindo o seguinte:

Art. 1º Controles Internos são práticas operacionais usadas para ajudar a Administração, de forma coordenada, a garantir o alcance de seus objetivos e metas, dentro dos preceitos da legalidade, legitimidade, eficácia, eficiência e economicidade.

§1º Todas as unidades do Tribunal devem utilizar os controles internos como ferramentas usadas no dia-a-dia para garantir o alcance de seus objetivos dentro de cada preceito citado acima.

§2º O conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados com essas finalidades é denominado sistema de controle interno.

§3º O Sistema de Controle Interno do Tribunal é constituído por todas as unidades pertencentes a sua estrutura organizacional.

§4º O Sistema de Controle Interno terá um responsável nomeado para implementá-lo, constituindo assim a Unidade de Controle Interno.

Como se vê, a definição legal utilizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná atende os anseios do que se espera quanto a atuação do Controlador Interno na esfera pública.

### **2.3. Controle interno e sua relação com os princípios da impessoalidade, imparcialidade, moralidade e eficiência**

O princípio da impessoalidade, também conhecido como princípio da finalidade pública, está expresso, no art. 37, caput, da CF/88 e está relacionado com o princípio da legalidade, onde busca o seu fim legal, ou seja, a finalidade pública.

Segundo este princípio, deve a administração pública gerir os seus atos de forma a não beneficiar ou prejudicar ninguém, sendo que qualquer ato contrário a isto caracterizará desvio de finalidade, e neste caso terá a administração incorrida em falta grave ao sobrepujar o interesse público em detrimento do privado. O Princípio da impessoalidade é mencionado por Bastos que pontua que toda vez que o administrador pratica algum entorce na legislação para abranger uma situação por ela não colhida ou para deixar de abarcar uma outra naturalmente inclusa no modelo legal, a Administração está se desviando da trilha da legalidade(BASTOS, 2007).

A relação deste princípio com o controle interno é extremamente forte, pois deixa claro, a vedação a prática, de favoritismos a particulares e ou grupos de fornecedores, caracterizando desvio de finalidade (MEIRELLES, 2007).

Não obstante a este, também não deve a administração realizar atos que visem prejudicar ou impedir àqueles interessados em contatar o poder público, baseados em animosidades pessoais, políticas ou ideológicas.

O princípio da impessoalidade emana do princípio da imparcialidade, onde retira dos governantes a possibilidade de proferir atos que estejam consubstanciados em interesses particulares, seja da iniciativa privada ou mesmo de interesse de seus eleitores.

A partir destas premissas é que fica ressaltada a importância incontestável deste princípio no controle interno, senão vejamos o entendimento do nobre jurista Marçal Justen Filho (2009, p.72):

A impessoalidade significa, inclusive, o afastamento de conveniências puramente políticas dos governantes. Assim, por exemplo, infringe a impessoalidade a decisão ofensiva à lei ou ao ato convocatório, mesmo quando o seu conteúdo for compatível com os reclamos imediatos da opinião pública. As regras que disciplinam a licitação devem ser respeitadas e o critério de julgamento não pode ser a compatibilidade com as demandas dos eleitores. O princípio da impessoalidade é essencial ao estabelecimento da democracia e a democracia acarreta a edição de normas jurídicas destinadas a disciplinar as condutas futuras dos governantes e dos administrados. O respeito às normas jurídicas é essencial ao regime democrático.

Sob a ótica do princípio da moralidade, o qual está consagrado na Carta Magna de 1988 em vários artigos. Mister mencionar o brocardo romano “ *non omne quod licet honestum est*”, ou seja, “nem tudo o que é lícito é honesto”.

Imperioso afirmar que o controle interno terá de se desenrolar na conformidade de padrões éticos de alta consideração, impondo aos participantes do certame um comportamento correto, liso e honesto (BANDEIRA DE MELLO, 2006). Para atender a este princípio, a administração pública, em especial o administrador público, deve firmar os seus atos na moral comum e na ética. Separando não somente a legal do ilegal, mas ter a sua conduta uma análise consistente do justo e do injusto, o conveniente do inconveniente e também daquilo que é honesto e do que seria desonesto; realizando assim o melhor e mais adequado para bem atender ao interesse público.

Conforme preceitua o professor Alexandre de Moraes<sup>11</sup>, se o administrador público mantiver a sua conduta em desrespeito ao princípio da moralidade

---

<sup>11</sup> O princípio da moralidade é mencionado por Moraes que pontua que pelo princípio da moralidade administrativa, não bastará ao administrador o estrito cumprimento da estrita legalidade, devendo ele,

administrativa poderá ser responsabilizado ao se enquadrar, nos denominado atos de improbidade (MORAES, 2007).

Filho (2007) que pontua que a probidade tem o sentido de honestidade, boa-fé, moralidade por parte dos administradores. Na verdade, o exercício honrado, honesto, probo da função pública leva à confiança que o cidadão comum deve ter em seus dirigentes. Este princípio exige que o administrador atue com honestidade para com os licitantes e, sobretudo para com a própria Administração, e, evidentemente, concorra para que sua atividade esteja de fato voltada para o interesse administrativo, que é o de promover a seleção que seja a mais acertada, de acordo com o interesse público.

No que tange ao o princípio da eficiência, outrora implícito em nosso sistema constitucional, o qual tornou-se expresso no caput do art. 37, em virtude de alteração introduzida pela Emenda Constitucional n. 19, pode-se afirmar que este veio resgatar a eficiência do serviço público.

Com razão, haja vista que em um sistema balizado pelos princípios da moralidade de um lado, e da finalidade, de outro, não poderia admitir a ineficiência administrativa. Bem por isso, a Emenda n. 19, no ponto, não trouxe alterações no regime constitucional da Administração Pública, mas, como dito, só explicitou um comando até então implícito.

Meirelles (2006) refletindo sobre o princípio constitucional da eficiência, menciona que:

Dever de eficiência é o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

A inserção do princípio teve a pretensão de conferir direitos aos cidadãos e estabelecer obrigações efetivas aos agentes públicos, revelando o descontentamento da sociedade frente a sua antiga impotência para lutar contra a deficiência na prestação dos serviços públicos. Incluído no texto constitucional, o princípio ao menos prevê uma maior oportunidade para os indivíduos exercerem sua

---

no exercício de sua função pública, respeitar os princípios éticos de razoabilidade e justiça, pois a moralidade constitui, a partir da Constituição de 1988, pressuposto de validade de todo ato da administração pública. MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 6ª ed. São Paulo, Atlas, 1999. pg. 293.

real cidadania contra tantas falhas e omissões do Estado (CARAVLHO FILHO, 2007).

Refletindo sobre a eficácia CARDOSO ressalta que ser eficiente exige primeiro da Administração Pública o aproveitamento máximo de tudo aquilo que a coletividade possui, em todos os níveis, ao longo da realização de suas atividades. Significa, portanto, a racionalidade e o aproveitamento máximo das potencialidades existentes. Em seu sentido jurídico, a expressão, que se considera correta, também deve abarcar a idéia de eficácia da prestação, ou de resultados da atividade realizada. Uma atuação estatal só será juridicamente eficiente quando seu resultado quantitativo e qualitativo for satisfatório, levando-se em conta o universo possível de atendimento das necessidades existentes e os meios disponíveis (CARDOZO, 2007).

Desse modo, pode-se definir esse princípio como sendo aquele que determina aos órgãos e pessoas da Administração Direta e Indireta que, na busca das finalidades estabelecidas pela ordem jurídica, tenham uma ação instrumental adequada, constituída pelo aproveitamento maximizado e racional dos recursos humanos, materiais, técnicos e financeiros disponíveis, de modo que possa alcançar o melhor resultado quantitativo e qualitativo possível, em face das necessidades públicas existentes (CARDOZO, 2007).

#### **2.4. Implantação do sistema de controle interno**

Questão importante, porém, pouco debatida na literatura jurídica é a forma de implantação do sistema de controle interno.

Ocorre que a Constituição Federal, bem como a legislação infraconstitucional foram omissas no que diz respeito ao modelo de implementação sistema de controle interno. Com efeito, *não existe lei federal que disponha sobre a forma de funcionamento do sistema de controle interno*<sup>12</sup>.

A partir disso, coube a cada ente implantar seu sistema de controle interno, não havendo, outrossim, nenhum modelo infraconstitucional a ser seguido. Destarte, alguns doutrinadores, mesmo que timidamente, comentam sobre alguns modelos

---

<sup>12</sup> CRUZ, Flavio da, GLOCK, José Osvaldo. Ob. cit., pg. 63.

para implantação do sistema de controle interno, merecendo destaque para nosso estudo os seguintes:

- a) Criação de cargo comissionado, a ser ocupado por pessoa alheia ao quadro de servidores efetivos, sendo de confiança da autoridade máxima do ente, mediante livre nomeação e exoneração<sup>13</sup>;
- b) Criação do Cargo de Controle Interno, em provimento efetivo, com investidura mediante concurso público específico<sup>14</sup>;
- c) Criação do Cargo comissionado de Controlador Interno ou Controlador Geral, a ser ocupado por servidor efetivo, cuja investidura se dará por livre nomeação da autoridade máxima do ente, atuando em forma de mandato com prazo determinado<sup>15</sup>.

A escolha do modelo de estrutura para implantação do sistema de controle interno no âmbito da Administração Pública Municipal é de suma importância para se garantir o cumprimento dos preceitos constitucionais relativos ao controle interno.

Diante disso, a maioria dos doutrinadores rechaçam o primeiro modelo sugerido, pois o cargo de controlador interno ficando sujeito a livre nomeação e exoneração de pessoa alheia ao quadro de servidores, poderia ensejar a ineficiência e omissão com relação ao papel que o controlador deve exercer junto a Administração Pública.

Nesse sentido, Flávio da Cruz e José Osvaldo Glock<sup>16</sup> comentam que,

A responsabilidade do cargo e a amplitude das tarefas a serem desenvolvidas, que incluem até mesmo a fiscalização dos atos de gestão, requerem do titular da unidade de Coordenação do Controle Interno, assim como dos demais analistas, além de conhecimento e qualificação técnica adequada, uma postura responsável, de independência mental e, principalmente, identificação e fidelidade à função que lhes cabe desempenhar. Assim, o exercício das atividades por servidores efetivos, por inúmeras razões, tende a revestir-se de maior eficácia.

Segundo a mesma linha de raciocínio CASTRO<sup>17</sup> afirma que *a função de controlador geral deve ser exercida por servidor detentor de cargo efetivo na Administração Pública, uma vez que necessitam de determinadas garantias para o exercício de seu mister.*

Já o segundo modelo apresentado, pode-se dizer que este vinha sendo utilizado pela maioria das Prefeituras Municipais do Estado do Paraná. Aliás, algumas prefeituras ainda tem adotado tal modelo para implantação do sistema de

---

<sup>13</sup> CRUZ, Flavio da, GLOCK, José Osvaldo, pg. 63.

<sup>14</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Ob. cit., pg. 186.

<sup>15</sup> Tribunal de Contas do Estado do Paraná – Acórdão 921/2007. Acesso em 15.09.2011.

<sup>16</sup> Ob.cit., pg. 63.

<sup>17</sup> Ob. cit., pg. 185.



controle interno, podendo citar como exemplo a Prefeitura Municipal de Pérola, localizada na região noroeste do Paraná, a qual recentemente publicou edital de concurso público para provimento em cargo efetivo de Controlador Interno .

Contudo, o modelo de estruturação que tem como pilar a investidura no cargo efetivo de controle interno foi rechaçado pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

De acordo com o Acórdão nº 921/07 proferido pelo egrégio Tribunal de Contas do Estado do Paraná, em análise a possibilidade de implantação de sistema/unidade de controle interno da Câmara Municipal de Porecatu, o modelo mais adequado é aquele em que a função de controle interno seja desempenhada por um servidor ou comissão de servidores nomeados para provimento de cargo(s) de em comissão.

Confirmando a orientação, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, em resposta à consulta formulada pela Câmara Municipal de Londrina dispôs o seguinte:

*O presidente da Câmara Municipal de Londrina (Norte do Estado), Sidney Osmundo de Souza, questionou a Corte sobre a possibilidade de contratar funcionário em cargo em comissão para chefiar o setor de controle interno. O TCE respondeu que é possível, desde que a criação desse cargo seja para a contratação de um controlador geral, para chefiar equipe formada por servidores efetivos. Mas o Tribunal observou que, preferencialmente, o cargo de controlador geral deve ser exercido por servidor efetivo. O TCE acrescentou outras orientações sobre o tema: é permitido acrescer às atribuições regulares de servidores a função de confiança de controlador, desde que por período previamente definido; também é permitido instituir sistema de mandato entre os servidores ocupantes de cargos efetivos, para que haja continuidade e alternância nas atribuições do controle interno<sup>18</sup>. (grifei)*

Ou seja, através do acórdão nº 97/08 o Tribunal de Contas do Estado do Paraná consolidou seu posicionamento no sentido de que

*os responsáveis pelo controle interno devem ser servidores efetivos, permitindo-se: 1)- Acrescer às atribuições regulares de servidor a função de confiança de Controlador, desde que por período previamente definido; 2)- Criação de cargo em comissão de controlador geral a ser ocupado preferencialmente por servidores efetivos; 3)- Instituir sistema de mandato entre os servidores ocupantes de cargo efetivo, para que haja continuidade e alternância*<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> Acórdão 97/08 – Tribunal Pleno – Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCE/PR

<sup>19</sup> Idem, mesma pg.

Não obstante a isso, segundo posicionamento do TCE/PR é possível a criação de cargo em comissão de controlador geral, desde que para chefiar equipe composta por servidores efetivos.

A partir disso e levando em consideração a linha de pensamento do egrégio Tribunal de Contas do Estado do Paraná, o cargo em provimento efetivo de Controlador Interno tornou-se obsoleto, ou melhor, desnecessário, posto que o sistema de controle interno se dará através do aproveitamento do quadro efetivo de servidores, mediante nomeação de um servidor estável para ocupar o cargo comissionado destinado a tal fim.

Registre-se por oportuno, que na orientação do egrégio Tribunal de Contas do Estado do Paraná, consignou-se também, a possibilidade do exercício da função controlador interno no sistema de mandato por prazo determinado, objetivando-se, com isso, a continuidade e alternância no cargo.

Estudos de Sebben (2011) apontam que o Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR) entende que compete a cada órgão público definir o tempo de mandato, critérios de alternância e outras regras para a função de controlador interno. Embora a função deva ser preferencialmente ocupada por um servidor efetivo, o início e término do mandato no controle interno podem ou não coincidir com o prazo de quatro anos de vigência do Plano Plurianual (PPA), por exemplo. O PPA ordena as medidas, gastos e objetivos empreendidos pela administração pública nesse período. Os princípios gerais que instituem a fiscalização pelo controlador-geral exigem que ela seja integrada à gestão fiscal de cada órgão (artigos 31, 74 e 75 da Constituição Federal e o artigo 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal). Não determinam, porém, um tempo máximo ou mínimo para o servidor ocupar a função, nem se é proibida ou permitida a recondução ao cargo.

Destarte, outro fator que conta em desfavor do segundo modelo apresentado é o fato de que o cargo de controlador interno não poderá ser ocupado por servidor em estágio probatório:

(...) o ocupante do desta função deve ser servidor efetivo e gozar da condição de estabilidade, para que seja independente e possua autonomia gerencial na atividade de controle<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> CASTRO. Rodrigo Pironti Aguirre de. Sistema de Controle interno: uma perspectiva de Gestão Pública Gerencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007, pg. 186.

Isso porque, o ocupante do cargo de Controlador Interno necessita de certas garantias para o exercício de seu mister. Com efeito, as garantias proporcionadas pela estabilidade do servidor servirão para evitar influências indevidas e desvio de finalidade no desenvolvimento de duas atividades.

No terceiro modelo apresentado, tal situação é facilmente resolvida, posto que a Administração Pública terá a sua disposição vários servidores que poderão desempenhar a função de controlador interno, tendo já passado pelo período do estágio probatório.

Contudo, o segundo modelo de implantação do sistema de controle interno, ou seja, aquele sugerido pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná será capaz de garantir a autonomia, eficiência e independência do Controlador Interno?

Ora, não é demais pensar que a concessão de função gratificada a determinado servidor, para que ocupe o cargo de Controle Interno, ensejaria a omissão por parte deste em eventuais irregularidades praticadas no Âmbito da Administração Pública, ou seja, o ocupante do cargo de Controlador Interno deixaria de cumprir efetivamente suas funções em decorrência da suposta lealdade entre quem nomeou e o nomeador para função.

Em outras palavras, a nomeação para a função gratificada de controlador interno poderia gerar uma dependência entre o servidor para com o Chefe do ente ou Poder Controlado, comprometendo-se, assim, toda a atividade objetivada para o cargo de Controlador Interno.

O argumento é plausível, além de ser preocupante ao passo que reiteraria do controlador interno sua independência e autonomia no exercício de suas funções.

Enfrentando a questão o Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR) entende que compete a cada órgão público definir o tempo de mandato, critérios de alternância e outras regras para a função de controlador interno. Embora a função deva ser preferencialmente ocupada por um servidor efetivo, o início e término do mandato no controle interno pode ou não coincidir com o prazo de quatro anos de vigência do Plano Plurianual (PPA), por exemplo. O PPA ordena as medidas, gastos e objetivos empreendidos pela administração pública nesse período.

Nesse sentido:

Os princípios gerais que instituem a fiscalização pelo controlador-geral exigem que ela seja integrada à gestão fiscal de cada órgão (artigos 31, 74 e 75 da Constituição Federal e o artigo 59 da Lei de Responsabilidade

Fiscal). Não determinam, porém, um tempo máximo ou mínimo para o servidor ocupar a função, nem se é proibida ou permitida a recondução ao cargo. Essas dúvidas foram levantadas pelo presidente da Câmara Municipal de Pinhais (Região Metropolitana de Curitiba), Demétrio Cesar Tonon, que consultou e obteve resposta em tese do Pleno do TCE, nesta quinta-feira (18 de março). O conselheiro Artagão de Mattos Leão foi o relator do processo.

A orientação do Tribunal é para que Executivo, Legislativo e Judiciário editem, em ato específico – lei ou resolução –, os critérios de alternância e qualificação técnica estipulados para o exercício do controle interno. É recomendável que o servidor conheça a contabilidade e administração públicas. “Além disso, não deverá dividir suas funções com as da iniciativa privada”, acrescenta a Diretoria de Contas Municipais (DCM), na instrução que responde a consulta (Processo 402949/09).

Uma decisão anterior do Tribunal Pleno, emitida no acórdão n.º 97 de janeiro de 2008, já havia sugerido que as funções de controlador sejam desempenhadas por servidor efetivo, em acréscimo a outras funções, e por um período determinado<sup>21</sup>.

Não obstante a isso, nos parece que a própria Constituição Federal de 1988 resolve a questão.

Com razão, haja vista que o artigo 74 da Constituição Federal, em seu parágrafo primeiro prevê a responsabilidade solidária ao responsável pelo controle Interno. Senão Vejamos:

Art. 74. (...)

**§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.**

(...) (grifei)

Diante de tal imposição constitucional, podemos concluir que o modelo sugerido pelo egrégio Tribunal de Contas do Estado do Paraná se apresenta como o mais adequado e correto para implantação do sistema de controle interno no âmbito das Prefeituras Municipais, já que o sistema de mandato proporcionará rodízio e alternância dos servidores que ocuparão o cargo, em comissão, de controlador ou controlador geral interno, que se dará na forma de nomeação.

---

<sup>21</sup>Coordenadoria de Comunicação Social TCE/PR. *Mandato no controle interno independe da vigência do plano plurianual*. Notícia veiculada no site do Tribunal de Contas do Paraná. Acesso em 20 de setembro de 2011.

## CONCLUSÃO

Diante do que fora exposto, pode-se concluir que a adoção do sistema de controle interno nos municípios do Estado do Paraná, tornou-se obrigatório com a promulgação da Constituição Federal de 1988, bem como com a edição da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.

Com este avanço o Controle Interno garantirá que as atuações do Poder Público ocorram de maneira mais transparente e atendam unicamente ao interesse público.

Porém, para que isso efetivamente ocorra os municípios deverão adotar um modelo de implantação do sistema de Controle Interno que esteja em consonância com os princípios constitucionais da impessoalidade, da moralidade, da eficiência e da imparcialidade.

A falta de regulamentação sobre a formara de implantação do sistema de controle interno nos municípios deu margem para que surgissem diversos modelos, os quais nem sempre apresentam-se em harmonia com os princípios previstos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988.

Com efeito, o primeiro modelo sugerido pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná no ano de 2007, qual seja, *a criação do cargo específico de Controle Interno, em provimento efetivo, com investidura mediante concurso público específico*, que também encontra respaldo na doutrina jurídica, acaba não garantindo a livre atuação do controlador propriamente dito.

Não é que o modelo supramencionado seja inadequado, porém, este mostra-se incapaz de garantir a independência, autonomia e imparcialidade do controlador, assim como no caso de ser adotado o modelo em que se *crie cargo comissionado, a ser ocupado por pessoa alheia ao quadro de servidores efetivos, sendo de confiança da autoridade máxima do ente, mediante livre nomeação e exoneração*.

Ora se o cargo for de confiança, mediante livre nomeação e exoneração, ficará sujeito as investidas do chefe do ente que eventualmente pretenda flexibilizar a fiscalização de sua gestão.

No caso de investidura no cargo, mediante concurso público, enquanto estiver em estágio probatório poderá sofrer o mesmo problema acima mencionado,

ao passo, que depois de efetivado, á titulo de exemplo, poderá se tornar parcial pela simples preferência pessoal.

Justamente por tais motivos, dentre outros que afrontam os princípios previstos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, é que o atual modelo sugerido e adotado pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, qual seja: *criação do Cargo comissionado de Controlador Interno ou Controlador Geral, a ser ocupado por servidor efetivo, cuja investidura se dará por livre nomeação da autoridade máxima do ente, atuando em forma de mandato com prazo determinado*, apresenta-se como o mais acertado, pois parece ser o único capaz de garantir os princípios constitucionais da impessoalidade, da moralidade, da eficiência e da imparcialidade no âmbito da Administração Pública.

Com razão, haja vista que o sistema de mandato proporcionará rodízio e alternância dos servidores que ocuparão o cargo, em comissão, de controlador ou controlador geral interno, que se dará na forma de nomeação. Desta forma, o controlador poderá atuar de forma independente e eficaz para fazer cumprir seu mister.

## REFERÊNCIAS

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Administrativo**. 6ª ed. São Paulo. Saraiva, 2007;

BANDEIRA DE MELLO. **Curso de Direito Administrativo**. 21º ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARDOZO, José Eduardo Martins. **Princípios Constitucionais da Administração Pública (de acordo com a Emenda Constitucional nº 19/98)**. IN MORAES, Alexandre. Os 10 anos da Constituição Federal. São Paulo: Atlas, 2007.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. Belo Horizonte: ed. Fórum, 2007.

Coordenadoria de Comunicação Social TCE/PR. **Mandato no controle interno independe da vigência do plano plurianual**. Notícia veiculada no site do Tribunal de Contas do Paraná. Acesso em 20 de setembro de 2011.

CRUZ, Flavio da, GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. 3ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2008.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 10ª ed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2007.

GLOCK, José Osvaldo. **Consultor do CETEM e do CECOP**: Trabalho apresentado no IV Encontro Brasileiro de Controle Interno. Florianópolis, Novembro – 2006. Disponível em: [www.cetem-sc.com.br](http://www.cetem-sc.com.br) Acedido em 29/09/2011.

KRAMER, Ariel Ribas; IANESKO, José Augusto. **A importância do Controle Interno na Administração Pública**. UNICENTRO - Revista Eletrônica Lato Sensu Ed.4 Ano: 2008.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 92.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 306.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários a Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. 13ª ed. São Paulo, 2009. p. 72.

Tribunal de Contas do Estado do Paraná – Acórdão 921/2007. Acesso em 15.09.2011.