



**INSTITUTO GLOBAL DE
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Palestrante: Dr. Eder Lima Palma

Advogado

OAB/MG 172205

E-mail: ederlimapalma@hotmail.com



CONTROLE INTERNO MUNICIPAL: FERRAMENTAS DE PREVENÇÃO, FISCALIZAÇÃO E MELHORIA DA GESTÃO



- Governança Pública e o Papel Estratégico do Controle Interno;
- Diretrizes para Implantação e Regulamentação de Sistemas de Controle Interno no Município;
- Atribuições, Competências e Responsabilidades do Controle Interno na Estrutura Administrativa;
- Bases Constitucionais, Legais e Normativas que Sustentam o Controle Interno Municipal;
- Normas Técnicas Aplicáveis à Auditoria Governamental e à Fiscalização Administrativa;
- A Atuação Técnica e Ética do Controlador Interno no Contexto da Administração Pública;
- Elaboração do Plano Anual de Auditoria: Metodologia e Priorização de Riscos;
- Análise e Monitoramento da Execução Orçamentária: PPA, LDO e LOA sob a Ótica do Controle Interno;
- Instrumentos e Técnicas de Auditoria Aplicadas à Fiscalização da Gestão Municipal;
- Relatórios Técnicos do Controle Interno: Elaboração, Estruturação e Encaminhamento aos Órgãos de Controle;
- Novas Exigências da Contabilidade Pública: Procedimentos Contábeis Patrimoniais, Orçamentários e Fiscais;



INTRODUÇÃO

- O Poder Público fica com mais de um terço de toda a riqueza produzida no Brasil (PIB), mas, de outro lado, seus serviços estão longe de atingir padrão de excelência.
- Nesse cenário, o controle da adequada e eficiente aplicação do dinheiro público assume, mais do que nunca, importância estratégica no desenvolvimento da Nação.



- Perante à complexidade da máquina governamental, aquela lide não é apenas exercida pelo Parlamentar; deve também ser levada a cabo por servidores bem treinados, que conhecem os vários ramos de atuação governamental, sobretudo a administração financeira.



O CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

- Controlar significa fiscalizar pessoas, físicas e jurídicas, evitando que a objetivada entidade se desvie das finalidades para as quais foi instituída na sociedade.



- E o adjetivo (interno), quer dizer que, na Administração Pública, o controle será exercido por servidores da própria entidade auditada, conforme as normas, regulamentos e procedimentos por ela própria determinados, em consonância, óbvio, com os preceitos gerais da Constituição e das leis que regem o setor público.



- Na verdade, o controle interno, em essência, deve ser realizado por todo servidor público, em especial os que ocupam postos de chefia. Já, o instituído sistema de controle interno checa, de forma articulada, a eficiência de todos aqueles controles setoriais, sob estruturação apresentada em lei local.
- Então, controle interno não é a mesma coisa que sistema de controle interno.



- Em resumo, o tesoureiro controla a adequação dos saldos bancários, o chefe do posto de saúde controla a eficiência do atendimento médico, o almoxarife controla a exatidão entre os saldos registrados e os estoques físicos, a diretora da escola controla o desenvolvimento de um bom nível de ensino. De seu lado, o sistema de controle interno verifica a pertinência e a eficiência de todos esses controles setoriais.

- À vista do Controle Externo, o nível internalizado fiscaliza basicamente as mesmas atividades financeiras e operacionais, devendo sempre apoiar aquele controle a cargo dos Tribunais de Contas (art. 74, IV e § 1º da CF).

- Sendo assim e após a necessária regulamentação, o responsável pelo sistema de controle interno afigura-se interlocutor privilegiado da Corte de Contas, função esta, nos dias de hoje, somente exercida pelo Contador ou Diretor Financeiro, os quais, como bem se sabe, estão às voltas com inúmeros outros afazeres e, por isso, não têm como prestar informações mais detalhadas, aprofundadas e comparadas.

- Todavia, não possui o sistema interno as prerrogativas de decisão do controle externo, ou seja, não julga contas anuais, nem registra admissões e aposentadorias, tampouco aplica multas ou susta atos tidos irregulares.



- Antes da Constituição de 1988, o controle interno era somente exercido pelo Poder Executivo. Agora, cada Poder estatal dispõe de sua própria vigilância interna, integrada à existente nos outros Poderes (art. 74 da CF). No âmbito do Poder Executivo, cada pessoa jurídica conta com particular unidade de controle interno; então, há uma para a Prefeitura, outra para a autarquia, mais uma para a fundação ou a empresa estatal.



- De fato, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, deixa evidente que, na esfera do Poder Executivo, cada entidade dispõe de particular setor de controle interno, articulado com o das demais pessoas jurídicas do Município:
- *Artigo 26 - Para cumprimento de suas funções, o Tribunal de Contas poderá utilizar-se dos elementos apurados pelas unidades internas de controle da administração direta e autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público estadual ou municipal.*



- Ainda, de se dizer que, no contexto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou regra específica para o sistema de controle interno governamental, a NBCT 16.81 , segundo a qual tal instância se desdobra em três categorias:
- **Operacional** – relacionada às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade governamental.
- **Contábil** – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- **Normativa** – relacionada à observância da regulamentação pertinente.



RAZÕES PARA NORMATIZAR E DAR EFICÁCIA AO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

- Em primeiro lugar, a legislação constitucional e legal é cristalina ao ordenar a operação de sistema de controle interno em cada Poder estatal.
- Segundo Maria Sylvia Zanella di Pietro, “O controle constitui poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado nem retardado, sob pena de responsabilidade de quem se omitiu”



- Bem por isso, as Cortes de Contas, ressaltam que, a mando dos artigos 31, 70 e 74 da Constituição, bem assim do artigo 54, parágrafo único e artigo 59, ambos da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Prefeitura e a Câmara Municipal devem possuir seu próprio sistema de controle interno, que atuarão de forma integrada.



- Sob aquele fundamento constitucional e legal, de se esperar que os Municípios, por intermédio de normas e instruções, regulamentem a operação do controle interno e, se tal acontecer de forma adequada, disporá o dirigente municipal de informações qualificadas para a tomada de decisões, além de obter mais segurança sobre a legalidade, legitimidade, eficiência e publicidade dos atos financeiros cancelados.



- Interessante que apenas servidores do quadro efetivo componham o sistema em questão.
- Nesse contexto, tal normatização atentará para as funções constitucionais e legais atribuídas ao controle interno:
 - 1 - Avaliar o cumprimento das metas físicas e financeiras dos planos orçamentários, bem como a eficiência de seus resultados.



- 2 - Comprovar a legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
- 3 - Comprovar a legalidade dos repasses a entidades do Terceiro Setor, avaliando a eficácia e a eficiência dos resultados alcançados.
- 4 - Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município.

- 5 - Apoiar o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional.
- 6 - Em conjunto com autoridades da Administração Financeira do Município, assinar o Relatório de Gestão Fiscal.
- 7 - Atestar a regularidade da tomada de contas dos ordenadores de despesa, recebedores, tesoureiros, pagadores ou assemelhados.



- Nesse diapasão, os relatórios anuais de fiscalização apontam se a entidade municipal regulamentou seu sistema de controle interno; se o responsável ocupa cargo efetivo na Administração e, também, se tal instância apresenta, periodicamente, relatório quanto às suas funções institucionais.



- Ainda, de se recordar que, nos dias de hoje, os gestores municipais têm à frente novas realidades institucionais, sobretudo as várias alterações no ordenamento administrativo e financeiro, o maior rigor fiscalizatório dos Tribunais de Contas e do Ministério Público e as recentes decisões de inelegibilidade dos Tribunais Eleitorais.



- Com efeito, em 4 de junho de 2010, foi editada a Lei da Ficha Limpa, incluindo, em diploma anterior, hipóteses de inelegibilidade para assegurar a probidade e a moralidade no exercício dos mandatos políticos.

- No tocante ao uso do dinheiro público, aquela disciplina positivou o que já vinha sendo pacificado pelas Cortes Eleitorais, ou seja, a inelegibilidade é decretada quando, na conta rejeitada, tipifica-se “irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa”.



- Nessa mesma trilha, a Ficha Limpa objetivou o que também já era jurisprudência, quer dizer, agora, não mais basta a simples propositura de ação judicial para suspender decisão escorada nos Tribunais de Contas; desta feita, há de haver expressa manifestação do Judiciário, por meio de medida liminar, tutela antecipada ou sentença.



- Sob tal cenário, ressurgiu, com vigor, questão de há muito colocada no mundo jurídico: afinal, o que vem a ser irregularidade insanável e dolosa na gestão dos recursos coletados da sociedade?



- Nesse passo, abundante têm sido as decisões dos Tribunais Eleitorais no sentido de que o déficit orçamentário, o aumento da dívida pública, o mau planejamento orçamentário, a insuficiente despesa anual na Educação, Saúde e com precatórios judiciais, a falta de recolhimentos previdenciários, o não cumprimento dos limites e condições da Lei de Responsabilidade Fiscal, os repasses excessivos à Câmara dos Vereadores, a falta de fidedignidade das peças contábeis, todos esses desacertos são, sim, insanáveis, conduzindo o dirigente à inelegibilidade, o que lhes fulmina a carreira política.



- Por tais razões, fica evidente que as Cortes Eleitorais vêm confirmando os julgados dos Tribunais de Contas, sobretudo quando estes alertam, previamente, os gestores públicos sobre possível desvio da boa conduta fazendária.



- De fato, assim noticiou, em dezembro de 2022, o TCESP na sua página eletrônica:
- *“O Tribunal Superior Eleitoral – TSE, no julgamento do Recurso Especial Eleitoral RESPE nº 8502, considerou que a inobservância aos alertas emitidos pelo Tribunais de Contas, configura dolo a ensejar a declaração de inelegibilidade de candidato à prefeitura municipal por improbidade administrativa, nos termos do art. 1º, inciso I, alínea g, da Lei Complementar nº 64/1990”.*



- Assim, os alertas das Cortes de Contas ganham especial significado. Se o Prefeito for notificado que, sob a atual marcha orçamentária, o Município não cumprirá os 25% da Educação ou, talvez, os 15% da Saúde e, mesmo assim, se omite ele à correção de rota, nesse passo, o desrespeito à Constituição e à lei passa a ter feição intencional, premeditada, dolosa.



- Diante de tudo o que se disse, resta claro que o gestor municipal deve muito se acautelar ante as várias e muitas exigências legais que norteiam o emprego do dinheiro público.
- Por todos esses motivos, razões não faltam para o administrador público regulamentar, em tempo breve e mediante lei, o até então inoperante esquema de controle interno, valendo-se de funcionários concursados, honestos, de bom relacionamento com os demais, e portadores de boa capacidade de aprendizado.



- **Desacertos que poderiam ser evitados pelo Controle Interno.**
- No juízo das contas anuais, os Tribunais de Contas vem indicando muitas falhas de gestão financeira, que poderiam ser impedidas, se tivesse o dirigente municipal normatizado, de forma eficaz, o sistema de controle interno.

- Por item de atividade, resume este Curso algumas das irregularidades apontadas pelos Relatores dos balanços anuais, que poderiam ser obstadas por uma eficiente estrutura de controle interno:
- **Planejamento da Gestão Pública**
- O Plano Plurianual (PPA) não indica, por programa de governo, as metas físicas e os custos dos anunciados projetos.



- A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) não se orienta pelos conteúdos exigidos na Constituição e na Lei de Responsabilidade Fiscal. Exemplo: falta do anexo de metas e prioridades e de critérios para limitação de empenhos e subvenção de entidades do Terceiro Setor.
- A Lei Orçamentária Anual (LOA) não se detalha até o elemento de despesa, além de permitir, de forma genérica, alteração pelos mecanismos da transposição, remanejamento e transferência, os quais, vale ilustrar, dependem de lei formal específica (art. 167, VI, da CF).

- A Lei Orçamentária Anual (LOA) superdimensionou a arrecadação e, daí, dotações folgadas, vindo isso a ensejar o déficit da execução do orçamento.
- Insuficiente planejamento orçamentário, visto que, na execução, houve exagerado nível de alteração por créditos adicionais.
- Não realização de audiências públicas para discutir os três instrumentos do ciclo orçamentário (PPA, LDO e LOA).



- **Gestão das Receitas**
- Cadastros de contribuintes desatualizados e monetariamente defasados.
- Falta de segregação entre as funções de lançadoria, arrecadação, fiscalização e contabilidade.
- Renúncia irregular de receitas; sem os rigores do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.



- **Dívida Ativa**
- Baixo percentual de recebimento, em virtude de cobrança ineficiente.
- Prescrição ou decadência de créditos.
- Baixas indevidas.
- Diferença relevante entre o valor analítico do Setor de Dívida Ativa e o número sintético da Contabilidade.



- **Multas de Trânsito, CIDE e Royalties**
- Utilização em despesas não previstas na legislação de regência.
- **Aplicação na Educação**
- Receitas do setor empregadas em despesas vedadas pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB (obs.: a falta de aplicação dos mínimos da Educação torna-se falha agravada diante dos prévios alertas do Tribunal de Contas).

- Não pagamento dos Restos a Pagar até 31 de janeiro do ano seguinte.
- Compensação da insuficiente despesa no FUNDEB com eventual excesso ante os 25% constitucionais (obs.: tal hipótese alcança somente os municípios que obtêm ganho líquido junto àquele Fundo).

- **Aplicação na Saúde**
- Receitas do setor utilizadas em despesas vedadas pela Lei Complementar nº 141, de 2012 (obs.: a falta de aplicação dos mínimos da Saúde torna-se falha agravada diante dos prévios alertas do Tribunal de Contas).
- Não pagamento, até 31 de janeiro do ano seguinte, dos Restos a Pagar liquidados.

- Não aplicação, no ano seguinte, do valor cancelado de Restos a Pagar não liquidados.
- Os dinheiros da Saúde não são todos movimentados pelo respectivo fundo municipal.

• ***Precatórios Judiciais*** •

- Insuficiente pagamento frente ao regramento constitucional (falha agravada diante dos prévios alertas desta Corte de Contas).
- Falta de evidenciação contábil da dívida judicial, quer no passivo financeiro (precatórios já vencidos), quer no passivo consolidado (precatórios com vencimento superior a 12 meses).

- ***Outras Despesas***

- Gastos não amparados no princípio da legitimidade, ou seja, sem o lastro do interesse público. São as chamadas despesas impróprias (ex.: promoção pessoal de agentes políticos; anuidades de conselhos profissionais; gastos exagerados e desmotivados em viagens oficiais).

- Baixa confiabilidade da documentação de suporte (notas fiscais e recibos de prestação de serviços).
- Despesas empenhadas contra dotações indevidas, daí ensejando não cumprimento da Lei Orçamentária Anual.
- Nota de Empenho com histórico genérico, vago, impreciso.
- Liquidação deficiente da despesa.

- ***Subsídios dos Agentes Políticos***

- Superação dos limites constitucionais opostos à remuneração do Prefeito e do Vereador.
- Pagamentos irregulares como forma de escapar daquelas barreiras remuneratórias (ex.: concessão de verbas e auxílios de gabinete).
- Revisão Geral Anual somente para agentes políticos.
- Acumulação remuneratória por parte do Vice-Prefeito.
- Fixação remuneratória depois do pleito eleitoral.

- ***Execução Orçamentária***
- Déficit de Execução Orçamentária que, mesmo baixo, aumenta o já razoável estoque da dívida líquida de curto prazo, ou seja, o déficit financeiro (obs.: falha agravada ante os prévios alertas desta Corte de Contas).

- Contabilização menor da despesa, por meio do cancelamento de empenhos liquidados e do não empenho de despesas incidentes no exercício (ex.: folha de pagamento e encargos patronais relativos ao mês de dezembro).
- Amparo irregular do déficit orçamentário, mediante superávit financeiro alusivo ao regime próprio de previdência.

- ***Licitações***

- Editais com cláusulas restritivas, que afastam possíveis concorrentes.
- Editais que não priorizam a micro e a pequena empresa.
- Expedição de Convites sempre para os mesmos proponentes.
- Fracionamentos licitatórios.
- Contratação direta por emergência não caracterizada.

- ***Pessoal*** •

- Contratações temporárias sem processo seletivo.
- Cargos em comissão sem os requisitos constitucionais: chefia, direção e assessoramento.
- Excesso de cargos em comissão relativamente aos de natureza permanente.
- Admissões em momento de superação do limite prudencial da Lei de Responsabilidade Fiscal (95% do teto de cada Poder).



- **Ordem Cronológica de Pagamentos**
- Existência de Restos a Pagar liquidados, o que, por si só, já indica preterição na cronologia de desembolsos.

AS FUNÇÕES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

- Determinadas no art. 74 da Constituição e no art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal, as atribuições do Controle Interno são melhor entendidas sob a redação que segue:
- Avaliar o cumprimento das metas propostas nos três instrumentos que compõem o processo orçamentário: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (art. 74, I, da CF e art. 75, III, da Lei 4.320, de 1964). Exemplo: se a LDO propôs a construção de duas escolas e uma creche, deve o Controle Interno observar o atingimento dessa intenção.



- Comprovar a legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (art. 74, II, da CF e art. 75, I, da Lei 4.320, de 1964). A modo do art. 77 da Lei 4.320, essa verificação será prévia (antes de o ato financeiro produzir efeitos), concomitante (ao longo da execução do ato financeiro) e subsequente (após a realização do ato financeiro em certo período de tempo).

- Exemplos: havia suficiência de dotação na abertura do procedimento licitatório? O pagamento da despesa aconteceu após o efetivo recebimento do material ou serviço? O empenho do gasto onerou a adequada verba de orçamento? O adiantamento foi feito a servidor e, não, a agente político? A Câmara Municipal está adimplindo os limites constitucionais da despesa total, remuneração dos Vereadores e folha de pagamento?

- Comprovar a eficácia e a eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (art. 74, II, da CF). Exemplo: a construção do posto de saúde está de acordo com o cronograma físico-financeiro? Tal projeto era a solução mais econômica para enfrentar o problema de saúde naquela região do município?

- Comprovar a adequada aplicação dos recursos entregues a entidades do Terceiro Setor (art. 74, II, da CF). Exemplos: as instituições subvencionadas vêm empregando os dinheiros tal qual dito nos planos de trabalho? A prestação de contas é composta por confiável documentação fiscal?

- O atendimento terceirizado está cumprindo as metas físicas e qualitativas? O salário dos dirigentes não está acima da realidade de mercado?
- Assinar o Relatório de Gestão Fiscal em conjunto com o Prefeito ou o Presidente da Câmara Municipal e, também, com o responsável pela administração financeira (art. 54, parágrafo único, da LRF).



- Atentar se as metas de superávit orçamentário, primário e nominal devem ser mesmo cumpridas (art. 59, I, da LRF). Exemplo: ante uma considerável dívida líquida de curto prazo (déficit financeiro), a marcha orçamentária sinaliza um superávit orçamentário para o exercício em curso? Fez o Tribunal de Contas recomendação para que tal acontecesse?

- Observar se as operações de créditos sujeitam-se aos limites e condições das Resoluções 40 e 43/2001, do Senado (art. 59, II, da LRF).
- Verificar se os empréstimos e financiamentos vêm sendo pagos tal qual previsto nos respectivos contratos (art. 59, II, da LRF).
- Analisar se as despesas dos oito últimos meses do mandato têm cobertura financeira, o que evita, relativamente a esse período, transferência de descobertos Restos a Pagar para o próximo gestor político (art. 59, II, da LRF).

- Verificar se está sendo providenciada a recondução da despesa de pessoal e da dívida consolidada a seus limites fiscais (art. 59, III e IV, da LRF).
- Comprovar se os recursos da alienação de ativos estão sendo despendidos em gastos de capital e, não, em despesas correntes; isso, a menos que lei municipal permita destinação para o regime próprio de aposentadorias e pensões dos servidores (art. 59, VI, cc art. 44, ambos da LRF).



- Constatar se está sendo satisfeito o limite para gastos totais das Câmaras Municipais (art. 59, VI, da LRF). À vista do porte populacional do município, as Edilidades podem gastar entre 3,5% a 7,0% da receita tributária ampliada do ano anterior (art. 29-A da Constituição).

- Verificar a fidelidade funcional dos responsáveis por bens e valores públicos (art. 75, II da Lei 4.320, de 1964). Exemplo: a comprovação do adiantamento foi regularmente feita pelo servidor responsável? Não foram desviados dinheiros da Tesouraria ou bens de consumo do Almoxarifado?

OS FUNDAMENTOS LEGAIS DO CONTROLE INTERNO

- O Controle Interno acha-se previsto na Constituição federal e estadual, na Lei de Responsabilidade Fiscal, na Lei nº 4.320, de 1964, no Decreto-lei nº 200, de 1967, nas Leis Orgânicas e Instruções normativas das Cortes de contas, bem como em normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público.



- **Com efeito, assim preceitua a Constituição federal:**
- 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. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;



- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
- § 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.



- Nesse caminho, assim quer a Constituição do Estado de Minas Gerais, no que diz respeito ao controle interno do Município.
- Artigo 150 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município e de todas as entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, finalidade, motivação, moralidade, publicidade e interesse público, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno de cada Poder, na forma da respectiva lei orgânica, em conformidade com o disposto no artigo 31 da Constituição Federal.



- Depois, a Lei de Responsabilidade Fiscal veio detalhar outras incumbências para o órgão do Controle Interno:
- Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:
- (.....) Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

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



- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos art. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.



- Já, o marco inicial do Controle Interno acha-se disposto na Lei nº 4.320, de 1964:
- 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.



NORMAS APLICÁVEIS À AUDITORIA INTERNA

- Após vários debates, encontros e seminários entre técnicos dos Tribunais de Contas do Brasil, da Controladoria Geral da União (CGU), do Conselho Federal de Contabilidade e, também, com vários especialistas em auditoria pública e privada, após essa intensa discussão, o Instituto Rui Barbosa e a Associação dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) publicaram, em 16 de novembro de 2021, as Normas de Auditoria Governamental (NAGs).



- Tendo em conta aquele trabalho coletivo, sintetiza este curso, certas normas que poderiam ser aproveitadas pela unidade de controle interno do Município:
- ***Conceitos Básicos de Auditoria Governamental*** **Erro:** ato não voluntário, não intencional, resultante de desconhecimento técnico, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação na elaboração de documentos, registros ou demonstrações. Existe aqui culpa, pois não há intenção de causar dano ao Tesouro.

- **Fraude:** ato voluntário intencional, referente à omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, informações, registros e demonstrações. Existe dolo, pois há intenção de causar dano ao erário.
- **Gestão Pública:** sempre em prol do interesse coletivo, administração de pessoas e recursos, baseada nos princípios constitucionais que regem a Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e economicidade (LIMPE).



- **Programa de Auditoria:** plano de ação contendo os procedimentos a serem aplicados nos trabalhos do controlador.
- **Relatório de Auditoria:** documento técnico de que se serve o controlador para relatar suas constatações, conclusões e recomendações.
- **Ética Profissional:** praticará ato de descrédito o controlador que omitir fato importante, dele conhecido mas não evidenciado no relatório.



- **Técnicas que podem ser usadas na Auditoria Interna**
- São as abordagens que podem ser utilizadas pelo controlador interno:
- Exame e comparação de livros e registros: cotejamento entre números sintéticos e analíticos. Exemplo:
- a) comparação entre as cifras analíticas do Setor da Dívida Ativa com os valores anotados nos Balanços Patrimonial e Econômico;
- b) comparação do saldo da conta contábil com o valor inscrito nos balanços;
- c) identificação do valor correto de determinada conta, constatando uma inexatidão frente aos valores informados ao Sistema Audesp.



- **Exame Documental:** apurar a validade e a autenticidade de documentos da administração financeira. Ex.: as especificações da Nota de Empenho coincidem com as informações possibilitadas pelo comprovante fiscal: nome do credor, histórico, valor?



- **Inspeção Física:** visitas para comprovar a existência, as características e as condições do objeto em foco. Ex.: a) frente aos registros analíticos, verificar a exatidão do estoque de Almoxarifado, Bens Permanentes e Tesouraria; b) a obra existe de fato? c) os pagamentos são compatíveis com a fase atual da obra? d) A subvencionada entidade revela adequado atendimento ao público-alvo?

- **Observação:** processo de acompanhamento técnico, no qual o controlador observa os procedimentos utilizados nas rotinas operacionais, indicando, por exemplo, que no Setor da Dívida Ativa o trabalho poderia ser aperfeiçoado, aumentando a arrecadação desse ativo que, via de regra, corresponde a seis meses de arrecadação municipal.



- **Confirmação Externa ou Circularização:** obter, de fonte externa, informações sobre a regularidade de atos financeiros de valor relevante. Ex.: telefonar para o emitente de nota de manutenção de veículos oficiais, no escopo de constatar a real existência do prestador de serviços.

- **Conferência de Cálculos:** verificar a exatidão das somas, deduções, produtos, divisões, sequências numéricas, aplicação de taxas; isso, mesmo quando os números são processados eletronicamente. Ex: alusivo a contrato de terceirização de serviço municipal, está correto o reajuste do valor mensal?



- **Entrevista ou indagação:** consulta junto a pessoas que atuam dentro ou fora da Administração para aferir a eficácia, eficiência e efetividade dos serviços públicos. Ex.: as mães de alunos estão satisfeitas com o ensino oferecido a seus filhos? Os usuários dos serviços de Saúde estão sendo bem atendidos? Os alunos apreciam a merenda escolar?



- **O Relatório de Auditoria**
- A redação do relatório de auditoria interna dever ser:
- **Clara e Simples:** a informação deve ser revelada de forma objetiva, simplificada, em linguagem de fácil compreensão, sem explicações exaustivas, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria. Quando necessário, os termos técnicos serão esclarecidos em nota de rodapé.

- **Precisa:** a informação deve estar livre de incertezas; não deve expor dúvidas ou obscuridades que causem interpretações diversas das pretendidas.
- **Oportuna:** a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que as medidas corretivas sejam tempestivas e, portanto, efetivas.



- **Imparcial:** a informação deve ser fiel aos fatos, com neutralidade; sem emissão de juízo de valor.
- **Completa:** embora objetiva e concisa, a informação deve estar inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões.



- **Conclusiva:** a informação deve permitir a formação de opinião sobre os fatos relatados.
- **Construtiva:** a informação deve expressar providências para melhorar a gestão financeira e operacional da entidade de governo. Não se deve utilizar expressões duras, ofensivas, adjetivadas, tampouco comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos.

O CONTROLADOR INTERNO

- No organograma da entidade municipal, a estrutura de controle interno deve estar diretamente vinculada ao dirigente máximo: na Prefeitura, o Prefeito; na Câmara dos Vereadores, o Presidente da Mesa Diretora; nas autarquias, fundações e empresas, os titulares dessas entidades, sejam Presidentes, Diretores-Presidentes ou Superintendentes.



- Sendo assim, os periódicos relatórios do controle interno serão remetidos àquelas autoridades.
- Ideal que o sistema de controle interno seja instituído por lei municipal, nela previstas as incumbências desse órgão, o perfil e o processo de escolha dos controladores internos, bem como os deveres e, sobretudo, as fundamentais garantias funcionais desses servidores, os quais não poderão ser transferidos ou ter seu trabalho impedido por qualquer agente político.

- Nas pequenas Prefeituras e Câmaras Municipais ou, mesmo nas entidades descentralizadas de pouca movimentação financeira, para elas um único servidor pode responder pelo Controle Interno, e, sob certas condições, não há necessidade de nova contratação para a lide; bastaria específica gratificação para o servidor designado, conforme as possibilidades financeiras do órgão ou entidade.

- Sob tal cenário, a normatização daquele controle pode dispor que seus componentes devam ter certo tempo de serviço, nele comprovando honestidade, ética, bom relacionamento com os demais colegas, e interesse em aprender o conjunto dos encargos operacionais e financeiros do respectivo órgão ou entidade.
- De seu turno, em Prefeituras de municípios com, digamos, mais de 10 mil habitantes, o cargo de controlador interno deve ser provido mediante específico concurso público.



- De todo modo, o esquema de controle interno deve sempre ser integrado por servidores do quadro efetivo.
- Indispensável o treinamento dos controladores internos, podendo valer-se a entidade dos seminários ofertados por esta Casa, e de seus comunicados, cartilhas e manuais.



- Segundo pesquisa desenvolvida por duas técnicas do Tribunal de Contas de Minas Gerais, “conclui-se que os recursos humanos qualificados e capacitados tecnicamente, com experiência em administração pública, atualizados, comprometidos com a Instituição, independentes em sua atuação profissional, que tenham um bom relacionamento com os demais servidores e que tenham, acima de tudo, uma postura ética e moral são os principais responsáveis pelo sucesso de um Sistema de Controle Interno”.



- Ainda, dizem aquelas autoras, “constatamos também que o êxito das atividades exercidas por responsáveis pelos setores de Controle Interno na área pública, em especial nos Municípios, está diretamente relacionado ao grau de conhecimento da legislação e das normas que disciplinam suas atividades”.



O PLANEJAMENTO DA AUDITORIA INTERNA

- Na fase do planejamento, é possível ter-se um quadro preliminar da situação orçamentária, financeira, operacional e patrimonial da entidade municipal, daí identificando certos pontos de fragilidade.
- A partir de então, serão eleitos os segmentos onde o Controle Interno concentrará mais energia. São os chamados pontos de interesse.



- Baseada nos anteriores relatórios do Controle Interno e, também, do Controle Externo (TCEMG), nos votos dos Conselheiros sobre as contas anuais de, ao menos, três exercícios anteriores, nos alertas do Sistema Audemg e, ainda, em denúncias e representações apresentadas por cidadãos ou Vereadores, a planificação interna tem as seguintes vantagens:



- Clarifica objetivos e, portanto, a extensão e a profundidade dos exames;
- Identifica os papéis de trabalho a serem utilizados;
- Reduz o grau de esquecimento e de omissão;
- Funciona como instrumento de avaliação dos resultados.



- De mais a mais, o controlador interno deverá ter sempre à disposição os seguintes instrumentos legais:
- Lei Orgânica do Município;
- Leis que criaram os fundos especiais e entidades da Administração indireta do Município;
- Regimento Interno da Câmara;



- Código Tributário Municipal;
- Lei do regime jurídico único dos servidores;
- Plano Plurianual;
- Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- Lei Orçamentária Anual;
- Lei que instituiu a estrutura administrativa do Município;



- Decreto que instituiu a estrutura orçamentária do Município;
- Lei reguladora da contratação por tempo determinado;
- Lei do regime de adiantamento;
- Plano de Carreira do Magistério;
- Leis reguladoras de Conselhos do Controle Social.



OS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA

- Tais procedimentos consubstanciam exames que revelam a atual situação operativa dos vários setores de atuação pública e dos muitos aspectos da administração financeira.
- Assim e sob a forma de quesitos, oferece esta capacitação roteiro exemplificativo sobre os pontos a serem vistos pelo controlador interno.



- Plano Plurianual (PPA)
- Por programa de governo, apresenta despesas de capital e programas de duração continuada para quatro anos?
- Tais conteúdos estão orientados por metas físicas e custos estimados?
- Houve debate em audiências públicas, nos moldes do art. 48, § único, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal?



- Há atas que comprovam a realização daquelas audiências?
- O PPA encontra-se disponível na página eletrônica do Município, tal como quer o art. 48 da sobredita disciplina fiscal?



- **Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO**
- Existe anexo estabelecendo, por programa de governo, as metas e prioridades para o ano seguinte?
- Tais ações acham-se municiadas por metas físicas e custos estimados?
- Há critérios para limitação de empenho e repasses a entidades do Terceiro Setor (art. 4º, I, “b”, “f”, da LRF)?

- Há autorização para o Município auxiliar o custeio de despesas próprias da União e do Estado? (ex: gastos de operação do quartel da Polícia Militar, do Tiro de Guerra, do Cartório Eleitoral, do Fórum; art. 62, I, da LRF).

- Há orientações gerais para elaborar o orçamento-programa? (ex.: despesas de propaganda e publicidade comporão específica categoria programática; proibição de compra de automóveis para uso de agentes políticos; autarquias e fundações se sujeitarão aos limites fiscais de fim de mandato).

- A LDO contém o anexo de metas fiscais? (obs.: sem esse anexo, o Prefeito fica sujeito à multa equivalente a 30% de seus vencimentos anuais – art. 5º, II da Lei de Crimes Fiscais).
- Houve debate em audiências públicas, nos moldes do art. 48, § único, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal?

- Há atas que comprovam a realização daquelas audiências?
- A LDO encontra-se disponível na página eletrônica do Município, tal como quer o art. 48 da sobredita disciplina fiscal?



- **Lei Orçamentária Anual (LOA)** •
- O orçamento agregou receitas e despesas da Administração direta (Prefeitura e Câmara), autarquias, fundações instituídas ou mantidas pelo Município e empresas estatais dependentes (art. 165, § 5º, I, da CF)?
- As empresas estatais autônomas, não dependentes financeiramente da Prefeitura, revelaram sua política de investimentos (art. 165, § 5º, II, da CF)?



- Foram incluídos novos projetos sem que os antigos contassem com verba orçamentária (art. 45 da LRF)?
- O orçamento foi detalhado até o elemento de despesa (art. 15 da Lei 4.320, de 1964)?
- O orçamento inclui autorização genérica para transposições, remanejamentos e transferências? (obs.: permissão irregular conquanto esses três mecanismos solicitam lei específica).

- Há recursos para ações voltadas à criança e ao adolescente, em obediência ao art. 227 da Constituição e ao art. 4º, parágrafo único, “d”, da Lei Federal n.º 8.069, de 1990?
- Foi prevista Reserva de Contingência para suprir passivos ocasionais, contingentes, descritos no anexo de riscos fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO (art. 4º, § 3º e art. 5º, III, ambos da LRF)?

- Os precatórios dos mapas dos Tribunais de Justiça e Trabalho estão todos alocados nas respectivas dotações?
- O orçamento legislativo atende aos limites constitucionais à despesa total, remuneração do Vereador e folha de pagamento?



- **Há anexo mostrando:**
- a) compatibilidade com as metas fiscais da LDO;
- b) perda financeira à conta de renúncias fiscais que persistam na vida financeira do Município;
- c) medidas para compensar influências negativas sobre o resultado da execução orçamentária, fruto de nova renúncia de receita ou do aumento da despesa obrigatória de caráter continuado (art. 5º, I e II da LRF)?

- Houve debate em audiências públicas, nos moldes do art. 48, § único, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal?
- Há atas que comprovam a realização daquelas audiências?
- A LOA encontra-se disponível na página eletrônica do Município, tal como quer o art. 48 da sobredita disciplina fiscal?



- **Plano Municipal de Resíduos Sólidos, de Saneamento Básico e de Mobilidade Urbana“**
- Os planos municipais de resíduos sólidos e de saneamento básico deveriam ter sido elaborados até **3 de setembro de 2012**, conforme Lei nº 12.305/2010 e Lei nº 11.445/2007. Não houve prorrogação desses prazos, de forma que o não cumprimento mantém os municípios em situação irregular e com risco de restrições no acesso a recursos.
- No que se refere ao Plano Municipal de Mobilidade Urbana (PMMU), a Lei 12.587/2012 tinha previsão original de aprovação até 2015. Em 2023, a Lei 14.748 prorrogou para **12 de abril de 2024** (municípios com mais de 250 mil habitantes) e **12 de abril de 2025** (municípios menores) . Entretanto, o PL 4722/2024 propõe nova prorrogação para **abril de 2026** e **abril de 2027**, respectivamente



- **Enfoque Operacional**
- Quais os projetos governamentais cujas metas físicas estão bem abaixo do proposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)?
- Quais os projetos governamentais cujos custos estão bem acima do previsto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)?

- Quais setores governamentais vêm apresentando insuficientes indicadores de gestão? (nota no IDEB, índices de evasão escolar, repetência, mortalidade infantil, mortalidade neonatal, posição no Índice Mineiro de Responsabilidade Social, entre outros).



- **Gestão da Receita Municipal**
- Emitiu o Tribunal de Contas alerta notificando que a receita não vem se comportando tal qual o esperado, o que exige contenção da despesa não obrigatória?
- O Cadastro Fiscal Mobiliário e Imobiliário está organizado e atualizado?



- A Planta Genérica de Valores está atualizada?
- Existe sistema integrado com cartórios de registro de imóveis para evitar sonegação do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI?
- O que produziu a fiscalização tributária do Município?

- Houve falta de contabilização de receita? (obs.: tal se apura à vista de comparações com os extratos bancários do Município).
- De que forma os bancos conveniados informam a arrecadação diária à Contabilidade do Município?

- Há segregação de funções entre os setores de Lançadoria, Arrecadação, Fiscalização e Contabilidade?
- Houve retenção do ISS e do IR sobre o pagamento de serviços?
- Está sendo cobrado ISS sobre atividades cartoriais e bancárias?

- **Gestão da Dívida Ativa**
- Nos três últimos exercícios, qual a média de recebimento frente ao estoque do ano anterior?
- O sistema eletrônico de registro é confiável? Tem senhas e filtros que impedem baixas fraudulentas?

- Quais as providências para cobrança amigável (chamamentos individuais, protesto em cartório, acordos na Comarca, inserção de boleto de dívida no carnê atual)?
- Os valores inscritos estão sendo contabilizados?
- Os valores sofrem, todo ano, atualização monetária?



- Há diferença entre os valores analíticos do Setor da Dívida Ativa e os sintéticos que figuram no Balanço Patrimonial?
- Por que foram cancelados certos créditos?
- Houve prescrição quinquenal de créditos?
- O Município terceiriza a cobrança da dívida ativa?
- Em balanços anteriores, fez o Tribunal de Contas específicas recomendações para tal área?

- **Aplicação de Recursos na Educação**
- O Tribunal de Contas fez alerta notificando que o Município pode, até fim do ano, não atingir os mínimos constitucionais e legais do setor?



- As receitas da Educação estão sendo empregadas em alimentação infantil, uniformes escolares, precatórios judiciais, insumos e equipamentos da merenda escolar, pagamento da merendeira terceirizada, construção e operação de bibliotecas e museus, bem como em outras despesas estranhas à manutenção e desenvolvimento do ensino?



- O recebimento de bens e serviços é atestado por servidor especialmente designado pelo responsável do órgão municipal da Educação (Secretário, Diretor ou Coordenador)?
- A documentação da despesa educacional está separada dos outros gastos da Prefeitura?



- Sob determinação do Tribunal de Contas, está sendo utilizada a parcela faltante do FUNDEB de anos anteriores?
- Houve melhora na nota obtida no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB?
- Houve melhora no agregado Educação do Índice Mineiro de Responsabilidade Social – IPRS?



- No Portal do Cidadão do Tribunal de Contas, o gasto perca pita com merenda e transporte escolar aproxima-se da média estadual?
- As recomendações do Tribunal de Contas e do Conselho Municipal de Educação estão sendo acolhidas?



- Os pagamentos são autorizados pelo responsável local da Educação (Secretário, Diretor ou Coordenador)?
- O Salário-Educação vem sendo utilizado, impropriamente, em despesas de pessoal?
- Os saldos bancários da Educação comparecem individualizados no Balanço Patrimonial (art. 50, I da LRF)?

- A documentação da despesa do FUNDEB vem sendo disponibilizada ao respectivo Conselho Social?
- Elaborou o Município o Plano Decenal de Educação (artigo 2º da Lei n.º 10.172/01)? • Há Plano de Carreira e Remuneração do Magistério?
- Há professores que recebem menos que o piso remuneratório nacional?



O RELATÓRIO DO CONTROLE INTERNO

- Tendo em mira que o Relatório de Gestão Fiscal é produzido quadrimestralmente, revelando fundamentais indicadores de gestão financeira, além de ser também assinado pelo responsável do Controle Interno, à vista disso, o relatório desse órgão poderia ser elaborado a cada quatro meses.



- De mais a mais, ao final do quadrimestre é também apresentado outro instrumento de suma importância para avaliar a execução programática anual: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, apesar deste, não é demais recordar, ser elaborado a cada dois meses.



- De todo modo e reiterando o que antes foi dito, o relatório de auditoria interna deve conter redação:
- **Clara e Simples:** a informação deve ser revelada de forma objetiva, simplificada, em linguagem de fácil compreensão, sem explicações exaustivas, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria. Quando necessário, os termos técnicos serão esclarecidos em nota de rodapé.

- **Precisa:** a informação deve estar livre de incertezas; não deve expor dúvidas ou obscuridades que causem interpretações diversas das pretendidas.
- **Oportuna:** a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que as medidas corretivas sejam tempestivas e, portanto, efetivas.
- **Imparcial:** a informação deve ser fiel aos fatos, com neutralidade; sem juízo de valor.

- **Completa:** embora objetiva e concisa, a informação deve estar inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões.
- **Conclusiva:** a informação deve permitir a formação de opinião sobre os fatos relatados.
- **Construtiva:** a informação deve expressar providências para melhorar a gestão financeira e operacional da entidade de governo. Não se deve utilizar expressões duras, ofensivas, adjetivadas, tampouco comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos.

- Ante o exposto, o relatório quadrimestral abordaria, por Poder e entidade descentralizada, os pontos de maior interesse em tal período, valendo-se, no que couber, dos procedimentos apresentados anteriormente.
- Por óbvio, o relatório de uma pequena Câmara de Vereadores ou de uma autarquia de baixa movimentação financeira, um e outro se apresentarão mais simplificados.

- No tocante à Prefeitura Municipal, o relatório do Controle Interno poderia finalizar-se com um quadro-resumo, ofertando, ao dirigente, visão panorâmica da execução operacional, orçamentária, financeira e patrimonial do quadrimestre.
- À guisa de mera exemplificação, propõe-se o seguinte resumo do apurado:



A NOVA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO

- Antes de mais nada, há de se reiterar que autarquias e certas fundações estaduais submetem-se à contabilidade pública (Lei 4.320/1964); outras fundações e as empresas estatais sujeitam-se à contabilidade comercial (Lei 6.404/1976), não obstante estes últimos, do direito privado, produzirem, em separado, demonstrativos segundo a escrita pública, no escopo de compor o Balanço Geral do Estado



- Depois, de se lembrar que reclama a Carta de 1988 diploma complementar para substituir a Lei nº 4.320, de 1964; é o art. 165, § 9º.
- Por isso e desde 1989, dezenas de projetos já tramitaram no Congresso Nacional. O penúltimo mais importante foi chamado de “qualidade fiscal”; o mais atual é o designado “responsabilidade orçamentária”.

- No curso desse vazio legal, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, tal qual órgão central de contabilidade da União, vem editando sucessivas Portarias para atualizar certas passagens da Lei 4.320.
- Em que pese esse esforço modernizador, há de se acautelar com o que contraria o princípio da legalidade, conquanto um ato administrativo – no caso, a Portaria - não pode nunca ser mais que a Lei.



- Recentemente, essas Portarias da STN vêm sintonizando a contabilidade pública aos padrões internacionais e do universo privado.
- Nessa dinâmica, resta evidente que não mais recairá no sistema orçamentário a principal análise dos balanços da Administração Pública, mas, sim, no sistema patrimonial, assim como é nas empresas privadas.

- Para os que defendem esse modelo, uma entidade pública pode obter positivo resultado de exercício, mas, de outro turno, estar perdendo patrimônio, quer pelo abandono de suas instalações físicas, quer à vista do aumento da futura dívida com o regime próprio de previdência, lacunas essas que, nos períodos subsequentes, comprometerão a adequada execução dos serviços públicos.

- Nesse passo, a Portaria STN nº 665, de 30 de novembro de 2010, introduziu os novos balanços públicos, com vigência obrigatória, em 2012, para União e Estados.
- Ato contínuo, a Portaria Conjunta STN/SOF nº 664 detalha e explica os conteúdos das novas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público; são elas:
 - Balanço Orçamentário;
 - Balanço Financeiro;



- Balanço Patrimonial;
- Demonstração das Variações Patrimoniais;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido;
- Demonstração do Resultado Econômico;



- A Demonstração dos Fluxos de Caixa, será compulsório somente para as empresas estatais dependentes; já a Demonstração do Resultado Econômico é de elaboração opcional para qualquer entidade pública.
- Na nova sistemática contábil, é absolutamente vital a Administração atualizar o valor dos bens móveis e imóveis, procedimento este que, a teor da Lei 4.320, é apenas opcional, facultativo (art. 106, § 3º).

- Assim, os ativos não financeiros não mais comparecerão, nas peças contábeis, com os atuais valores irrisórios, pífios; serão contabilizados em montante próximo à realidade de mercado, o que facilita a apuração de custos dos serviços públicos.

- Quer-se também que o Passivo revele a efetiva situação devedora da entidade governamental, sobretudo quanto aos débitos de longo prazo dos regimes próprio de previdência: o chamado passivo atuarial.
- Se assim for, decerto muitos Estados superarão o limite da dívida de longo prazo: a consolidada (200% da RCL).

- Não bastasse isso, os bens de uso comum do povo passarão a integrar o ativo governamental; eis o caso de estradas vicinais, pontes, viadutos, túneis, praças. Então, todo e qualquer investimento público resultará aumento patrimonial, diferente do que agora é, quando nem todas as despesas de capital ocasionam uma positiva mutação do patrimônio.



- Bem por isso, o resultado da Demonstração das Variações Patrimoniais passará a contar com especial significado na análise dos Tribunais de Contas.
- De mais a mais, os bens e direitos sofrerão depreciação segundo método previamente definido.

- Levando-se em conta tanto a Lei 4.320 quanto a Lei de Responsabilidade Fiscal, uma e outra requerem a apuração de custos dos serviços públicos, importante que se saiba o valor da depreciação anual do prédio hospitalar, para a exata aferição do custo de atendimento médico.

- Também, a Dívida Ativa, que, tradicionalmente padece de enorme incerteza de recebimento, sofrerá ela grande redução de valor; isso, por força de conta subtrativa que, em contabilidade privada, é chamada “Provisão para Devedores Duvidosos”.

- No Balanço Patrimonial das entidades regidas pelo direito público, as denominações financeiro e permanente serão trocadas para circulante e não circulante, as mesmas já utilizadas por certas fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista.
- Do confronto entre ativo e passivo, ter-se-á indicador fundamental para o novo modelo de contabilidade pública: o Patrimônio Líquido.



- Essas normas aplicadas às entidades regidas pelo direito público, de igual forma, sugerem que receitas e despesas submetam-se, ambas, ao regime de competência, tal qual é na Lei nº 6.404, de 1976.
- Contudo, aquele sistema único não pode nunca alcançar a contabilidade orçamentária, porquanto a lei determina regime de caixa para a receita de autarquias e certas fundações e, não, o de competência (art. 35, I, da Lei 4.320).



- E, se há de convir que, mesmo agora, a expectativa de recebimento da Dívida Ativa já é contabilizada, sob regime de competência, no Ativo Permanente do Balanço Patrimonial; jamais no Balanço Orçamentário.
- Segundo a Portaria Conjunta 334/2016, as receitas e despesas do Balanço Orçamentário estão mais bem detalhadas do que no padrão hoje prevalecente.



- De seu turno, o novo Balanço Financeiro continua, óbvio, sendo uma grande conta caixa, mas, sob o novo modelo, sofreu considerável modificação. Com efeito, a partir de sua vigência, apresentará recebimentos e pagamentos sob as fontes ordinária e vinculada (não mais por natureza e função), revelando, também, as antes não evidenciadas transferências intragovernamentais (ex.: Prefeitura comprando de empresa pública) e, ainda, as operações extraorçamentárias. (ex.: Prefeitura ajudando, financeiramente, autarquia local).

- A Demonstração das Variações Patrimoniais também contou com significativa alteração. Desta feita, melhor decompõe a receita e a despesa orçamentária; bem transparece o fato criado pela Portaria Interministerial nº 163/2001 (as transferências financeiras entre entidades do mesmo nível de governo); cria as figuras das variações patrimoniais quantitativas e qualitativas.

BIBLIOGRAFIA

- GASPARINI, Diógenes. Direito Administrativo, São Paulo, Saraiva, 2006.
- MACHADO JR., J. Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 Comentada, Rio de Janeiro, IBAM, 2001.
- NUNES, Moacyr de Araújo. Manual de Orçamento e Contabilidade Pública, São Paulo, CEPAM.
- SANTANA, Jair Eduardo. Subsídios de Agentes Políticos Municipais, Belo Horizonte, Editora Fórum, 2004.
- SOUZA, Jorge Bento de. Controle Interno Municipal. Ed. Evangraf, 2006, Porto Alegre.



GRATIDÃO!

