

# **O SER E O DEVER SER DO CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS INTEGRANTES DA QUARTA COLÔNIA DE IMIGRAÇÃO ITALIANA DO RIO GRANDE DO SUL**

Aluna: Betina Bellinaso Sarzi Sartori<sup>1</sup>

Orientadora: Profa. Dra. Vânia de Fátima B. Estivalet

## **RESUMO:**

O objetivo do presente artigo consiste em descrever e refletir sobre a constituição do Controle Interno na estrutura administrativa dos dez Municípios integrantes da Quarta Colônia de Imigração Italiana do RS. O Controle Interno se revela de fundamental importância no núcleo da Administração Pública, pois sua função é de verificar a regularidade e a legalidade dos atos dos agentes públicos. Utilizou-se a abordagem qualitativa por meio de pesquisa bibliográfica e documental. Assim, sugere-se a realização de estudos futuros que possibilitem ampliar a compreensão sobre o tema, por meio de análises mais aprofundadas que permitam contrastar as legislações e doutrinas nacionais com a realidade dos municípios, bem como por meio de pesquisas com gestores e servidores integrantes da Unidade Central de Controle Interno dos municípios estudados.

Palavras-chave: Municípios. Controle Interno. Composição.

---

<sup>1</sup> Formada em Direito pela Universidade de Cruz Alta no ano 2000. Assessora Jurídica do Município de Ivorá desde 2005. Graduada no curso de Formação de Professores para o Ensino Técnico pela Universidade Federal de Santa Maria em 2015.

## 1. INTRODUÇÃO

O Controle Interno se revela de fundamental importância no núcleo da Administração Pública, pois sua função é de verificar a regularidade e a legalidade dos atos dos agentes públicos, pois estes sempre devem obedecer ao princípio da legalidade e da supremacia do interesse público.

O objetivo do presente trabalho é o de descrever e refletir sobre a constituição do Controle Interno na estrutura administrativa dos dez Municípios integrantes da Quarta Colônia de Imigração Italiana do RS. Para tanto foi analisada a legislação que implantou o Sistema de Controle Interno nos nove municípios dessa região do estado, sendo eles: Ivorá, São João do Polêsine, Agudo, Faxinal do Soturno, Nova Palma, Restinga Seca, Itaara, Pinhal Grande e Silveira Martins e Dona Francisca.

Além disso, foi estudada a matéria no ordenamento jurídico brasileiro e na doutrina do nosso país com a finalidade de verificar o que determina a lei e o que dizem os juristas nacionais a respeito do assunto Controle Interno.

Os componentes do Controle Interno devem ser imparciais, devendo exercer suas atribuições com independência e sem pressões de qualquer ordem que afetem suas funções. Por isso a importância de investigar como o órgão é constituído, pois dependendo da forma de seu vínculo com a Administração sua atuação poderá ser comprometida. Para Cavalheiro (2003, p. 24):

O sucesso da administração moderna apoia-se em um controle interno atuante, sempre na busca das melhores práticas de gestão e na adoção de providências e também para a implantação gradativa de Sistemas Informatizados que auxiliem o planejamento, a execução e o controle dos recursos públicos, criando subsídios para o processo decisório.

Para Dromi (apud PESSOA, 2000, p.673) “a responsabilidade pública depende de uma fiscalização eficaz dos atos do Estado”.

Esta mesma autora tem como propósito dar visibilidade ao sistema de Controle Interno do município, enfatizando a necessidade de uma atuação imparcial e sem interferências para

só assim cumprir o papel que lhe compete, com a eficácia que a lei preconiza e que a sociedade espera. Também destaca a importância dessa atividade como ferramenta de combate à fraude e à corrupção, já que esses fatos ocorrem pela consolidação de inexistência ou ineficiência do controle interno e nas eventuais falhas do controle externo.

Nesta pesquisa estudou-se a legislação e a doutrina nacionais com o fim de desvendar a composição ideal do Controle Interno. Por outro lado pesquisou-se a legislação referente às Unidades de Controle Interno dos dez municípios integrantes da Quarta Colônia de Imigração Italiana do Estado do Rio Grande do Sul.

## 2. MÉTODO

No que tange à orientação metodológica adotada, este estudo caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica e documental, de cunho qualitativo.

Segundo Gil (1999, p. 65) a pesquisa bibliográfica é realizada a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Também foram analisadas as leis municipais que instituíram os Sistemas de Controle Interno em cada um dos dez municípios integrantes da região estudada.

Visando atender ao objetivo proposto no presente estudo que consiste em descrever e refletir sobre a composição do Controle Interno na estrutura administrativa dos dez Municípios integrantes da Quarta Colônia de Imigração Italiana do RS, foi feita uma investigação dos textos legais e da doutrina nacionais sobre a forma adequada de constituir o órgão do controle interno na Administração Pública. As legislações consultadas para a realização do presente estudo constam no Quadro 1 a seguir:

<b>Municípios</b>	<b>Legislações consultadas</b>
Dona Francisca	Lei Municipal n. 1.422/2014
Silveira Martins	Lei Municipal n. 1.022/2009
São João do Polêsine	Lei Municipal n. 750/2014
Itaara	Lei Municipal n. 286/2001
Faxinal do Soturno	Lei Municipal n. 2.134/2013
Nova Palma	Lei Municipal n. 1.566/2014
Restinga Seca	Leis Municipais n. 1.149/2001, n. 2.025/2005, n. 2.829/2012
Pinhal Grande	Lei Municipal n. 2.157/2013
Agudo	Lei Municipal n. 1.349/2001
Ivorá	Lei Municipal n. 1.026/2013

**Quadro 1 – Municípios e legislações consultadas para realização do estudo**

Por meio da análise das legislações constantes no Quadro 1, investigou-se as normas dos entes municipais quanto à composição do Controle Interno, sendo realizada uma comparação entre as normas constitucionais, o que os doutrinadores pátrios escrevem sobre o assunto, bem como, o posicionamento do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul com as legislações dos municípios objetos da pesquisa.

Ventura (2002, p. 32) salienta que estudo comparativo está ligado ao direito comparado, devendo ficar reservada à confrontação de fenômenos que se passam de um lado e de outro de uma linha de demarcação entre duas tradições jurídicas.

### **3. BASE TEÓRICA**

Nesta seção trata-se do assunto objeto deste estudo na visão dos doutrinadores pátrios e do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, bem como o constante no ordenamento jurídico brasileiro.

#### **3.1 Aspectos Conceituais**

A palavra “controle” no Dicionário da Língua Portuguesa significa: ato ou efeito de controlar; governo, domínio; verificação administrativa, fiscalização.

Cruz e Glock (2008, p. 20) explicam que:

O controle caracteriza-se, portanto, por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado, com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou ainda, com o que determinam a legislação ou a norma.

Cavalheiro e Flores (2007, p.37) esclarecem o que se pode chamar de controle na Administração Pública:

A função de controle do poder foi estruturada no Estado moderno, quando se consolidou como uma das principais características do Estado de Direito. No Estado de Direito a Administração está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público – atendimento ao princípio da legalidade e à supremacia do interesse público – por isso, para eficácia dessa exigência, torna-se imperativo o estabelecimento de condições que verifiquem, constatem e imponham o cumprimento da lei para o atendimento do interesse público, com a finalidade de ser evitado o abuso de poder.

A Resolução n.º 936 – 2012 do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul conceitua o Sistema de Controle Interno como sendo “o conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno previstas na Constituição e normatizadas em cada nível de governo.” Esse sistema teria um órgão central que seria responsável pela coordenação das atividades de fiscalização, ou seja: a Unidade Central de Controle Interno.

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul em parceria com a Escola Superior de Gestão e Controle Francisco Juruena publicou orientações sobre a gestão pública para os administradores. No texto encontra-se conceitos importantes para este estudo, dentre os quais o de Sistema de Controle Interno como sendo o “conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno previstas na Constituição e normatizadas em cada nível de governo” (TCE/RS, 2014, p.110).

Nessa conjuntura, Cavalheiro e Flores (2007, p. 137) mencionam que:

[...] o controle interno não é mais um a fiscalizar as ações governamentais, que acaba por emperrar a máquina administrativa e, por consequência, a execução de seu programas, constituindo-se sim o *longa manus* do administrador e nele tem seu aliado. Se bem estruturado e ativo, certamente auxiliará o gestor, possibilitando-lhe uma visão, das mais variadas situações que envolvem a administração, oportunizando que sejam realizados ajustes e correções que venham evitar o desperdício ou desvio do dinheiro público.

A partir das definições conceituais de controle, apresentam-se, na próxima seção, as formas de controle interno na administração pública.

### **3.2 O Controle na Administração Pública**

O controle é elemento fundamental ao Estado de Direito, tendo como finalidade principal assegurar que a Administração atue de acordo com os princípios impostos pelo ordenamento jurídico.

A Administração Pública, segundo Meirelles (1993, p. 64) “[...] é, pois, todo o aparelhamento do Estado pré-ordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

Prossegue o autor na mesma linha de pensamento ao declarar que (1994, p.84): “a Administração Pública é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito

federal, estadual e municipal, segundo os preceitos do direito e da moral com vistas ao atingimento do bem comum”.

A Administração Pública diferencia-se da administração na iniciativa privada pela obediência obrigatória aos princípios constitucionais da legalidade, moralidade, impessoalidade, eficiência e publicidade, dentre outros.

Para Mileski (2003) o objetivo do Estado é desenvolver funções para o atendimento das necessidades da população. Para tanto, realiza vasta atividade financeira desenvolvida pelos órgãos públicos, os quais são geridos por agentes públicos. Estes devem pautar suas ações em concordância com os princípios estabelecidos na Constituição Federal.

Segundo o referido autor a administração do patrimônio e a utilização de dinheiros públicos são atos de poder político. Poder esse que não raras vezes, induz a abusos, impondo-se por esse motivo a criação e a utilização de controles para o uso do poder.

No trato com a coisa pública, todos os que guardam e administram bens, rendas, interesses possuem o dever de prestar contas sobre essa responsabilidade. Em face disso é primordial que existam instrumentos de controle para aferir a correta utilização dos recursos públicos. A Constituição Federal Brasileira, em diversos comandos, impõe que seja exercida a função do controle na Administração Pública. Nela encontra-se respaldo para ocorrência de dois tipos de controle: o externo e o interno.

Fagundes (1979, p. 101) aponta um sistema tríplice de controle, a fim de assegurar a submissão da ordem jurídica ao Princípio da Legalidade, quais sejam: “o administrativo (consiste no autocontrole dentro da própria administração pública, quando age *ex officio*), o legislativo (controle político, por meio da elaboração orçamentária) e o jurisdicional (aquele realizado pelo Poder Judiciário)”.

O controle é externo quando o órgão que exerce o controle não integra a estrutura do órgão controlado. É o controle de um poder sobre o outro.

Meirelles (2001, p.626) traz os seguintes exemplos de Controle Externo:

A apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do Executivo por decisão do Judiciário; a sustação do ato normativo do Executivo pelo Legislativo.

No tocante ao Controle Interno explica Mileski (2003, p. 160) que:

É aquele efetuado pelos órgãos administrativos, no âmbito da própria Administração, sob o comando de um órgão central, e por isso, organizado de forma sistêmica, no sentido de atuar de maneira integrada em todos os Poderes do Estado, buscando comprovar a legalidade dos atos praticados pelos administradores e avaliar os resultados da ação governamental, verificando o seu grau de eficiência e eficácia, com prestação do devido apoio ao controle externo no exercício de suas atividades constitucionais.

Portanto, pode-se perceber que o Sistema de Controle Interno aparece como um importante instrumento para garantir a efetivação das metas de gestão, identificando as falhas e procedendo às necessárias correções.

Segundo Mileski (2003, p. 173) esse “auxílio só é rejeitado por quem não deseja administrar de acordo com a lei, para proceder em contrariedade ao interesse público”.

Nesse estudo trata-se do controle exercido pela Administração Pública internamente, ou seja, realizando um autocontrole (exercido sobre seus próprios atos por meio de seus agentes).

Na seção a seguir será tratado a respeito dos fundamentos constitucionais e legais do Controle Interno.

### **3.3 Fundamento Constitucional e Legal do Controle Interno**

No contexto da gestão pública partilha-se do entendimento de que a sociedade tem buscado uma maior transparência nos atos de gestão e responsabilidade dos agentes públicos. Diante desse cenário, o legislador ficou obrigado a criar mecanismos com vistas a proteger o patrimônio público. O ordenamento jurídico pátrio consagra na Carta Magna e na legislação infraconstitucional os fundamentos para a implantação do sistema de Controle Interno nas estruturas dos diferentes entes federativos.

Encontra-se a base do controle interno na Administração Pública no artigo 76 da Lei n. 4.320/64, o qual estabelece que o Poder Executivo exercerá três tipos de controle da execução orçamentária, sendo: a legalidade dos atos advindos de arrecadação de receita e da realização da despesa; a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A referida lei trouxe inovação no ordenamento jurídico na esfera da Administração Pública, pois consagrou os princípios do planejamento, do orçamento e do controle, estabelecendo novas técnicas orçamentárias e a eficácia dos gastos públicos.

Com o passar dos anos percebeu-se que era necessário na Administração Pública uma atuação preocupando-se com o alcance de metas, gerência, mensuração e avaliação de resultados, sem nunca deixar de considerar o princípio da legalidade insculpido na Carta Magna. Essa percepção deu-se especialmente devido a inclusão do princípio da eficiência na Constituição Federal, com a Emenda Constitucional n.º19/1998.

Segundo a doutrinadora Di Pietro (1998, p. 73-74) o princípio da eficiência “impõe ao agente público um modo de atuar que produza resultados favoráveis à consecução dos fins que cabem ao Estado alcançar”.

A Constituição Federal Brasileira dispõe sobre o assunto Controle Interno em seus artigos 70 e 74. O artigo 70 da Carta Magna estabelece que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta, indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder. Segundo o artigo 74 da Constituição Federal os poderes legislativo, executivo e judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno.

A Constituição do Estado do Rio Grande do Sul contempla em seus dispositivos - artigo 70 e seguintes - a exigência de instituição, implantação e manutenção do sistema de controle interno. Em relação aos municípios a Constituição Federal dispõe em seu artigo 31 que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal.

Afere-se, portanto que existe base constitucional e infraconstitucional para que o processo de fiscalização da gestão pública, em âmbito municipal, decorra tanto de ações exercidas pelo Poder Legislativo com o auxílio de Tribunal de Contas, bem como do sistema de controle interno, a cargo do Poder Executivo, que deve implementá-lo e efetivamente colocá-lo em operação.

Em maio de 2000 foi instituída a Lei Complementar n.º 101, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, para estabelecer normas de finanças públicas com o objetivo de



implantar responsabilidade na gestão fiscal. Com o advento desta lei os gestores se viram obrigados a assimilar a necessidade da organização, manutenção e aperfeiçoamento de um órgão interno de fiscalização. A partir de então os relatórios de gestão fiscal que deveriam ser encaminhados ao Tribunal de Contas necessitavam conter, obrigatoriamente, a assinatura do responsável pelo Controle Interno.

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul editou no ano 2000 a Resolução n. 544. Tal regramento reforçou a necessidade da implantação do sistema de controle interno no âmbito municipal, pois ficou determinado que na realização de inspeções pela entidade fiscalizadora seria feita a avaliação da eficiência e eficácia do referido sistema. Esta Resolução no parágrafo único do artigo 93 estabelece que é pessoal a responsabilidade do administrador relativamente aos atos e fatos de sua gestão, sendo que essa responsabilidade estende-se solidariamente aos responsáveis pelo Controle Interno, quando esses tomarem conhecimento de irregularidades ou ilegalidades e deixarem de comunicar o Tribunal de Contas.

No ano de 2012 o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul editou a Resolução n. 936 dispondo de diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento do sistema de controle interno municipal. Objetivou o órgão de controle externo promover a valorização e o aperfeiçoamento da fiscalização procedida pelas unidades centrais de controle interno, em especial sobre a gestão administrativa, financeira e patrimonial do Município.

No dia 12 de julho do mesmo ano, em resposta à consulta formulada pelo Município de Ivoti, a Consultoria Técnica do TCE exarou a Informação n.º 17/2012, tratando especialmente da estrutura organizacional do Sistema Municipal do Controle Interno e dos critérios para a composição e atuação da Unidade Central do Controle Interno. Esse documento foi aprovado de forma unânime pelo Tribunal Pleno da Corte de Contas. Cópias da referida Informação foram encaminhadas para todos os municípios do Estado do RS, com o fim de orientar os gestores quanto da estruturação e funcionamento do Controle Interno nos Municípios. A supracitada legislação traz relevantes subsídios servindo de alicerce para o presente estudo.

Na seção a seguir será tratado a respeito das finalidades do Controle Interno.

### 3.4 Finalidades do Sistema de Controle Interno

O Sistema de Controle Interno dos Municípios visa à avaliação e controle da ação governamental e da gestão fiscal dos administradores municipais. A Constituição da República, em seu artigo 74 estabelece que o Controle Interno terá como finalidades no âmbito da União:

“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 público;

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.”

Em sua atuação o Sistema de Controle Interno deve verificar obrigatoriamente as áreas de contabilidade, de orçamento, de patrimônio, das finanças públicas, da gestão administrativa e de pessoal, incluídos os atos de admissão.

A Resolução do TCE/RS n. 936/2012 em seu artigo 3º estabelece que as Unidades Centrais de Controle Interno deverão elaborar orientações normativas e fixar prazos a serem cumpridos pelos órgãos e entidades auditados internamente para resposta aos questionamentos formulados e aos relatórios elaborados pela Unidade, assim como sugerir a adoção de medidas corretivas. Também é papel da Unidade Central do Controle Interno dar ciência aos administradores e ao Tribunal de Contas das irregularidades ou ilegalidades constatadas no curso da fiscalização interna. Compete à Unidade Central de Controle Interno a coordenação e supervisão do Sistema de Controle Interno no Município.

O autor Cavalheiro (2003, p. 22) refere que:

Os controle internos servem muito mais para auxiliar o administrador na busca de sua missão – colocar serviços públicos à disposição da comunidade - , tendo em vista a necessidade de conhecimento daquilo que ocorre no Município, não com conhecimento empírico(baseado na experiência – quando existe – e sem nenhum conhecimento científico), mas, sim, voltado para técnicas modernas de administração(planejamento e gestão).

Quanto aos objetivos da atividade controladora, Ferraz (1999, p. 73-74) cita os elementos que constituem as ações de controle:

a) A atividade de controle tem como parâmetro os programas, as ordens (normas) e os princípios; b) O controle é o elemento da Administração que concilia todos os elementos precedentes – planejamento, organização, comando e coordenação; c) Objetiva detectar erros e falhas, evitando outras futuras ocorrências; d) Dependendo da complexidade da atividade controladora, é necessário valer-se de controladores e inspetores especializados; e) O controle deve ser realizado em tempo hábil e, detectadas as falhas, os responsáveis devem sofrer as consequências; f) Os responsáveis pelo controle devem possuir conhecimentos técnicos e isenção, no momento de realizar a sua atividade.

Os contadores Cavalheiro e Flores (2007, p. 30) mencionam que:

Antes de ser meio de fiscalização, os controles internos têm cunho preventivo, pois oferecem ao gestor público a tranquilidade de estar informado da legalidade dos atos de administração que estão sendo praticados, da viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas, possibilitando a correção de desvios ou rumos da sua administração.

Como pode-se observar o Controle Interno se constitui de uma importante ferramenta de fiscalização, a qual proporciona ao gestor a correção das falhas oportunamente.

A seguir será estudada a organização do Sistema de Controle Interno na Administração Pública.

### **3.5 Organização do Sistema de Controle Interno na Administração Pública**

O processo de fiscalização da gestão pública no âmbito dos municípios, decorrem tanto das ações exercidas pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, quanto do sistema de controle interno, a cargo do Poder Executivo, que deve ser implementado e operacionalizado em cada município da federação.

O Sistema de Controle Interno abrangerá um órgão central e órgãos setoriais. O primeiro deverá constar da estrutura administrativa do Município, enquanto os órgãos setoriais não dependerão de formalização institucional dentro da estrutura organizacional dos Municípios. Portanto, qualquer secretaria ou departamento poderá atuar no exercício de suas atividades realizando o controle de seus atos e ações. O órgão central, que coordenará as atividades de controle, é denominado usualmente como Unidade Central de Controle Interno ou Controladoria.

No preâmbulo da obra de Cavalheiro (2007) está relatado que:

[...] não houve avanços significativos no controle interno dos Municípios(...). Além disso, a história mostra que houve recrutamento de pessoal não qualificado, inclusive com indicações políticas, além de criação de comissões, que não estão levando o trabalho a lugar algum. Reúnem-se, às vezes, uma vez por semana ou quinzena, após o expediente, não tendo uma orientação adequada para qual finalidade está exercendo a função e qual sua responsabilidade técnica.

Revela o autor ainda que:

ainda existem municípios que colocam todo o tipo de profissional, menos aqueles necessários e essenciais. É professor, auxiliar de enfermagem, motorista, cargo comissionado, mecânico, desenhista, almoxarife, entre outros, todos trabalhando ou fazendo que trabalham no controle interno, em um nítido desvirtuamento profissional e de função (CAVALHEIRO, 2007).

A criação do Sistema de Controle Interno Municipal deve ser feita por lei, cuja iniciativa é do chefe do executivo municipal.

No que se refere à composição da Unidade Central de Controle Interno o professor Jorge Bento de Souza, Controle Interno Municipal – Uma Abordagem Prática, Editora Evangraf, Porto Alegre, 2006, p. 150, comenta que esta depende da disponibilidade de servidores e da disponibilidade financeira do município. Refere que a estrutura é variável de município para município, e dependerá invariavelmente dos recursos humanos e financeiros disponíveis. O assunto é polêmico e produz inúmeras opiniões divergentes. O princípio da economicidade, defendido pelos gestores municipais, nem sempre pode ser comprovado. Basta que ocorra uma irregularidade de consequência financeira relevante, para que a tese da economicidade seja desfeita.

A Resolução do TCE/RS n. 936/2012 no artigo 5º dispõe que a Unidade Central do Controle Interno deverá ser composta unicamente por servidores investidos em cargos de provimento efetivo, recrutados entre categorias profissionais distintas, cuja habilitação seja compatível com a natureza das respectivas atribuições, os quais terão atuação exclusiva na unidade. Assim, segundo a citada Resolução do TCE/RS os Municípios possuem duas alternativas para compor a Unidade Central de Controle Interno:

**a) Por meio da criação de cargo de controlador interno, por lei específica, devendo ser provido por profissional que tenha, por exemplo, formação jurídica, contábil ou de administração, mediante prévia aprovação em concurso público de provas ou de provas e títulos, na forma da exigência contida na Constituição Federal.**

**b) Por meio de designação de servidor público detentor de cargo de provimento efetivo, integrante do quadro da Administração Municipal, que tenha formação e atribuições do cargo de origem compatíveis com as funções a serem desempenhadas junto à Unidade Central de Controle Interno.**

A alínea a do inciso II do artigo 3º da Resolução n. 936/2012 refere que compete à lei, cuja iniciativa do projeto é privativa do Prefeito Municipal, tratar da definição da estrutura organizacional da Unidade Central do Controle Interno, de suas atribuições e da respectiva forma de exercício. Dessa forma, ao gestor municipal cabe definir qual das alternativas melhor se amolda à realidade de seu município.

Com base na legislação destaca-se a necessidade do titular da unidade central do controle interno ser do quadro permanente de pessoal e não um ocupante de cargo em comissão.

Para Bandeira de Mello (1990, p.9) os servidores públicos são “todos aqueles que mantêm com o Poder Público relação de trabalho, de natureza profissional e caráter não eventual, sob vínculo de dependência”.

Segundo Gasparini (2004), nos termos do inciso II do artigo 37 da Constituição Federal, duas são as formas que permitem o ingresso de brasileiros e estrangeiros nos quadros da Administração Pública direta, autárquica ou fundacional pública de qualquer dos níveis de governo: o concurso público e a livre nomeação.

O servidor público efetivo é aquele que ingressa no setor público através de concurso público e adquire a estabilidade após a aprovação em estágio probatório. Já o servidor detentor de cargo em comissão ingressa na Administração Pública independentemente de concurso público, sendo a forma de entrada a livre escolha. Não possui estabilidade, podendo ser desligado do cargo a qualquer tempo.

Os doutrinadores Da Cruz e Glock (2008, p. 63) discorrem brilhantemente sobre o tema:

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.

E prosseguem dizendo:

Apesar do vínculo direto desta unidade ao Prefeito Municipal, a atividade executada por seu titular é de confiança do Município e não de seu gestor. Do contrário, a eficácia da ação de controle ficaria adstrita à visão e à vontade do Prefeito, limitando-se a trabalhos de seu exclusivo interesse, com a grande possibilidade de tornar-se um órgão inoperante. Por isso, deve estar imune às mudanças no comando do Poder Executivo. (p. 63).

Refere também o citado autor que outro aspecto que deve ser considerado é a manutenção, por maior período possível do vínculo desse profissional com a entidade. Essa condição possibilitaria uma visão cada vez mais ampla e evolutiva da organização, assegurando eficiência e continuidade na proposição de ações de controle interno. (p. 63)

A função de coordenação ou direção da Unidade Central de Controle Interno deve ser exercida por profissional com formação acadêmica e técnica compatíveis com as atividades desenvolvidas e nível de responsabilidade exigidos. Segundo o entendimento de Da Cruz e Glock (2008) é fundamental a formação em nível superior daquele que irá dirigir os trabalhos da Unidade Central de Controle Interno.

Nos órgãos públicos coexistem todos os tipos de atividades e serviços que devem ser passíveis da auditoria pelo órgão interno de controle. Qual então, seria a especialidade mais adequada para o cargo? Não existe até a atualidade determinação legal quanto ao assunto. Os autores supracitados referem que alguns fatores são determinantes para se delinear o perfil desse profissional, começando pela vinculação do tema controle interno com a legislação, especialmente a concernente a matéria orçamentária, contábil e financeira.

Na seção 4 será analisado o que consta nas legislações dos municípios estudados a respeito da composição do Controle Interno.

#### **4. COMPOSIÇÃO DO CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS ESTUDADOS**

No mês de julho do ano de 2012, em resposta a consulta formulada pelo Município de Ivoti/RS, a Consultoria Técnica do Tribunal de Contas do Estado do RS manifestou-se sobre o assunto (Informação n. 017/2012), emitindo um parâmetro para a composição dos Controles Internos. A referida informação técnica alude que cada município, ao estruturar a Unidade Central, deve levar em consideração, o porte do ente federativo, suas receitas e despesas, a

quantidade de servidores, o alcance da atividade do controle como Poder Legislativo e entidades da Administração Indireta.

Estabelece o documento que sem dúvidas a composição da Unidade Central deverá ser feita por servidores ocupantes de cargo efetivo, excluídos então para a função detentores de cargo em comissão ou de confiança. Essa exigência visa garantir que os membros tenham independência necessária à realização das atividades de controle. Da leitura do texto afere-se que a composição seja feita por mais de um membro, para que evitar a interrupção das atividades em caso de afastamentos ou impedimentos dos componentes. Aconselha-se também que o número de componentes seja ímpar, para que, em caso de divergência de opiniões, haver possibilidade de desempate.

Consta, ainda, na Informação n. 17/2012 a justificativa para a existência de servidores componentes da Unidade, com categorias profissionais distintas, eis que as atribuições de controladoria interna abrangem um complexo de atividades. Para a composição da Unidade Central de Controle Interno o artigo 5º da Resolução n. 936/2012 sinaliza para duas situações possíveis:

**1ª) deveriam ser criados cargos com atribuições para atuação exclusiva na UCCL, com a conseqüente realização de concurso público específico. Sugere o dispositivo legal que nesse caso a denominação do cargo deve guardar relação com a tarefa, podendo ser de Controlador, de Auditor Interno ou Agente de Controle Interno.**

**2ª) envolve a possibilidade de cargo já existente na estrutura administrativa do Município, desde que as atribuições desse cargo fossem correlatas àquelas relacionadas à da referida Unidade de Controle Interno.**

Nesse caso específico à Consultoria Técnica ressalta que a existência de servidor investido em cargo de Agente Administrativo ou Auxiliar Administrativo, com atribuições próprias de cargo dessa natureza, impossibilitaria a sua lotação na Unidade Central de Controle Interno para a efetivação das atribuições específicas do órgão, pois o mesmo estaria em desvio de função. Esse servidor atuaria na Unidade tão somente para o desenvolvimento das atribuições do seu cargo, executando tarefas, por exemplo, de digitação, montagem dos expedientes, arquivamento e outras tarefas de baixa complexidade. A referida informação avança ainda mais entendendo que o ideal é que os membros da Unidade de Controle Interno possuam conhecimentos, no mínimo, contábeis, jurídicos, e de administração pública.

Por analogia pode-se fazer um comparativo com o cargo de Auditores Externos do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. A Lei Estadual n.13.268/2009 no inciso I do artigo 8º estabelece que o requisito necessário para ingresso no cargo de auditor é a formação superior nas áreas de Ciências Atuariais, Ciências Contábeis, Ciências Jurídicas e Sociais, Ciências Econômicas, Administração Pública ou de Empresas, Engenharia Civil, Arquitetura e portadores de diploma de curso superior na área de Processamento Eletrônico de Dados.

Possuem os servidores integrantes da Unidade Central de Controle Interno o dever de manter, no desempenho das tarefas a que estiverem encarregados, atitude de independência, serenidade e imparcialidade, devendo representar ao Prefeito ou Presidente da Câmara, contra ilegalidades constatadas.

O Professor De Souza (2006, p. 10 e 11) postula que:

Também, fica claro o grau de independência que o Controle Interno deve ter na hierarquia da organização. Para que o seu trabalho seja bem realizado, quanto maior for o grau de independência, melhor será para a organização. Também pelo nível de conhecimentos técnicos exigidos pela função, é necessário que os prefeitos tenham a consciência, ao escolher e nomear os membros que farão parte do Controle Interno.

Para averiguar qual a composição das Unidades Centrais do Controle Interno foram examinadas as leis que instituíram o Sistema de Controle Interno nos municípios de Dona Francisca (Lei Municipal n. 1.422/2014), Silveira Martins (Lei Municipal n. 1.022/2009), São João do Polêsine (Lei Municipal n. 750/2014), Itaara( Lei Municipal n. 286/2001), Faxinal do Soturno( Lei Municipal n. 2.134/2013), Nova Palma(Lei Municipal n. 1.566/2014), Restinga Seca( Leis Municipais n. 1.149/2001, n. 2.025/2005, n. 2.829/2012), Pinhal Grande( Lei Municipal n. 2.157/2013), Agudo(Lei Municipal n. 1.349/2001) e Ivorá ( Lei Municipal n. 1.026/2013).

Após a análise das legislações dos municípios estudados constatou-se que em todos houve a instituição do Sistema de Controle Interno. Nas legislações consultadas verificou-se que as Unidades de Controle Interno são compostas por cargos de provimento efetivo. No entanto, nas leis de três municípios foram criados cargos com atribuições próprias e com dedicação exclusiva para atuar na atividade de Controle Interno, sendo as nomenclaturas escolhidas Auditor Fiscal e Agente de Controle Interno. Nas leis dos outros sete municípios consta que as Unidades Centrais serão integradas por dois a três servidores efetivos não concursados para o fim específico de atuação nas atividades do controle interno.



A exigência legal constantes nas leis municipais é que os servidores possuam habilitação compatível com a natureza das atribuições do Controle Interno ou experiência em Administração Pública.

Nas legislações municipais objeto desse estudo constatou-se que o servidor efetivo que for desempenhar as atribuições de controle deve possuir experiência em administração pública ou habilitação compatível a natureza das atividades fiscalizatórias. Observa-se que nos municípios em que isso ocorre há a previsão de recebimento de gratificação para atuação na Unidade Central de Controle Interno.

Nas legislações municipais estudadas averiguou-se que em sete municípios há a previsão de Unidades Centrais de Controle Interno com órgão colegiado, seis com três componentes, e dois com dois componentes. Nas demais normas municipais há previsão que as Unidades Centrais de Controle Interno sejam compostas por um único membro.

Na Informação Técnica n. 17/2012 consta que quando fossem criados cargos com atribuições para atuação específica na UCCI, com a consequente realização de concurso público específico esses servidores teriam mais experiência no desempenho das tarefas, podendo especializar-se, ser treinados, maximizando as despesas correspondentes aos cursos realizados.

Outro aspecto constante na supracitada Informação é o relativo à segregação de funções para não haver autofiscalização. Isso ocorre quando um servidor efetivo com concurso não específico para atuação no controle interno exerce as atribuições do cargo que foi concursado e também desenvolve atividades de fiscalização.

Na Resolução n.º 936/2012 do TCE/RS há a menção de que nos municípios onde a Unidade de Controle Interno é integrada por apenas um servidor, quando este ausentar-se do serviço público por motivo de férias, licença saúde, por exemplo, as atividades de fiscalização ficarão interrompidas, o que significa um prejuízo para a Administração Pública. Já no caso de uma Unidade composta por dois membros, poderá ocorrer divergência de opiniões sobre algum assunto relacionado às ações de controle a qual não poderá ser dirimida por falta de um terceiro elemento que faria o desempate.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho objetivou estudar a legislação e a doutrina nacionais com o fim de desvendar a composição ideal do Controle Interno. Por outro lado pesquisou a legislação atual das Unidades de Controle Interno dos dez municípios integrantes da Quarta Colônia de Imigração Italiana do Estado do Rio Grande do Sul. O estudo visou contrastar o contido nas legislações municipais com o que orienta o ordenamento jurídico (Dever Ser) a respeito do tema.

A base teórica consultada revela que o ideal ou o dever ser é que as Unidades de Controle Interno dos municípios fossem compostas por no mínimo três servidores efetivos, concursados para o fim específico de atuação no Controle Interno e ainda com formação de nível superior nas áreas de Ciências Contábeis, Ciências Jurídicas e Sociais e Administração Pública.

Assim, sugere-se a realização de estudos futuros que possibilitem ampliar a compreensão sobre o tema, por meio de análises mais aprofundadas que permitam contrastar as legislações e doutrinas nacionais com a realidade dos municípios, bem como por meio de pesquisas com gestores e servidores integrantes da Unidade Central de Controle Interno dos municípios estudados.

Importante também que futuros trabalhos fizessem o acompanhamento da necessária evolução da legislação nos municípios quanto a ideal estruturação do Controle Interno.

O presente trabalho encontrou limitações concernentes à escassa bibliografia sobre o tema Controle Interno, especialmente em relação ao objeto principal desse estudo: a composição adequada da Unidade Central do Controle.

Temos consciência que é cada vez mais pertinente os estudos afetos à Administração Pública com o fim de aprimorar a gestão e alcançar o resultado finalístico do Estado que é o bem comum.

## 6. REFERÊNCIAS

AGUDO (RS), Prefeitura. Lei Municipal n. 1.349, de 24 de janeiro de 2001. Dispõe sobre institui o sistema de controle interno no município e dá outras providências. Poder Executivo, Agudo, RS, 24 de jan. 2001.

BANDEIRA, DE M. C. A. **Regime Constitucional dos servidores da administração direta e indireta**. São Paulo: Revista dos Tribunais; 1990.

BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União, Brasília**, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em abr. 2016.

BRASIL. Lei Complementar n. 101 de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 mai. 2000.

CAVALHEIRO, J. B. e FLORES, P. C. **A Organização do Sistema de Controle Interno dos Municípios, Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. 4ª ed. Porto Alegre, RS, 2007.

CAVALHEIRO, J. B. A. **Organização do Sistema de Controle Interno dos Municípios, Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. 2ª Ed. Porto Alegre – RS, 2003.

DA CRUZ, F. e GLOCK, J. O. **Controle Interno nos Municípios: Orientação para a Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas**, 3ª Ed., São Paulo: Editora Atlas, 2008.

DONA FRANCISCA (RS), Prefeitura. Lei Municipal n. 1.422, de 25 de março 2014. Dispõe sobre a organização e a atuação do Sistema de Controle Interno no Município e dá outras providências. Poder Executivo, Dona Francisca, RS, 25 de mar. 2014.

FAXINAL DO SOTURNO (RS), Prefeitura. Lei Municipal n. 2.134, de 02 de setembro de 2013. Dispõe sobre o Controle Interno do Município de Faxinal do Soturno. Poder Executivo, Faxinal do Soturno, RS, 02 de set. 2013.

FERRAZ, L. de A. **Controle da Administração Pública: Elementos para compreensão dos Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999.

GASPARINI, D. **Direito Administrativo**. 9ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

GIL, A. C. **Pesquisa Social**. São Paulo: Editora Atlas S.A, 1999.

ITAARA (RS), Prefeitura. Lei Municipal n. 286, 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre a instituição do Sistema de Controle Interno no Município. Poder Executivo, Itaara, RS, 10 de 10 de jan. 2001.

IVORÁ (RS), Prefeitura. Lei Municipal n. 1.026, de 17 de abril de 2013. Dispõe sobre o Controle Interno no Município. Poder Executivo, Ivorá, RS, 17 de abr. 2013.

MILESKI, H. S. **O Controle da Gestão Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MORAES, A de. **Direito Constitucional**. 16ª ed., São Paulo: Editora Atlas, 2004.

NOVA PALMA (RS), Prefeitura. Lei Municipal n. 1.566, de 04 de junho de 2014. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Município. Poder Executivo, Nova Palma, RS, 04 de jun. 2014.

PINHAL GRANDE (RS), Prefeitura. Lei Municipal n. 2.157, de 23 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a instituição do Sistema de Controle Interno. Poder Executivo, Pinhal Grande, RS, 23 de dez. 2013.

PINHEIRO, G. e tal, **Dicionário da Língua Portuguesa: Larousse Cultural**, São Paulo, SP: Editora Nova Cultural, 1992.

RESTINGA SECA (RS), Prefeitura. Lei Municipal n. 2.829, 10 de abril de 2012. Dispõe sobre a alteração da redação da lei municipal nº 2.349/2007 - plano de carreira dos servidores estatutários. Poder Executivo, Restinga Seca, RS, 10 de abr. 2012.

RESTINGA SECA (RS), Prefeitura. Lei Municipal n. 2.025, 13 de abril de 2005. Dispõe sobre a alteração a redação do inciso II e § 3º do art. 4º da lei municipal nº 1.449/2001, que institui o sistema de controle interno no município. Poder Executivo, Restinga Seca, RS, 13 de abr. 2005.

RESTINGA SECA (RS), Prefeitura. Lei Municipal n. 1.149, 23 de janeiro de 2001. Dispõe sobre a instituição do Sistema de Controle Interno. Poder Executivo, Restinga Seca, RS, 23 de jan. 2001.

RIO GRANDE DO SUL. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul**. Publicada no DOAL n.º 11247, 07 de abr. de 2016. Disponível em <<http://www2.al.rs.gov.br/dal/LinkClick.aspx?fileticket=WQdIfqNoXO4%3D&tabid=3683&mid=5359>>. Acesso em abr. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. **Orientação do Tribunal de Contas para Gestores Municipais, 2014**. Porto Alegre: TCE/RS, 2014. 152p.

RIO GRANDE DO SUL. Informação n.º 17 de 12 de julho de 2012. Dispõe sobre sistema de Controle Interno Municipal. Consultoria Técnica/TCE-RS, 12 de jul. 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Resolução TCE/RS n.º 936 de 12 de março de 2012. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento do sistema de controle interno municipal e dá outras providências. Diário Eletrônico TCE/RS, 12 de mar. 2012.

SÃO JOÃO DO POLÊSINE (RS), Prefeitura. Lei Municipal n. 750, de 15 de outubro 2014. Dispõe sobre a organização e a atuação do Sistema de Controle Interno do Município e dá outras providências. Poder Executivo, São João do Polêsine, RS, 15 de out. 2014.

SEABRA, F. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1979.

SILVEIRA MARTINS (RS), Prefeitura. Lei Municipal n. 1.022, de 26 de fevereiro de 2009. Dispõe sobre a alteração da redação da lei municipal 1000/2008 – Sistema de Controle Interno. Poder Executivo, Silveira Martins, RS, 26 de fev. 2009.

SOUZA, J. B. de. **Controle Interno Municipal**: uma abordagem prática. Taquera, RS: Editora Evangraf, 2006.

VENTURA, D. **Monografia Jurídica**. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2002.