

Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal



Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

Gabinete da Presidência

Instituto de Contas

Assessoria de Comunicação Social - ACOM

VI Ciclo de Estudos de Controle
Público da Administração Municipal

Edição

Instituto de Contas

Cons. José Carlos Pacheco – Supervisor

Carlos Tramontin – Diretor Executivo

Sandra Gentil – Chefe de Apoio

Projeto Gráfico, Editoração e Capa

Fábio F. Nunes

Revisão

Sob a responsabilidade dos
autores dos artigos

Tiragem

3.000 Exemplares

Pedidos desta publicação devem ser feitos para:

Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

Assessoria de Comunicação Social

Rua Bulcão Vianna, 90

88.010-970 – Florianópolis – SC

Fone/fax: (048) 221-3602

E-mail: acom@tce.sc.gov.br



Apresentação

Salomão Ribas Junior*

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, com a convicção de que a orientação é fundamental às boas práticas da administração pública, tem deslocado, anualmente, componentes de seus corpos Deliberativo e Técnico às diversas regiões do Estado objetivando capacitar a gestão de Prefeituras e Câmaras Municipais.

Neste ano de 2003, está sendo realizado o VI Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal. Nesta oportunidade, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina está alcançando os 293 municípios do Estado, através de reuniões em 12 regiões sede, que resultará no treinamento de aproximadamente 2000 agentes públicos, representados por Prefeitos, Vice-prefeitos, Vereadores e demais servidores municipais.

Os temas do VI Ciclo, escolhidos em comum acordo com a Federação Catarinense de Municípios e Associações de Municípios, são: Projeto e-Sfinge; Lei de Responsabilidade Fiscal; Homologação das Aposentadorias e Pensões da Administração Pública Municipal; Controle Interno e Tomada de Contas Especial. Ao final do dia de trabalho está reservado um espaço para que sejam debatidas questões outras que têm suscitado problemas aos administradores municipais.

Dada a riqueza das informações contidas nesta apostila, acredita-se que a mesma possa extrapolar sua função básica, apoio à realização do VI Ciclo, e transformar-se em bibliografia obrigatória a todos aqueles que, de alguma forma, manifestem interesse pelas boas práticas da administração pública municipal.

* Presidente do Tribunal de Contas de Santa Catarina.



Programação

	Horário	Atividade
Manhã	08h30min - 09h	Recepção e Entrega de Material
	09h - 09h30min	Abertura
		<ul style="list-style-type: none"> • Composição da Mesa • Palavra Presidente TCSC • Palavra Prefeito Anfitrião • Palavra Presidentes de Associações de Municípios
	09h30min - 10h	<p>Tema 1</p> <p>Projeto e-Sfinge</p>
		<ul style="list-style-type: none"> • Apresentação do sistema
	10h - 10h15min	Debate
	10h15min - 10h30min	Intervalo
	10h30min - 11h20min	<p>Tema 2</p> <p>Lei de Responsabilidade Fiscal</p>
		<ul style="list-style-type: none"> • Pessoal: tercerização de mão de obra • Despesas de caráter continuado • Parecer prévio
	11h20min - 12h	Debate

	Horário	Atividade
Tarde	14h - 14h40min	Tema 3 Previdência dos Servidores Municipais
		<ul style="list-style-type: none"> • Instituição, organização e manutenção de regime próprio • Homologação das Aposentadorias e Pensões da Administração Pública Municipal • Apreciação das aposentadorias e pensões para fins de registro (homologação) para compensação previdenciária
	14h40min - 15h10min	Debate
	15h10min - 15h35min	Tema 4 Controle Interno
		• A função constitucional na administração pública
	15h35min - 16h	Debate
	16h - 16h15	Intervalo
	16h15min - 16h45min	Tema 5 Tomada de Contas Especial
	16h45min – 17h30min	Debate sobre Dúvidas da Administração Municipal
	17h30min – 17h45min	Encerramento



Sumário

Projeto e-Sfinge	11
Considerações Iniciais	11
A Situação Anterior - Sistemas Aplicados ao Controle Externo	12
Sistema ACP - Auditoria de Contas Públicas	13
Sistema de Contas Anuais	13
Sistema LRF-Net	14
Sistema de emissão de Certidões	14
Sistema ECO-NET e OBRAS-NET	15
A Situação Proposta –	
Sistema e-Sfinge Aplicado ao Controle Externo	16
Ambiente do Jurisdicionado	16
Cenário 1 – Gestão Fiscal	16
Cenário 2 – Contas e atos Administrativos	17
Ambiente do Tribunal de Contas	17
Cenário Único – Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão	17
Considerações Finais	18
Terceirização no Serviço Público	19
Considerações Iniciais	19
Entendimento do TCE/SC acerca do Assunto	20
Terceirização através de Cooperativas	21
Terceirização na Área da Saúde	23
Referências	23

Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado	25
Anexo de Metas Fiscais somente em 2005 –	
Vantagem ou Impraticável?	30
Referências	31
Emissão de Parecer Prévio	33
Introdução	33
Legislação Pertinente	33
Procedimentos de Análise	35
Conteúdo	36
Implicações no Caso de Rejeição das Contas	39
Julgamento pela Câmara de Vereadores	40
Considerações Finais	40
Referências	41
Previdência dos Servidores Municipais:	
Instituição, Organização e Manutenção	
de Regimes Próprios	43
Introdução	43
Conceitos Históricos Básicos	44
Estrutura Do Sistema	46
Trabalhadores do Setor Privado	46
Funcionários Públicos	46
Previdência Complementar	46
Diretrizes Gerais para a Instituição,	
Organização e Manutenção de Regime Próprio de	
Previdência Social do Servidor Público nos Municípios	47
Definição e abrangência	47
Instituição e extinção	47
Diretrizes e requisitos	48
Sanções pelo não Atendimento à Legislação	51
Referências	53
Previdência dos Servidores Municipais:	
Homologação das Aposentadorias e	
Pensões da Administração Pública Municipal	55
Considerações Iniciais	55
Da Competência de apreciação dos Atos de	
Concessão de Aposentadoria e Pensões para	
fins de Registro no Tribunal de Contas	56

Da Análise dos Atos de Pessoal Remetidos para Efeito de Homologação ...	57
Jurisdição	57
Dos Documentos Exigidos (Aposentadorias e Pensões)	57
Das Restrições mais Frequentes	59
Da Homologação (Aposentadoria e Pensões).....	59
Da Compensação Financeira	60
Referências	61
Anexo 1: Principais pontos da reforma da previdência	61
O Sistema de Controle Interno no Âmbito Municipal e o Tribunal de Contas	65
Considerações Iniciais	65
Distinção Entre Controle, Controle Interno e Sistema de Controle Interno	66
O Sistema de Controle Interno	68
Conceito	68
Competência	69
Atribuições	70
Objetivo ou Finalidade	71
A Atuação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública Municipal	73
O Sistema de Controle Interno e a Lei de Responsabilidade Fiscal	75
Avaliação do Sistema de Controle Interno	77
Avaliação do Sistema Efetuada pela própria Administração	78
Avaliação do Sistema Efetuada pelos Órgãos de Controle Externo	80
Responsabilidade dos Integrantes e dos Responsáveis pelo Sistema de Controle Interno	81
Considerações Finais	82
Referências	83
Tomada De Contas Especial:	
Um enfoque frente às normas do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	85
Introdução	85
Previsão legal	86
Conceito	87
A Tomada de Contas Especial como o devido processo legal	88
Distinção entre sindicância, processo administrativo disciplinar e TCE	88
A iniciativa de instauração de Tomada de Contas Especial.....	89
Responsabilizados em processo de Tomada de Contas Especial	90
Motivos determinantes da Tomada de Contas Especial	90

Omissão no dever de prestar contas	91
Dano ao erário	93
Fases da Tomada de Contas Especial	95
Pré-fase da Tomada de Contas Especial	95
Fase interna da Tomada de Contas Especial	97
A fase externa da Tomada de Contas Especial	98
Considerações finais	101
Referência bibliográfica:	102



Projeto e-Sfinge

João Luiz Gattringer*

Considerações Iniciais

Com a vigência da Resolução nº TC-16/94, a partir de 21 de dezembro de 1994, instalou-se no âmbito do controle externo a cargo do Tribunal de Contas de Santa Catarina o sistema denominado de ACP - Auditoria de Contas Públicas. Esse sistema, apresentando aspectos inovadores, visou regulamentar a remessa de informações e demonstrativos contábeis, por meio informatizado e documental, a ser feita pelos gestores das unidades da Administração Pública e demais responsáveis por bens e valores públicos, no âmbito estadual e municipal, como também, normatizar outras formas de controle pertinentes à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial e dos atos de pessoal, exercida pelo Tribunal de Contas do Estado.

A partir de então, o computador entrou nas rotinas operacionais do controle externo para não mais ceder lugar aos métodos convencionais até então conhecidos. O sistema de Auditoria de Contas Públicas - ACP, concebido por técnicos deste Tribunal em parceria com técnicos de informática do CIASC-SC, providenciou aceleração nos procedimentos de prestação de contas e, conseqüentemente, de auditorias, diminuindo o tempo entre a prática do ato administrativo e a sua fiscalização, permitindo também que as auditorias realizadas fossem mais abrangentes e precisas.

Ocorre que o sistema ACP se assentou em tecnologia da época e, hoje, decorridos dez anos de sua implantação, verifica-se que o mesmo vem passando por inúmeras versões e readaptações. Para se ter uma idéia, o sistema ACP, quando concebido, fora projetado para funcionar em base MS-DOS, com capturas mensais através de disquetes. Hoje, o sistema opera exclusivamente em Windows, cujas capturas mensais já podem ser transmitidas através da Internet.

* Diretor da Diretoria de Controle dos Municípios do Tribunal de Contas de Santa Catarina.

Mas, a mudança não se restringe à tecnologia da informática. Diante das novidades da legislação, combinado com situações operacionais advindas do próprio sistema, hoje funcionam no Tribunal de Contas, mais cinco sistemas semi-independentes, interligados ao sistema ACP, quais sejam: o Sistema de Contas Anuais, o Sistema LRF-NET, o Sistema de Emissão de Certidões, o Sistema ECO-NET, e o Sistema OBRAS-NET.

Entretanto, como dito, o ambiente tecnológico atual é formado por seis sistemas semi-dependentes, cujos dados se aglutinam em um banco de dados em vários momentos e com múltiplas saídas. Então, propugna-se por criar, através de tecnologias modernas, uma família de aplicativos altamente integrados, utilizando-se ao máximo os recursos da internet, ligados especificamente à atividade fim do Tribunal.

Ademais, sendo o sistema ACP uma ferramenta quase que exclusiva de controle externo, posto que seus produtos praticamente se destinam ao cumprimento da missão institucional do Tribunal de Contas, visa-se que esse novo sistema - o e-Sfinfe - não apenas contribua para uma melhor organização do sistema de controle interno da Unidade Gestora controlada, mas também seja uma ferramenta de Controle Interno, proporcionando inclusive uma melhor integração entre o sistema de controle interno com o controle externo.

A Situação Anterior - Sistemas Aplicados ao Controle Externo

Nos últimos dez anos, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina com recursos da tecnologia da informação implementou sistemas inovadores para aplicação direta nas funções de controle externo. O sistema ACP - Auditoria de Contas Públicas - foi um dos precursores.

O sistema ACP - Auditoria de Contas Públicas, padronizou a captura dos atos de gestão e formou um valioso banco de dados para pesquisas e cruzamentos de informação. Referido sistema também estabeleceu uma cultura de remessa e tratamento eletrônico de dados abrindo caminho para novas possibilidades de controle. Desse modo, face à necessidade, diversos outros sistemas satélites se integraram ao Sistema ACP, com objetivo do Tribunal de Contas exercer o controle externo e cumprir com as suas atribuições constitucionais e legais. Assim surgiram o Sistema de Contas Anuais, o Sistema LRF-NET, o Sistema de Emissão de Certidões, o Sistema ECO-NET, e o Sistema OBRAS-NET.

Sistema ACP - Auditoria de Contas Públicas

O sistema ACP – Auditoria de Contas Públicas, operando desde 1995, com periodicidade de captura mensal, tem como objetivo a obtenção e a análise, por meio eletrônico, das informações mensais das Unidades Gestoras. As informações recebidas referem-se a: Registros Contábeis, Execução Orçamentária, Atos de Pessoal, Atos Jurídicos e Prestação de Contas de Recursos Antecipados.

Esse sistema opera através de um módulo de captura instalado em cada Unidade Gestora, que filtra e agrega as informações para remessa periódica ao Tribunal de Contas. Ao chegarem no Tribunal, essas informações são processadas e armazenadas em um banco de dados, onde, após processadas, são utilizadas nas análises gerais através de quatro módulos, quais sejam: de registros contábeis e execução orçamentária; de contratos, convênios e licitações; de atos de pessoal; e de recursos antecipados.

Por último, o sistema ACP é composto por um sistema leitor, conhecido como sistema auditor, que através de programas inteligentes, proporciona significativo auxílio na atividade de fiscalização de contas públicas. Esse sistema combina sistemáticas análises especiais, contribuindo para o planejamento de auditorias e a confirmação de registros demonstrados no Balanço Geral remetido pelas Unidades Gestoras de forma documental, que resultam nos relatórios instrutivos que embasam as decisões do Tribunal neste aspecto.

Sistema de Contas Anuais

O sistema de Contas Anuais tem como principal objetivo à coleta de informações dos balanços remetidos documentalmente pelas Unidades Gestoras dos Municípios, e sua confrontação com os dados armazenados nos bancos de dados dos sistemas ACP e LRF-Net, para análise, emissão de diligências, quando for o caso, e elaboração do Relatório das Contas Anuais dos Prefeitos Municipais.

O sistema guarda em banco de dados, informações históricas anuais sobre a Gestão Orçamentária, Patrimonial e Financeira das Unidades Gestoras Municipais, apresentando quadros e gráficos evolutivos da gestão orçamentária e financeira.

Através de rotinas computadorizadas efetua-se uma pré-auditoria nas informações existentes no sistema, apontando-se restrições técnicas relacionadas a descumprimento de limites constitucionais de educação, saúde e pessoal, entre outras, auxiliando os técnicos do Tribunal com informações agrupadas numérica e graficamente.

O Relatório de Contas Anuais, a partir da confrontação dos dados recebidos pelo sistema ACP e pelo sistema LRF-NET com aqueles constantes dos balanços anuais, demonstra as análises da execução orçamentária, da movimentação financeira, e da situação patrimonial e a observância quanto ao cumprimento de metas fiscais e dos limites constitucionais e legais, de modo a sustentar o Parecer Prévio a ser emitido pelo Tribunal de Contas.

Sistema LRF-Net

O sistema LRF-NET, visa garantir a transparência na gestão fiscal e agilizar a verificação do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal pela Administração Pública catarinense. Recebe os dados necessários à avaliação do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, totalmente via internet. Referido sistema analisa, dentre outros, dados relativos a: gastos com pessoal – total e por Poderes; limites de gastos com o Poder Legislativo; realização de metas fiscais estabelecidas na LDO; acompanhamento de resultados primário e nominal; limite da dívida pública, como também, o acompanhamento da emissão e publicação dos relatórios estabelecidos pela citada lei, através de pontos de controle.

Esse sistema permite a emissão de alertas, expedição de certidões e a autuação de processos pelo Tribunal de Contas, automaticamente. Através do sistema, com o uso intensivo da Internet, são gerados relatórios analíticos, sintéticos e estatísticos relativos ao cumprimento dos pontos de controle cuja fiscalização cabe ao Tribunal de Contas, bem como, a disponibilização através da Internet, no website do TCE/SC, feita imediatamente à sociedade, de todos os dados informados ao Tribunal de Contas, avaliações e cumprimento das metas.

Sistema de emissão de Certidões

Um dos sistemas mais recentemente desenvolvido pelo Tribunal de Contas é o de Certidões, cuja solicitação também pode ser feita através da Internet, no website do TCE/SC. Esse sistema permite que o Tribunal de Contas emita certidões referentes ao cumprimento de limites Constitucionais e legais pelos seus jurisdicionados. Agrega informações relativas ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, as informações constantes nos Balanços Gerais informadas nos sistemas LRF-NET e Conta-Anual, respectivamente.

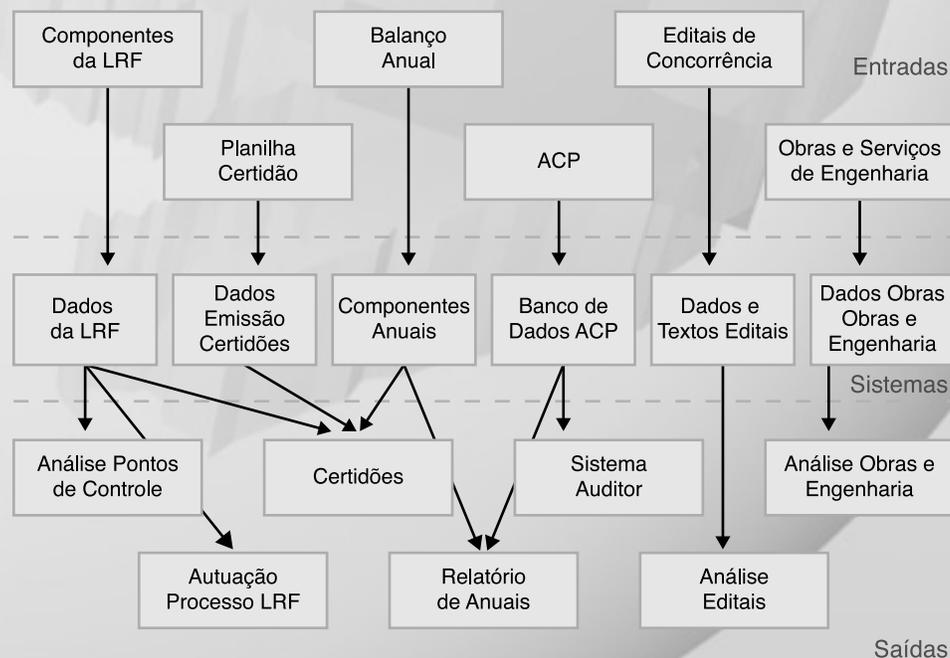
Contudo, embora a solicitação seja feita através da internet, sua expedição ainda é documental. Para a emissão dessa certidão, são necessárias as informações constantes no Banco de Dados do Tribunal, como também devem ser colhidas outras informações produzidas extra-sistemas, que são encaminhadas documentalmente ao Tribunal e, após examinadas, oportunizam a expedição das Certidões requeridas pelos órgãos públicos.

Sistema ECO-NET e OBRAS-NET

A partir de Janeiro de 2003 o Tribunal de Contas de Santa Catarina implantou o Sistema ECO-Net, instituído e regulamentado pela Instrução Normativa nº TC-01/2002, que estabelece procedimentos para exame de editais de concorrências, de dispensas ou inexigibilidades de licitação de valor igual ao exigido para concorrência, realizados pela Administração Pública do Estado e dos Municípios. Esse sistema permite a informação e criação automática de processos relativos a Editais de Concorrência, de modo que o Tribunal de Contas possa avaliar esses atos antes de sua operacionalização. O sistema ECO-Net - Edital de Concorrência, está disponibilizado no website do TCE/SC para que as Unidades Gestoras informem esses dados diretamente via INTERNET.

Sobre o **Sistema OBRAS-Net** – ou **SCO** - Sistema de Controle de Obras e Serviços de Engenharia, o mesmo encontra-se em fase de desenvolvimento no TCE/SC. Em meados de 2003 será disponibilizado na INTERNET para coleta de informações abrangendo tanto a esfera estadual quanto a municipal.

Graficamente, a situação atual pode assim ser demonstrada:



Fonte: Projeto do sistema e-Sfinge elaborado pela Diretoria de Informática

A Situação Proposta – Sistema e-Sfinge Aplicado ao Controle Externo

Para suprir as defasagens de captura, resolver problemas gerados pela redundância de dados captados e adaptar a sistemática de análise de contas, que a partir da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, ficou mais voltada à administração da “gestão”, encontra-se em desenvolvimento o sistema e-Sfinge.

Importante destacar que com a edição da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, a ênfase dada às contas públicas centrou-se na “gestão fiscal”, com enfoque dirigido à consolidação das informações nos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), neles compreendendo os Poderes e os órgãos públicos.

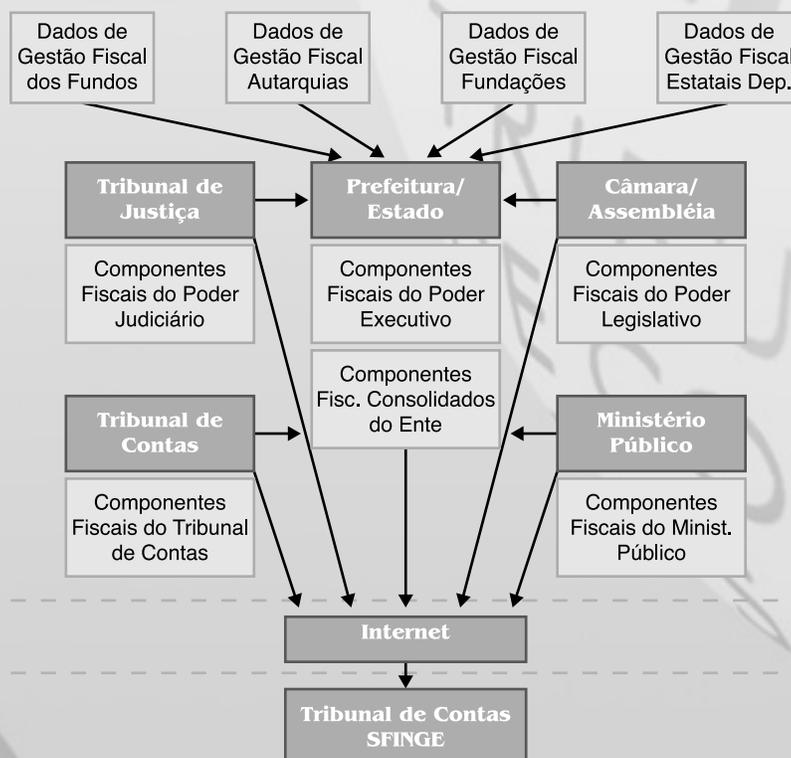
Referido sistema visa aperfeiçoar a atividade de controle externo do Tribunal, fazendo com que esta esteja mais ligada com o sistema de controles internos da própria administração, como também tenha melhor interação com a sociedade, de modo a dar respostas mais eficientes e rápidas.

O projeto **SFINGE** – Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão, corresponde a uma família de aplicativos altamente integrados e diretamente relacionados à atividade-fim do TCE/SC. Será desenvolvido com base em tecnologias modernas utilizando-se ao máximo os recursos da Internet.

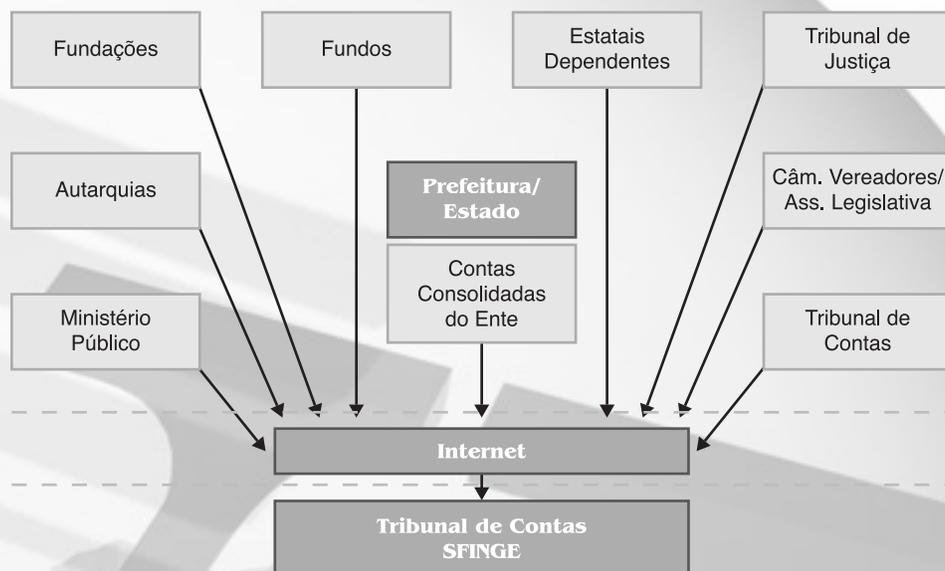
Conforme o projeto elaborado pela Diretoria de Informática com a colaboração da Diretoria Geral de Controle Externo e Diretoria Geral de Planejamento e Administração, o esquema simplificado, pode ser assim apresentado:

Ambiente do Jurisdicionado

Cenário 1 – Gestão Fiscal

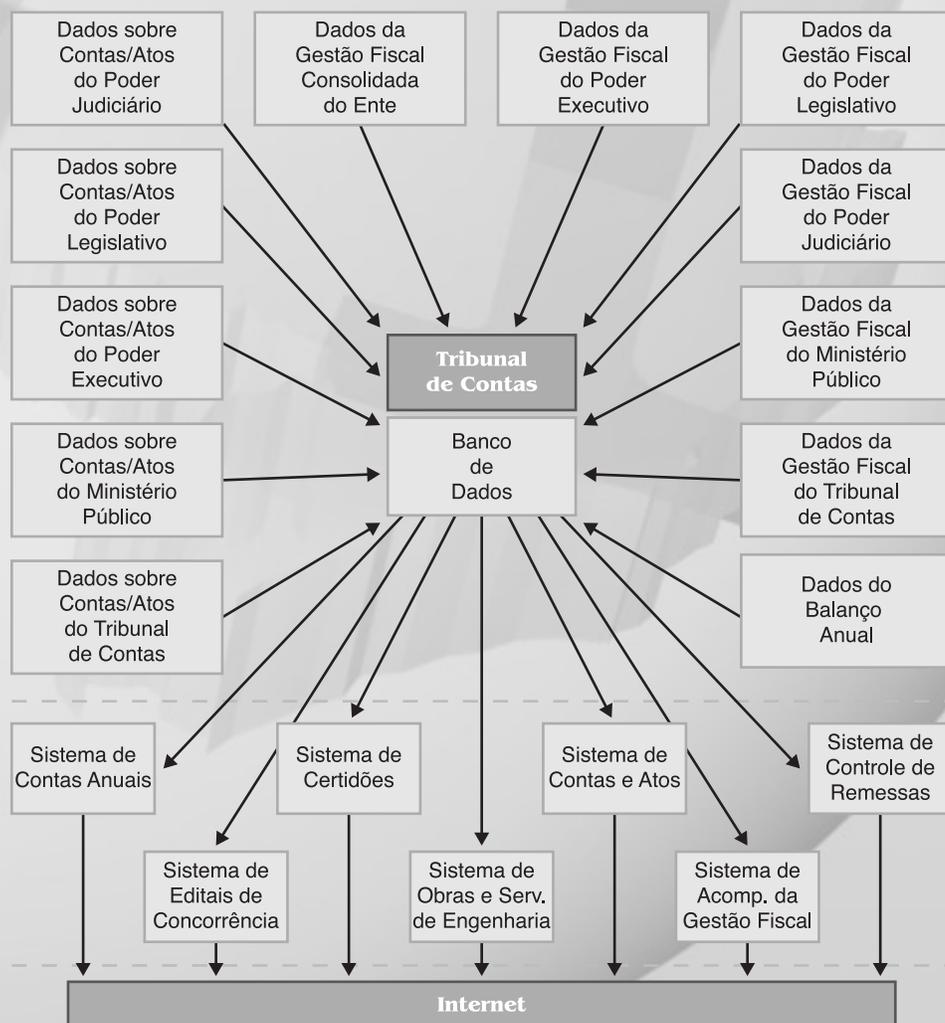


Cenário 2 – Contas e atos Administrativos



Ambiente do Tribunal de Contas

Cenário Único – Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão



Considerações Finais

Verifica-se que o Tribunal de Contas implementará total reengenharia nos sistemas que utiliza para a realização de seus serviços de atividade fim, partindo para uma consolidação geral, tanto dos sistemas quanto dos dados componentes.

O sistema e-Sfinge, além de produzir adequação frente à novas tecnologias e mandamentos legais, também vai garantir maior eficiência no controle dos dados remetidos ao Tribunal, de modo que as Unidades Gestoras tenham conhecimento antecipado dos dados enviados ao Tribunal, bem como, o acompanhamento desses dados remetidos.

Convém enfatizar que o banco de dados formado pelo Tribunal de Contas a partir do sistema **e-Sfinge**, além da racionalização das remessas de dados, terá maior consistência, como também, poderá servir de fonte de informações também para o sistema de controle interno do ente fiscalizado.



Terceirização no Serviço Público

Paulo César Salum* e Mauro André Flores Pedrozo**

Considerações Iniciais

A terceirização, muito utilizada no âmbito da iniciativa privada, torna-se cada vez mais um procedimento comum para a Administração Pública, a qual busca, junto aos prestadores de serviços do setor privado, mediante liames jurídicos de natureza contratual, mão-de-obra com a finalidade de substituir algumas de suas atividades delegadas a servidores detentores de cargos públicos por pessoas contratadas junto às empresas prestadoras de serviços.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) veio determinar em seu artigo 18, § 1º, que os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”.

Para DI PIETRO, “...o que é perfeitamente possível no âmbito da Administração Pública é a terceirização como contrato de prestação de serviços. Na realidade, isto sempre foi feito, sem que se empregasse o termo terceirização, o que permite reafirmar que o direito administrativo moderno foi invadido por termos novos para designar institutos antigos, apenas com a diferença de que hoje vêm carregados de nova ideologia”. (DI PIETRO, 2002, p. 395)

Reporta-se a ilustre Professora Maria Silvia Z. Di Pietro que o tema em questão já era contemplado em legislações anteriores, tais como: Decreto-Lei nº 200, de 25/02/67, que já previa a possibilidade de a Administração desobrigar-se da execução de tarefas executivas mediante execução indireta, ou seja, por meio de contrato celebrado com terceiros; A Lei nº 5.645, de 10/12/70, permite, no art. 3º, parágrafo único, que as atividades relacionadas com transporte, conservação, operação de elevadores, lim-

* Inspetor da Diretoria de Controle de Municípios do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

** Inspetor da Diretoria de Controle de Municípios do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

peza e outras assemelhadas sejam, de preferência, objeto de execução indireta, mediante contrato, de acordo com o art. 10, § 7º, do Decreto-lei nº 200; O Decreto-lei nº 2.300, de 21/11/86, previu, também, a locação de serviços. E agora a Lei nº 8.666/93, de 21/06/93, no art. 10, permite que as obras e serviços sejam prestados por execução direta ou indireta, esta última sob os regimes de empreitada ou tarefa. O art. 6º define o **serviço**, enumerando-os, dentre outros, que podem ser terceirizados.

Na atual Constituição Federal, o inciso XXI do art. 37 dá o fundamento para a contratação de serviços, ao incluí-los, expressamente, entre os contratos dependentes de licitação.

No âmbito estadual, o Governo do Estado de Santa Catarina segue a disciplina da Lei complementar 243, de 30 de janeiro de 2003, a qual em seu artigo 138, § 1º, estabelece:

§1º A partir da vigência desta Lei somente será permitida a locação de mão-de-obra para execução de trabalhos nas funções de vigilante, telefonista, office-boy, marceneiro, recepcionista, servente, copeira, jardineiro, cozinheiro, garçom, merendeira, zelador, padeiro, ascensorista, agente de guarda de menores, digitador, mecânico, motorista, patroleiro e tratorista.

Entendimento do TCE/SC acerca do Assunto

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, no que diz respeito a terceirização de mão-de-obra correspondente a substituição de servidores e empregados públicos, assim decidiu, conforme Parecer nº 484/02 (Consulta nº 6394787), formulado pela Secretaria de Estado da Fazenda:

“1. Consideram-se contratos de terceirização de mão-de-obra para os fins de entendimento do disposto no art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000, aqueles decorrentes da contratação de pessoas físicas ou jurídicas para o exercício de atividades ou funções finalísticas do Poder ou Órgão para as quais haja correspondência com cargos e empregos do seu quadro de cargos ou para execução de serviços de que resulte edição de atos administrativos, caracterizando exercício de parcela do poder público, correspondendo ao exercício de atividades que deveriam ser atribuídas a agentes públicos, tais como atividades de fiscalização ou do exercício do poder de polícia, contratação de escritórios de contabilidade para a execução de serviços contábeis de órgãos, entidades ou fundos, contratação de advogados ou escritórios de advocacia para execução de atividades rotineiras dos órgãos, inclusive assessoria e consultoria jurídica, salvo para defesa dos interesses do ente em causas específicas, complexas e que demandam a contratação de profissional de notória especialização, contratados por inexigibilidade de licitação, nos termos do art. 25 c/c art. 13 da Lei nº 8.666/93 ou por licitação nos demais casos, ainda que a contratação seja ilegal, situação em cabe ao administrador tomar as medidas cabíveis para correção e apuração das responsabilidades pela irregularidade cometida.

2. Para a contabilização de despesas com contrato de terceirização de mão-de-obra para substituição de servidores e empregados públicos (§ 1º, do art. 18 da Lei Complementar nº 101/2000) o Poder ou Órgão deve respeitar às determinações da Lei nº 4.320/64 e, a partir de sua vigência, a Portaria Interministerial nº 163/2001 e suas alterações posteriores, contabilizando as despesas no elemento 34 – ‘Outras Despesas de Pessoal decorrente de Contrato de Terceirização’... ”

Através do Prejulgado acima, verifica-se que a hipótese da contratação de serviços terceirizados só é admissível para a execução de atividades meio do Órgão, mediante Lei municipal reguladora, que deverá definir quais funções públicas que poderão ser terceirizadas através de contrato de prestação de serviços.

Terceirização através de Cooperativas

As Administrações Municipais e outras entidades da administração pública, buscam novas alternativas de prestação de serviços públicos, surgindo entre estas, as Cooperativas de Trabalho, que não encontram disciplinadas no âmbito do direito público, mas sim no do direito privado, pela Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, utilizando entre outras, a denominação “terceirização”, bastante empregada no âmbito da iniciativa privada.

Este Tribunal de Contas tem orientado as entidades públicas no sentido de se evitar a contratação de serviços terceirizados através de Cooperativas criadas com objetivo único de prestação de mão-de-obra, por não se caracterizarem nos moldes da Lei nº 5.764/71 e prática a burla de encargos trabalhistas, incorrendo ao contratante a responsabilidade solidária.

Para DI PIETRO, “o que é possível é apenas a transferência de execução material de determinadas atividades, mas não a transferência da gestão, que implica a outorga de prerrogativas públicas, somente possível nos contratos de concessão e permissão de serviços públicos” (DI PIETRO, 2002, p. 395).

Em um Sistema de Cooperativa a relação do trabalhador assim se resume:

- Não possui repouso remunerado (se não trabalha no sábado ou no domingo, não recebe a diária equivalente a estes dias da semana);
- Não tem direito a férias (se quiser repousar por 30 dias depois de 12 meses de trabalho ininterrupto, ficará sem receber salário);
- Pagamento do INSS apenas através de carnê, como autônomo;
- Não possui FGTS;

- Não tem direito ao auxílio maternidade e paternidade (se quiser ficar em casa após o nascimento dos filhos terá de parar de receber o salário).

O Tribunal de Contas de Santa Catarina se manifestou acerca do assunto, conforme Parecer nº COG – 527/98 (CON – 0196600/81), formulado pela Prefeitura Municipal de Ipumirim, da seguinte forma:

“A contratação de mão-de-obra pela Administração Municipal. Através de Cooperativa, somente é possível quando se tratar de serviços especializados ligados a atividade-meio e desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação, vedado para a realização de serviços que constituam atividade fim da Administração Pública ou cujas funções sejam próprias de cargos integrantes do seu quadro de pessoal, face o disposto no art. 37, II, da Constituição Federal.

A administração municipal ao contratar serviços através de empresas ou cooperativas para atendimento de atribuições da atividade meio, deverá fazê-lo mediante Lei municipal regulamentada, observando o procedimento licitatório, conforme art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal e artigos 2º e 6º da Lei Federal nº 8.666/93, adotando os procedimentos desta.

Se a Cooperativa não pagar os seus trabalhadores, poderá o município ser responsabilizado, nos termos da legislação vigente, uma vez que está garantida a responsabilidade subsidiária do tomador de serviços no caso de inadimplemento da empresa interposta.

A não observância das características que distinguem as cooperativas das demais sociedades, enseja fraude à Lei, devendo esta ser considerada mera intermediadora de mão-de-obra, fazendo emergir, inclusive, a existência do vínculo empregatício com o Município.”

O mesmo entendimento foi firmado no Parecer nº COG – 089/2003 (CON – 02/07990123), formulado pela Câmara Municipal de São Lourenço do Oeste, assim transcrito:

“A contratação de mão-de-obra pela Administração Municipal, através de Cooperativa, deverá ser realizada com parcimônia, sendo possível quando se tratar de serviços especializados ligados à atividade-meio e desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação, vedado para a realização de serviços que constituam atividade fim da administração pública ou cujas funções sejam próprias de cargos integrantes do seu quadro de pessoal, face o disposto no art. 37, II, da Constituição Federal. A administração municipal ao contratar serviços através de empresas ou cooperativas para atendimento de atribuições da atividade-meio, deverá fazê-lo mediante processo licitatório, conforme art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal e artigos 2º e 6º da Lei Federal nº 8.666/93, adotando os procedimentos desta. Se a cooperativa não pagar os seus trabalhadores, poderá o Município ser responsabilizado, nos termos da legislação vigente, uma vez que está garantida a responsabilidade subsidiária do tomador de serviços no caso de inadimplemento da empresa interposta.

Caso o contrato com a cooperativa seja de fornecimento, ficará adstrito à vigência dos respectivos créditos orçamentários, nos termos do caput, do artigo 57, da Lei nº 8.666/93, devendo ser efetuado novo procedimento licitatório e firmado novo contrato para o exercício seguinte. Se o contrato for de natureza continuada poderá ter o prazo máximo de 60(sessenta) meses (art. 57, II, da Lei nº 8.666/93). Findo este prazo, deverá ser efetuado novo procedimento licitatório e firmado novo contrato. Este tipo de contrato também deve estar adstrito ao exercício financeiro. Assim, se um contrato de serviços continuados for formalizado em agosto, este estará financeiramente válido até dezembro, quando deverá ser renovado para o próximo exercício financeiro.”

Terceirização na Área da Saúde

A Lei nº 8.080, de 19/09/90, que disciplina o Sistema Único de Saúde, prevê nos arts. 24 a 26, a **participação complementar** de empresas privadas, só admitindo-a quando as disponibilidades do SUS “forem insuficientes para garantir a cobertura assistencial à população de uma determinada área”, hipótese em que a participação complementar “será formalizada mediante contrato ou convênio, observadas, a respeito, as normas de direito público” (entenda-se, especialmente, a Lei nº 8.666/93, pertinente a licitações e contratos). Isto não significa que o Poder Público vai abrir mão da prestação do serviço que lhe incumbe para transferi-la a terceiros, ou seja, a Instituição Privada irá complementar, e não substituir integralmente as ações e serviços de saúde, mediante convênio ou contrato. (DI PIETRO, 2002)

Significa dizer que na área da saúde mesmo que a título de participação complementar a terceirização de mão-de-obra não poderá destinar-se às atividades-fins, tais como: médicos, enfermeiras, dentistas, atendentes de saúde etc. podendo, contudo destinar-se às atividades-meio.

Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Lei Complementar Federal nº 101**, de 04 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>> Acesso em : 04 maio 2003.

_____. **Lei Federal nº 8.080**, de 19 de setembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>> Acesso em : 04 maio 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias no serviço público**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar Estadual nº 243**, de 30 de janeiro de 2003. Disponível em: <http://www.alesc.gov.br>> acesso em :04 maio 2003.

_____. Tribunal de Contas do Estado. Administrativo. **Parceres COG nºs 527/98 – 484/02 – 417/02 - 089/03**. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br>> acesso em : 04 maio 2003.



Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado

Geraldo José Gomes*

A Lei Complementar 101/2000 tem por objetivo principal, conforme já definido no artigo 1º, § 1º, o planejamento de ações transparentes em que se previnem riscos e corrigem desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas, que resumidamente pode-se definir como “evitar o déficit orçamentário”.

Para cumprir o artigo inicial a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF apresenta vários dispositivos especificados nos seus 75 artigos, relacionados à forma de elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA, cumprimento de limites, renúncia de receitas, condições para obter operação de crédito e ainda regras para realização de despesas, das quais destaca-se as Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado, conforme disposto no artigo 17 da LRF.

Art. 17 – Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

§1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o caput deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.

§2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

§3º Para efeito do §2º, considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

* Inspetor da Diretoria de Controle de Municípios do Tribunal de Contas de Santa Catarina.

§4º A comprovação referida no §2º, apresentada pelo proponente, conterà as premissas e metodologia de cálculo utilizadas, sem prejuízo do exame de compatibilidade da despesa com as demais normas do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias.

§5º A despesa de que trata este artigo não será executada antes da implementação das medidas referidas no §2º, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar.

§6º O disposto no §1º não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição.

§7º Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.”

Primeiramente faz-se necessário definir que somente as **despesas correntes** derivadas de lei ou ato administrativo próprio (na esfera municipal é vedada a edição de medidas provisórias), a serem executadas por um período superior a dois exercícios enquadram-se como obrigatória de caráter continuado.

Diante da definição da Lei Complementar 101/2000, cabe a interpretação sobre a que tipo de lei se refere o *caput* do artigo 17. Efetivamente toda a despesa executada deve estar previamente autorizada em lei, assim observa-se que estão excetuadas, neste caso, as despesas autorizadas na lei orçamentária.

Desta forma, consideram-se Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado, as despesas correntes incluídas após o início da execução orçamentária através de **lei específica**, cuja duração respectiva gere obrigação superior a dois exercícios para os poderes executivo e legislativo municipais.

A título meramente exemplificativo o quadro a seguir demonstra algumas Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado :

Despesas incluídas no orçamento após o início da vigência	Observação
Implantação do programa PSF	Previsão de duração superior a 2 exercícios
Concessão de reajuste salarial exceto a revisão geral anual	Previsão de duração superior a 2 exercícios
Criação de elemento de despesa corrente não incluído na Lei Orçamentária	Previsão de duração superior a 2 exercícios
Recebimento de recursos de convênio não previsto na lei orçamentária para realizar despesas correntes	Previsão de duração superior a 2 exercícios

É importante ressaltar que o artigo 16 da LRF, ao qual remete o §1º do artigo 17, trás regras válidas para qualquer tipo de gasto, ou seja, as despesas, correntes e de capital já incluídas e autorizadas na lei orçamentária também possuem exigências próprias conforme disposto nos incisos I e II do artigo 16.

Dispõe ainda o artigo 15 da Lei Complementar 101/2000 :

Art. 15 – Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.

Para evitar a realização de despesas obrigatórias de caráter continuado irregulares ou lesivas ao patrimônio, retornamos ao artigo 17 da LRF com o objetivo de especificar quais os procedimentos corretos a serem adotados.

Os atos instituidores (lei específica ou ato administrativo normativo) que criam ou aumentam as despesas obrigatórias de caráter continuado devem já conter a estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício vigente a nos dois subseqüentes, portanto devem especificar quantitativamente que o equilíbrio orçamentário e financeiro foi mantido após a inclusão das despesas no orçamento.

O parágrafo 2º do artigo 17 especifica de forma mais detalhada a forma de comprovação da exigência contida do parágrafo anterior, obrigando os poderes executivo e legislativo demonstrar que as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais, integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO não foi afetada com o aumento ou criação de despesa ocorrida, sendo ainda exigida a compensação financeira nos períodos seguintes pelo aumento permanente de receita, através da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição ou pela redução permanente de despesa.

É exigida ainda pelo artigo 17 da LRF, em especial no § 4º a forma de cálculo sobre a repercussão da despesa incluída no orçamento, o que concede um caráter essencialmente objetivo ao procedimento.

Resta ainda a observação sobre quais seriam os períodos seguintes mencionados no §2º :

§2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.” (destaque nosso)

Segundo o entendimento de autores de obras sobre a Lei Complementar 101/2000 comentada, a expressão destacada possui uma interpretação mais alongada.

*“Esse parágrafo dá margem a duas interpretações distintas. A expressão devendo seus efeitos serem compensados nos períodos seguintes coloca a questão : quais são os períodos seguintes ? Seriam os períodos seguintes à entrada em vigor do ato ou os períodos seguintes ao último para o qual havia metas de resultados fixadas e que não poderiam ser alteradas?”*¹

Se entendermos que a compensação deve entrar em vigor imediatamente, estaremos diante de uma contradição. Não haveria necessidade de prova de não afetação das metas fiscais, posto que a compensação, per si, teria efeito neutro do ponto de vista fiscal. A compensação será exigida a partir do terceiro exercício seguinte àquele a que se refere.”¹

Oportuna a interpretação dos autores transcrita acima, dando um caráter coerente e prático ao dispositivo legal, ou seja, as medidas de compensação tanto para o aumento de receita quanto para a redução de despesa devem entrar vigor somente a partir do terceiro exercício seguinte da ocorrência do aumento de despesa, desde que comprovado que este acréscimo no orçamento não afetará as metas de resultado estabelecidas na LDO em vigor no exercício e os dois seguintes.

Tramita no Supremo Tribunal Federal – STF a Ação Direta de Inconstitucionalidade ADIN, nº 2.238, questionando dispositivos da Lei Complementar 101/2000.

O pedido de liminar solicitado pelos requerentes (três partidos políticos), foi negado, e até o mês de maio de 2003, não houve o julgamento do mérito.

Um dos dispositivos questionados na ADIN 2.238, é justamente o artigo 17, comentado nesta oportunidade, o qual estaria afrontando o princípio da separação entre os Poderes. No âmbito municipal, o Poder Legislativo estaria impossibilitado de cumprir integralmente os parágrafos 2º e 3º, mais especificamente quanto à compensação exigida quando ocorrer Despesa Obrigatória de Caráter Continuado. Como poderia a Câmara de Vereadores compensar a inclusão de despesas nesta natureza através do aumento permanente de receita com a elevação de alíquotas ou ainda majoração de tributos?.

Desta forma, somente o Poder Executivo estaria apto a adotar os procedimentos necessários de compensação, cabendo ao Poder Legislativo apenas a possibilidade de reduzir permanentemente despesas.

¹ Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal – Carlos Maurício C. Figueiredo, Cláudio Soares de Oliveira Ferreira, Fernando Raposo Gameiro Torres, Henrique Anselmo Silva Braga e Marcos Antônio Rios da Nóbrega

É importante ressaltar que o artigo 17 da LRF está em pleno vigor, portanto faz-se ainda necessário destacar que estão excluídas das regras do § 1º, ou seja, comprovação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois seguintes, as despesas referentes ao serviço da dívida e a revisão geral anual concedida aos servidores públicos municipais, na forma disposta na Constituição Federal, artigo 37, inciso X, porém os aumentos ou reajustes salariais que não se enquadram no citado dispositivo constitucional devem ser iniciados pelos procedimentos especificados no artigo 17 da LRF.

Art. 37- omissis

X – a remuneração dos servidores públicos e o subsídio de que trata o §4º do art. 39 somente poderão ser fixados ou alterados por lei específica, observada a iniciativa privativa em cada caso, assegurada revisão geral anual, sempre na mesma data e sem distinção de índices.

Por fim o parágrafo 7º do artigo 17 define que também é considerado aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.

Efetivamente os municípios podem estar diante de dificuldades operacionais, políticas ou até legais para atender as exigências deste artigo 17 da Lei Complementar 101/2000, quando for necessário aumentar determinados tipos de despesa, assim, novamente estamos diante do artigo 1º, §1º da LRF, cuja idéia está presente em cada uma dos seus dispositivos.

O planejamento, o equilíbrio das contas e a transparência são atualmente os principais instrumentos de gestão na administração pública, e ainda pode-se ousar em afirmar que sem eles o administrador público municipal está seriamente sujeito a ter que se explicar para o controle externo e para a população do município.

“Antes da existência da LRF (até 1999), a dúvida de gestores públicos sobre a realização de determinados gastos, não passava pela análise da existência de receita suficiente para tanto, mas somente era considerada a conveniência de aumentar a despesa para atender situações que sequer integravam um planejamento elaborado de acordo com a realidade local.

Era possível, sem maiores constrangimentos, conter despesas particulares em razão da ausência de recursos suficientes para cobri-las, enquanto para a administração pública, os gastos eram realizados sem que houvesse receita para financiá-los. Este procedimento irresponsável do gestor público era de certa forma incentivado pela falta de punição legal e rigorosa para quem os praticava, principalmente em final de mandato.”²

² Texto extraído da Revista do TCE, artigo “Lei de Responsabilidade Fiscal : Causas e Conseqüências” de Geraldo José Gomes, página 93

O quadro a seguir demonstra o desequilíbrio orçamentário (despesa realizada superior a receita arrecadada), nos três últimos exercícios analisados e com emissão de parecer prévio pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina.

Exercício	Quantidade de municípios apresentando déficit orçamentário	Percentual em relação ao total (293)
1999	56	19,11%
2000	95	32,42%
2001	29	9,90%

Fonte : Banco de dados do TCE/SC

Anexo de Metas Fiscais somente em 2005 – Vantagem ou Impraticável?

A Lei Complementar 101/2000 em seu artigo 63 faculta aos municípios com menos de 50.000 habitantes dentre outros, elaborar o Anexo de Metas Fiscais³ somente no exercício de 2005.

Atualmente 273 municípios de Santa Catarina possuem população inferior a 50.000 habitantes sendo sua maioria optante pelas “vantagens” dispostas no artigo 63 da Lei Complementar 101/2000.

Será mesmo vantagem elaborar o Anexo de Metas Fiscais somente no exercício de 2005?. A única possível vantagem é uma certa redução de trabalho técnico na elaboração do Anexo ou ainda a possível desnecessidade de realizar audiências públicas.

Quando, porém o município for chamado, quer pela sociedade, quer pela própria LRF, ou ainda por outros Entes da federação, a comprovar ou demonstrar que está apto a conceder ou receber algum benefício, certamente o administrador público concluirá que deveria ter “desprezado” o inciso III do artigo 63 da Lei Complementar 101/2000.

Desejar conceder um desconto para pagamento antecipado do IPTU, ou praticar outra renúncia de receita; realizar limitação de empenho e movimentação financeira, para evitar o proibitivo déficit orçamentário; criar, expandir ou aperfeiçoar uma ação governamental, ou realizar despesa obrigatória de caráter continuado, ou seja, aumentar as despesas já autorizadas no orçamento; são procedimentos que somente podem ser

³ Anexo à LDO, em que devem ser estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se refere e para os dois seguintes – LRF art. 4º, §1º

concretizados se houver comprovação de compatibilidade com as metas fiscais integrantes da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO.

Assim sendo, a elaboração do Anexo de Metas Fiscais, integrante da LDO, apesar de facultativo até 2005 pela LRF aos municípios com menos de 50.000 habitantes passa a ser um instrumento necessário a partir do momento que o administrador público estiver diante de fatos comuns da vida do município. O quadro a seguir especifica quando a LRF exige a existência do Anexo de Metas Fiscais.

Dispositivo legal	Procedimento	Impedimento para o município
LRF, artigo 5º, inciso I	Compatibilidade do orçamento com as metas fiscais	
Artigo 9º	Limitação de empenho e movimentação financeira	Descontrole orçamentário – possível ocorrência de déficit orçamentário
Artigo 14, inciso I	Renúncia de receita	Impossibilidade de praticar anistia, remissão, isenção, descontos tributários, ou praticar outra renúncia de receita
Artigo 16, inciso II	Declaração do ordenador sobre a compatibilidade do aumento de despesa	1. Impossibilidade de criar, expandir ou aperfeiçoar uma ação governamental 2. impedimento p/ licitar e empenhar 3. impossibilidade de promover desapropriação de imóveis urbanos
Artigo 17	Realizar despesa obrigatória de caráter continuado	Impossibilidade de alterar o orçamento, com a inclusão deste tipo de despesa

Obs. o artigo 72 da LRF, impõem limites para despesas com serviços de terceiros, cuja interpretação era de que estaria em vigor até o exercício de 2003, porém a Portaria da STN- Secretaria do Tesouro Nacional, de nº 516 de 14 de outubro de 2002 definiu textualmente que a vigência do citado artigo foi até 2002.

Referências

- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Responsabilidade fiscal na função do ordenador de despesa**. Brasília: Brasília jurídica, 2001.
- FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral, et al. **Comentários à Lei de responsabilidade fiscal**. Recife: Nossa livraria, 2001
- REVISTA DO TCESC. Lei de Responsabilidade Fiscal: causas e consequências. Florianópolis: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, ano I, nº1, fev., 2003, p.93+
- Revista do TCE – artigo – Lei de Responsabilidade Fiscal : Causas e Conseqüências, página 93 – autor : Geraldo José Gomes



Emissão de Parecer Prévio

Evandio Souza*

Introdução

Ao Tribunal de Contas do Estado, como órgão auxiliar do controle externo a cargo do Poder Legislativo, entre outras competências constitucionais, cabe apreciar as Contas prestadas anualmente pelo Prefeito Municipal, com emissão de Parecer Prévio para subsidiar, como instrumento técnico, seu julgamento pela Câmara de Vereadores.

Dentre as inúmeras atribuições dos Tribunais de Contas, talvez a mais importante, seja a emissão do Parecer Prévio, tanto das Contas prestadas anualmente pelo Governador, quanto das Contas prestadas pelo Prefeito Municipal.

A importância da emissão do Parecer Prévio sobre as Contas decorre, além do importante subsídio técnico ao Poder Legislativo, das consequências impostas ao Gestor que as tem rejeitadas, como a possibilidade de se tornar inelegível, por exemplo, não só por decisão da justiça eleitoral, mas também pela conclusão que, a partir da decisão do Tribunal, pode chegar a opinião pública.

O que se pretende aqui tratar, entretanto, é das Contas prestadas pelo Prefeito, sobre os principais pontos aos quais o gestor que terá suas Contas analisadas pelo Tribunal deve estar atento, sobre o conteúdo dessas Contas, legislação que cerca o assunto e eventuais implicações da decisão do Tribunal Pleno.

Legislação Pertinente

A Constituição Federal, quando trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, dispõe:

* Inspetor da Diretoria de Controle de Municípios do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I- Apreciar as Contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante Parecer Prévio que deverá ser elaborado em 60 (sessenta) dias a contar do seu recebimento.

O artigo 71 prossegue com outros 10 (dez) incisos, enumerando as demais atribuições do Tribunal de Contas da União, que desta feita não será objeto do nosso comentário.

Vale lembrar também o disposto no artigo 35, inciso II, ainda da Carta Federal, segundo o qual, quando as Contas devidas não forem prestadas na forma da lei, o Estado poderá intervir nos seus Municípios.

Na Constituição do Estado de Santa Catarina, a possibilidade de intervenção do Estado nos Municípios quando as Contas não forem prestadas na forma da Lei, é tratada no artigo 11, inciso II, repetindo-se o texto da Carta Federal.

A atribuição de apreciar as Contas prestadas anualmente pelo Governador, é tratada nos artigos 58 e 59 da Lei maior do Estado. Sobre a apreciação das Contas prestadas pelo Prefeito, a Constituição de nosso Estado trata no artigo 113.

A Lei Complementar Federal 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, também trata do Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas sobre as Contas prestadas pelo Prefeito Municipal. Importante transcrever o artigo 56 da citada lei.

Art. 56. As Contas prestadas pelo chefe do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no artigo 20, as quais receberão Parecer Prévio, separadamente do respectivo Tribunal de Contas.

A leitura deste artigo não deixa dúvidas quanto a inclusão das Contas do Poder Legislativo para fins de emissão de Parecer Prévio, embora os atos do Presidente da Câmara de Vereadores, na função de administrador de recursos públicos devam ser julgados pelo Tribunal de Contas.

O artigo 57 dispõe sobre o prazo dado ao Tribunal de Contas para a emissão do Parecer Prévio, o qual só deve ser observado se outro não estiver estabelecido nas Constituições Estaduais ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

No Estado de Santa Catarina o prazo para emissão do Parecer Prévio continua sendo até o final do exercício em que as Contas são prestadas, conforme Emenda Constitucional recentemente aprovada na Assembleia Legislativa.

Considerando que os Municípios tem até o dia 28 de fevereiro do exercício seguinte para remeter as Contas ao Tribunal, o prazo para a emissão do Parecer Prévio é 31 de dezembro do ano seguinte ao que as mesmas se referem.

Na lei complementar estadual 202, de 15 de dezembro de 2000, atual Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, a apreciação das Contas prestadas pelo Prefeito Municipal já é tratada no artigo primeiro, que dispõe sobre as competências da Corte de Contas.

No capítulo V, a lei trata da apreciação das Contas, sendo que na seção II, artigos 50 a 59, dispõe especificamente sobre as Contas prestadas pelo Prefeito, conforme iremos detalhar adiante quando tratarmos do conteúdo do Parecer Prévio.

O Regimento Interno do Tribunal de Contas, aprovado através da Resolução nº TC 06/2001, discorre sobre a emissão do Parecer Prévio nos artigos 82 a 92.

Por fim, a Resolução TC 16/94, de 21 de dezembro de 1994, regula a remessa de informações e demonstrativos contábeis por meios informatizado e documental a ser feita pelos gestores das Unidades da Administração Pública e pelos demais responsáveis por bens e valores públicos, no âmbito estadual e municipal e normatiza outras formas de controle pertinentes à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial e dos atos de pessoal, exercida pelo Tribunal de Contas.

Procedimentos de Análise

A análise das Contas segue a legislação pertinente, já tratada neste trabalho.

Além da remessa do balanço geral tratada no artigo 20 da Resolução TC 16/94, na forma dos anexos e demonstrativos estabelecidos no artigo 101 da Lei Federal 4320/64, os procedimentos de análise passam também pela remessa das informações mensais via Sistema de Auditoria de Contas Públicas – ACP, além das informações atinentes ao Sistema LRF – NET.

De posse das informações necessárias, a Diretoria de Controle dos Municípios inicia os procedimentos de análise.

Durante o exame das Contas, havendo a necessidade de solicitar à Unidade Gestora documentos e informações complementares indispensáveis à instrução do Processo, utiliza-se do recurso da diligência, que é o instrumento próprio para tal, conforme prevê o parágrafo terceiro do artigo 123 do Regimento Interno.

Concluída a análise técnica na Diretoria de Controle dos Municípios, o processo é encaminhado ao Ministério Público junto ao Tribunal de Contas para emissão de parecer, seguindo os autos conclusos ao Relator que, se entender necessário, abrirá vistas do Processo, oportunizando a manifestação do Responsável, inclusive com a juntada de novos documentos e/ou esclarecimentos.

Finalmente, é elaborado o voto do Relator, a solicitação de inclusão na pauta da Sessão do Tribunal Pleno e a Deliberação do Plenário.

Conteúdo

Quanto ao conteúdo do Relatório técnico e por consequência do Parecer Prévio sobre as Contas, vamos analisar o que diz a legislação e, na medida do possível, a jurisprudência existente.

A Lei Complementar 101–LRF, a partir do artigo 56 trata das Prestações de Contas, sendo que no artigo 58 dispõe que a Prestação de Contas deverá evidenciar o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativas e judiciais, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

O artigo 59, a seguir transcrito, trata da fiscalização da gestão fiscal:

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 artigos 22 e 23;

IV - Providências tomadas, conforme o disposto no artigo 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.

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas, Lei Complementar 202, no artigo 50 dispõe que o Tribunal de Contas do Estado apreciará as Contas prestadas

anualmente pelo Prefeito, às quais serão anexadas as do Poder Legislativo, mediante parecer prévio a ser elaborado antes do encerramento do exercício em que foram prestadas.

O artigo 51 determina que o Balanço Geral remetido ao Tribunal deve ser acompanhado de Relatório do Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

Todavia, quanto ao conteúdo da análise das Contas, cabe transcrever o artigo 53.

Art. 53. O Parecer Prévio a que se refere o artigo 50 desta Lei, consistirá em apreciação geral e fundamentada da gestão orçamentária, patrimonial e financeira havida no exercício, devendo demonstrar se o Balanço Geral do Município representa adequadamente a posição financeira, orçamentária e patrimonial do município em 31 de dezembro, bem como se as operações estão de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade aplicados à administração pública municipal, concluindo por recomendar a aprovação ou rejeição das Contas.

Parágrafo único - O Parecer Prévio será acompanhado de relatório que conterá informações sobre:

I - A observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos públicos municipais;

II - O cumprimento dos programas previstos na Lei Orçamentária Anual quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e atingimento das metas, assim como a consonância dos mesmos com a Lei do Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias;

III - O reflexo da administração financeira e orçamentária municipal no desenvolvimento econômico e social do Município.

Estes dispositivos definem o que deve compor o exame das Contas para fins de Parecer Prévio, complementando-se a seguir com o detalhamento dado pelo Regimento Interno e recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, que apresentar-se-á adiante.

Antes porém, vale ressaltar a redação do artigo 54 da Lei Orgânica do Tribunal.

Art. 54. A elaboração do Parecer Prévio não envolve o exame de responsabilidade dos administradores, incluindo o Prefeito Municipal e o Presidente da Câmara de Vereadores e demais responsáveis de Unidades Gestoras, por dinheiros, bens e valores, cujas contas serão objeto de julgamento pelo Tribunal.

Parágrafo único - O Presidente da Câmara de Vereadores que administre recursos orçamentários e financeiros e assume a condição de ordenador de despesas, terá suas contas julgadas pelo Tribunal, na forma prevista nos artigos 7º a 24 desta lei.

O Regimento Interno do Tribunal de Contas separou a seção II do capítulo VI para tratar das Contas prestadas anualmente pelo Prefeito, englobando os artigos 82 a 94.

Segundo o artigo 85 do Regimento Interno, o Parecer Prévio do Tribunal consistirá em apreciação geral e fundamentada da gestão orçamentária, patrimonial, financeira e fiscal havida no exercício, devendo demonstrar se o Balanço Geral representa adequadamente a posição financeira, orçamentária e patrimonial do Município em 31 de dezembro, bem como se as operações estão de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade aplicados à administração pública municipal, concluindo pela aprovação ou não das Contas.

O parágrafo primeiro reforça a posição do Tribunal segundo a qual no Parecer Prévio não devem ser apreciados os atos de gestão do Prefeito Municipal, do Presidente da Câmara de Vereadores e demais responsáveis por unidades gestoras, os quais ficam sujeitos a julgamento do Tribunal de Contas.

O parágrafo segundo dispõe que, verificadas no exame das Contas, irregularidades decorrentes de atos de gestão sujeitos a julgamento do Tribunal, será determinada a formação de processo apartado com o objetivo de quantificar o dano e imputar o débito ao responsável quando for o caso, determinar a adoção de providências com vistas a sanar as impropriedades de atos passíveis de correção, e por fim aplicar multas por infração à norma legal ou regulamentar.

Cabe lembrar que a formação de processo apartado não afasta a recomendação de rejeição das Contas.

No artigo 86 do Regimento Interno, repete-se basicamente o que diz a Lei Orgânica no artigo 53, seu parágrafo e incisos, já tratados.

Para consolidar o entendimento a respeito da emissão do Parecer Prévio sobre as Contas, transcreve-se a seguir decisão do Superior Tribunal de Justiça de setembro de 2002 em mandado de segurança.

Os artigos 70 a 75 da Lex Legum deixam ver que o controle externo contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da administração pública é tarefa atribuída ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas. O primeiro, quando atua nesta seara, o faz com o auxílio do segundo que, por sua vez, detém competências que lhe são próprias e exclusivas e que para serem exercitadas independem da interveniência do Legislativo.

O conteúdo das Contas globais prestadas pelo chefe do Executivo é diverso do conteúdo das contas dos administradores e gestores de recurso público. As primeiras demonstram o retrato da situação das finanças da Unidade Federativa (União, Estados, DF e Municípios), revelam o cumprimento do orçamento, dos planos de governo, dos programas governamentais, demonstram o nível de endividamento, o atender aos limites de gasto mínimo e máximo previstos no ordenamento para saúde, educação,

gastos com pessoal. Consubstanciam-se, enfim, nos balanços gerais prescritos pela Lei 4320/64. Por isso é que se submetem ao Parecer Prévio do Tribunal de Contas e ao julgamento pelo Parlamento (art. 71, I c/c 49, IX da CF/88).

As segundas (contas de administradores e gestores públicos), dizem respeito ao dever de prestar contas de todos aqueles que lidam com recursos públicos, captam receitas, ordenam despesas (artigo 70, parágrafo único da CF/88), submetem-se a julgamento direto pelos Tribunais de Contas, podendo gerar imputação de débito e multa (art. 71, II e § 3º da CF/88).

Destarte, se o Prefeito Municipal assume a dupla função, política e administrativa, respectivamente, a tarefa de executar orçamento e o encargo de captar receitas e ordenar despesas, submete-se a duplo julgamento, um político perante o Parlamento precedido de Parecer Prévio; o outro técnico a cargo da Corte de Contas.

Inexistente, in casu, prova de que o Prefeito não era o responsável direto pelos atos de administração e gestão de recursos públicos inquinados, deve prevalecer, por força do artigo 19, inciso II da Constituição, a presunção de veracidade e legitimidade do ato administrativo da Corte de Contas dos Municípios de Goiás.

Para as Contas prestadas em 2003, relativas ao exercício de 2002, o Relatório técnico que subsidiará o Parecer Prévio do Tribunal de Contas conterá capítulo específico para a gestão fiscal, onde se pretende apresentar dados importantes para a apresentação do voto do Relator, tais como os relativos a transparência da gestão fiscal, cumprimento das metas bimestrais de arrecadação, atingimento das metas de receita e despesa da LDO, resultados primário e nominal.

Desta forma, entende-se que o Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, na forma como aqui se apresenta, está de acordo com o que prevê a legislação que cerca o assunto, mormente as inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Implicações no Caso de Rejeição das Contas

Após a emissão do Parecer Prévio, o Tribunal encaminhará à Câmara Municipal, para julgamento, o processo referente às Contas municipais acompanhado do Parecer Prévio, do Relatório Técnico, do Relatório do Relator, das declarações de voto emitidas pelos demais Conselheiros, se houver, e do Parecer do Ministério Público Junto ao Tribunal.

Segundo o artigo 59 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas, a Câmara Municipal deverá, após julgar as Contas, remeter cópia do ato de julgamento ao Tribunal.

Conforme o artigo 114 da Lei Complementar 202/2000, LO/TCE, o Tribunal enviará à justiça eleitoral, antes de ultimar o prazo para registro de candidaturas, o nome do responsável que tiver suas Contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável e por decisão irrecorrível, nos cinco anos anteriores à realização do pleito.

Esta determinação legal decorre da Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990, que dispõe sobre a inelegibilidade do agente político.

Esta, talvez seja a implicação mais grave da rejeição das Contas pelo Tribunal, como se disse no início, não só pela decisão da Justiça Eleitoral, mas do juízo da opinião pública.

Julgamento pela Câmara de Vereadores

Como já foi dito, o Parecer Prévio auxilia o Poder Legislativo no julgamento das Contas. Todavia, conforme parágrafo segundo do artigo 113 da Constituição Estadual, o Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas do Estado sobre as Contas prestadas anualmente pelo Prefeito só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal, ou seja, o Poder Legislativo, ao julgar as Contas do Prefeito, somente poderá tomar decisão diferente daquela recomendada pelo Tribunal se pelo menos dois terços dos Vereadores concordar com essa posição.

Quanto ao prazo para a Câmara proceder o julgamento, deve ser observada a Lei Orgânica do Município ou o Regimento Interno da Câmara de Vereadores.

Considerações Finais

A cada ano, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina busca aperfeiçoar a forma de emissão de Parecer Prévio sobre as Contas prestadas pelos Prefeitos, visando principalmente adequar-se à legislação, que nesse campo é dinâmica, haja vista as inúmeras portarias recentemente editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, que tem reflexos nas Contas dos administradores públicos.

Além disso, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, novas atribuições foram incorporadas às Cortes de Contas, sendo necessárias adequações destas para o perfeito exercício da sua competência constitucional.

Referências

- BRASIL. Constituição Federal, de 05.10.88.29^a ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina**. Florianópolis: Insular, 2002.
- SANTA CATARINA, Tribunal de Contas. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Santa Catarina: Lei Complementar à Constituição do Estado n° 202/2000**. – Florianópolis: Tribunal de Contas, 2001..
- SANTA CATARINA, Tribunal de Contas. **Regimento Interno do Tribunal de Contas de Santa Catarina, Resolução n° 06/2001** – Florianópolis: Tribunal de Contas, 2001.
- SANTA CATARINA, Tribunal de Contas. **Guia: lei de responsabilidade fiscal: lei complementar n° 101/2000**. – Florianópolis: Tribunal de Contas, 2001.
- SANTA CATARINA, Tribunal de Contas. **Parecer Prévio sobre as Contas Prestadas pelo Governador do Estado – Exercício 2001**. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2002.
- SANTA CATARINA, Tribunal de Contas. Resolução n° TC-16/94 de 21/12/94. **Auditoria de Contas Públicas – ACP. Manual de Orientação**. Florianópolis: Tribunal de Contas, 1995.
- Revista Eletrônica de Jurisprudência, **Acompanhamento processual. Acórdão ROMS 11060/GO; Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 1999/0069194-6**. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em 15/03/03.



Previdência dos Servidores Municipais: Instituição, Organização e Manutenção de Regimes Próprios

Rafael Antônio Krebs Reginatto*

Introdução

Até a Emenda Constitucional nº 20/98 e a Lei nº 9.717/98, os regimes próprios de previdência eram tratados em sua maioria como meros apêndices da gestão de pessoal, e, na ausência de requisitos que garantissem a sua sustentabilidade e viabilidade financeira do sistema, a conta da despesa com inativos e pensionistas começou a comprometer cada vez mais o gasto com pessoal dos entes de governo.

Com o advento da nova legislação baseada na referida Emenda, e no contexto de busca de equilíbrio das contas públicas e ajuste fiscal, fez-se premente aos Municípios adequarem seus regimes previdenciários ao novo marco legal e constitucional da previdência no serviço público.

Este trabalho tenciona não mais do que apresentar abreviadamente as diretrizes gerais para a instituição, organização e manutenção de regime próprio de previdência social dos servidores públicos dos municípios à luz da legislação aplicável, em especial após a reforma previdenciária de 1998.

Compõe-se de um primeiro capítulo de natureza conceitual; um segundo capítulo traçando uma visão geral do sistema; um terceiro capítulo, mais objetivo, apresenta sucinta descrição dos critérios e diretrizes gerais para a instituição, organização e manutenção de Regimes Próprios de Previdência. Finaliza-se com um quarto capítulo tratando das sanções pelo não atendimento à legislação aplicável.

* Inspetor da Diretoria de Controle dos Municípios do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

Na maioria dos países, os servidores públicos costumam ter sistemas próprios de seguridade social. Essa separação, de raízes históricas, é justificada pela natureza particular do trabalho desses indivíduos.

A Previdência Social tem sua origem na Revolução Industrial. Foi na Alemanha de Bismark, em 1891, que se implantou o primeiro sistema oficial conhecido. Até então, a seguridade social era uma incumbência familiar, onde os mais jovens se encarregavam do sustento dos idosos. Com a industrialização, a urbanização e a conseqüente desagregação de muitas famílias, o Estado precisou assumir essa função.¹

Ao constituir um regime próprio de previdência social para os seus servidores um município assume um compromisso de longo-prazo, com pouca liberdade de repactuação futura. Decorre daí que um desenho inicial mal feito, mesmo que aparentemente não produza efeitos perceptíveis no médio-prazo, com o amadurecimento do sistema (crescimento do percentual de servidores inativos e pensionistas sobre o total de servidores ativos) as conseqüências poderão comprometer a capacidade de financiamento do ente público. Então, o primeiro passo nessa discussão é entender os mecanismos de financiamento clássicos de sistemas de previdência social.

Como qualquer outro sistema de previdência social, aquele que atende aos servidores públicos pode funcionar em regime de repartição simples ou em regime de capitalização. No primeiro caso, o mais tradicional, os benefícios dos participantes assistidos (aposentados e pensionistas) são pagos com as contribuições recebidas dos servidores ativos, não se constituindo, portanto, uma acumulação de recursos no interior do sistema. Isso quer dizer que cada geração de participantes ativos estará pagando os benefícios da geração que a antecedeu. Quando o sistema é de repartição, em geral não se constituem fundos de recursos. À medida que os servidores vão entrando em gozo de benefícios, uma parcela crescente das contribuições é destinada ao pagamento dos benefícios.

Este primeiro sistema tem a característica de ser extremamente sensível às variáveis demográficas e uma alteração desfavorável dessas variáveis pode comprometer a sua saúde financeira. Um aumento do número de servidores inativos e pensionistas sobre servidores ativos, um aumento da expectativa de vida dos participantes, uma queda no

¹ CARDOSO, Alexandre. **Previdência Social – Alternativas de Financiamento**. Revista da Associação dos Magistrados Brasileiros / Cidadania e Justiça. Ano 2, nº 4. 1º semestre. 1998. P.38-46.

salário real de contribuição dos participantes ativos ou uma modificação na forma de cálculo dos benefícios podem exigir um aumento das alíquotas de contribuição ou uma redução dos benefícios prometidos, algo nem sempre politicamente factível. A raiz do seu bom desempenho encontra-se num cálculo atuarial minucioso, que prevê o comportamento de longo-prazo e permite ao governo enviar em tempo hábil legislação para corrigir os déficits futuros previstos.

O regime de capitalização é o sistema que opera através de um fundo de ativos gerado pela acumulação das contribuições dos servidores e dos entes estatais, o qual garante o pagamento dos benefícios prometidos. As reservas são constituídas ao longo da vida laboral do servidor, de modo que cada geração de servidores constitui as reservas capitalizadas, que irão garantir o pagamento de seus próprios benefícios. Neste sistema todas as contribuições recebidas são imediatamente vertidas para um fundo previdenciário, o qual deverá custear integralmente os benefícios futuros.

A capitalização evita, em parte, que os sistemas públicos de previdência incorram em déficits muito elevados, mas sua introdução exige um esforço contributivo maior das partes envolvidas (servidores e entes públicos). Isso porque no Brasil, como num grande número de países, os sistemas de previdência dos servidores públicos funcionam em regime de repartição, de forma que as contribuições atualmente vertidas pelos participantes ativos são utilizadas para pagar os benefícios já em vigor. Desviar um percentual dessas contribuições para a constituição de reservas exige a criação de uma fonte adicional de custeio para cobrir o pagamento dos benefícios em andamento.

No Brasil muitos entes públicos constituíram seus regimes próprios de previdência para seus funcionários sem o devido cálculo atuarial. O resultado foi o aumento crescente da diferença entre o valor arrecadado com as contribuições dos servidores ativos e o montante gasto com o pagamento dos benefícios dos inativos e pensionistas. A consequência desse desequilíbrio é que o valor dessa folha de inativos e pensionistas passou a onerar demasiadamente o Tesouro desses entes públicos.

O escopo maior da Lei nº 9.717/98, bem como da Portaria MPAS nº 4.992/99, foi justamente o de promover o equilíbrio atuarial e financeiro dos regimes próprios de previdência da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, pois o ideal é que um sistema previdenciário seja auto-sustentável, isto é, que o montante arrecadado dos participantes e dos empregadores cubra todas as despesas com o pagamento dos benefícios.

A estrutura básica do sistema de previdência no Brasil está delineada no texto constitucional, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 20/98. O sistema previdenciário brasileiro é composto, grosso modo, de três subsistemas: O Regime Geral de Previdência Social - RGPS, os Regimes Próprios de Previdência dos Servidores Públicos e dos Militares, em cada nível de governo, e o Regime de Previdência Complementar Privada.

Trabalhadores do Setor Privado

Obrigatório, nacional, público, sistema de repartição, subsídios sociais, benefício definido: teto de R\$ 1.561,56.

Admite Fundo de Previdência Complementar.

Administrado pelo INSS

Funcionários Públicos

Obrigatório, público, níveis federal, estadual e municipal, sistema de repartição, benefício definido = última remuneração.

Admite Fundo de Previdência Complementar.

Administrado pelos respectivos governos

Previdência Complementar

Optativo, Privado, administrado por fundos de pensão abertos ou fechados, sistema de capitalização, fiscalizado pelo MPS e MF.

Com respeito à Previdência Complementar do Servidor Público, vale assinalar que está em tramitação no Congresso Nacional a sua proposta de regulamentação – o chamado PLC nº 9. Sua aprovação ensejará as condições para a efetiva equalização das regras do jogo em matéria previdenciária, também para os servidores detentores de cargo efetivo que ingressarem na administração pública após a aprovação de lei que crie o respectivo fundo de previdência complementar, ficando limitada à responsabilidade da previdência básica do servidor no que diz respeito ao valor do benefício máximo – quer esteja filiado ao INSS, quer esteja filiado a RPPS – ao teto do valor de benefício válido para o RGPS, atualmente em R\$ 1.561,56. Com isso, espera-se sejam superadas controvérsias acerca da necessidade de

complementação do valor da aposentadoria percebida pelo servidor, quando filiado ao INSS, referente à diferença entre o valor do benefício pago pelo RGPS e o valor da última remuneração integral percebida na atividade pelo servidor titular de cargo efetivo na administração pública.

Diretrizes Gerais para a Instituição, Organização e Manutenção de Regime Próprio de Previdência Social do Servidor Público nos Municípios

Definição e abrangência

Regime Próprio de Previdência Social – ou, simplesmente, RPPS, é aquele que assegura ao servidor público, no mínimo, os benefícios de aposentadoria por invalidez, por idade e voluntária, além de pensão no caso de morte.

É destinado exclusivamente aos servidores titulares de cargos efetivos da Administração Pública, ou seja, aos servidores concursados. Sendo assim, os demais servidores que não ocuparem cargos efetivos estarão obrigatoriamente vinculados ao INSS.

Ao contrário do setor privado, o serviço público garante a efetividade e a estabilidade para os servidores. Tem direito à efetividade apenas os servidores aprovados em concurso público. Já a estabilidade se alcança após três anos de exercício no cargo público. Assim, a estabilidade pressupõe a efetividade, ou seja, a regra é que somente o servidor público que ingressou no cargo por concurso público pode adquirir a estabilidade nesse cargo. Exceção a essa regra são os servidores que ingressaram sem concurso no serviço público até 05 de outubro de 1983. São os integrantes da chamada estabilidade excepcional. São estáveis, porém não possuem efetividade.

No mais, apenas os titulares de cargo efetivo que estiverem exercendo mandato eletivo que tenha Regime Próprio de Previdência Social podem permanecer vinculados ao regime de origem. Já os servidores públicos cedidos para ocupar cargo em comissão de outro ente federativo, com ou sem ônus para o cessionário, ficam sujeitos à regra do regime próprio de origem.

Instituição e extinção

A instituição do RPPS se dá a partir da publicação das normas que assegurem ao servidor público pelo menos as aposentadorias e pensão por morte previstas no art. 40 da Constituição Federal.

A extinção do RPPS far-se-á pela revogação integral da lei ou dos seus dispositivos ou pela vinculação, também por lei, dos servidores titulares de cargos efetivos ao RGPS. A extinção não deve dar-se exclusivamente à unidade gestora do regime. O procedimento correto é revogar qualquer disposição que conceda benefícios de aposentadoria ou pensão, que não necessariamente se encontram somente na lei que instituiu o regime.

Extinto o RPPS os servidores ativos automaticamente devem filiar-se ao RGPS, sendo devidas as contribuições sociais previstas na Lei nº 8.212/91, e vedado o reconhecimento retroativo de direitos e deveres perante o Regime Geral.

Diretrizes e requisitos

Caráter Contributivo e Equilíbrio

Financeiro e Atuarial (art. 1º da Lei nº 9.717/98)

O caráter contributivo orienta que o regime próprio deve subsistir às custas das contribuições dos segurados e do ente federativo empregador. E, seguramente, um sistema previdenciário que não tenha como horizonte o equilíbrio financeiro e atuarial não será capaz de honrar os compromissos com os segurados.

Nos primeiros anos de funcionamento, quase todos os sistemas sob regime de repartição simples têm superávit, com receitas maiores que despesas. Isso porque o número de contribuintes é maior que o de aposentados. No entanto, à medida que essa situação se equilibra ou se inverte, os regimes passam a enfrentar problemas financeiros. Isso ocorreu no passado com um número expressivo de regimes próprios de previdência nos municípios.

O equilíbrio financeiro é atingido quando o que se arrecada dos participantes do sistema é suficiente para custear os benefícios assegurados. Já o equilíbrio atuarial é alcançado quando as alíquotas de contribuição, a taxa de reposição e o período de duração dos benefícios são definidos a partir de cálculos atuariais que procuram manter o equilíbrio financeiro durante todo o período de existência do regime de previdência.

Para se chegar ao equilíbrio atuarial é preciso levar em conta uma série de critérios, tais como a expectativa de sobrevida dos segurados e o valor dos benefícios a serem pagos e os períodos de contribuição dos participantes.

Daí são obtidas as alíquotas de contribuição adequadas para a manutenção dos futuros benefícios do sistema. O objetivo é atingir uma equivalência en-

tre o valor da contribuição do servidor e o benefício que ele irá receber. A ausência desse caráter contributivo foi um dos fatores responsáveis pelo atual desequilíbrio dos regimes previdenciários das três esferas de governo.

Realização de Avaliação Atuarial e de Auditorias Independentes (inciso I do art. 1º da Lei nº 9.717/98)

O município deve, para a instituição de RPPS, realizar uma avaliação atuarial inicial de modo a definir como o mesmo será estruturado, e uma em cada balanço de modo a identificar fatores imprevistos e corrigir eventuais distorções.

Tal precaução assegura a instituição de um regime que possa ter sua viabilidade financeira assegurada ao longo do tempo. Como comentado anteriormente, na avaliação atuarial o que se busca é assegurar ao longo do tempo um fluxo de receita que seja compatível com o custo do financiamento dos benefícios previstos. Utilizando os dados é possível desenhar planos de benefícios consistentes e calcular qual deve ser a alíquota de contribuição dos segurados.

As contas do regime próprio também devem sofrer auditoria contábil por profissional ou entidade com inscrição regular no Conselho Regional de Contabilidade, para fiscalizar se a gestão tem-se realizado de forma idônea. Nos casos dos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes, a auditoria contábil poderá ser realizada a cada dois anos.

A auditoria contábil deverá estar disponível para conhecimento e acompanhamento por parte da Secretaria da Previdência Social (SPS) até o dia 31 de março do ano subsequente. O regime próprio de previdência social do servidor municipal deverá encaminhar também à SPS para fins de supervisão, a avaliação atuarial e financeira e o demonstrativo de projeção atuarial de que trata a LRF no prazo de 30 dias contados do encaminhamento do anteprojeto de lei de diretrizes orçamentárias ao Poder Legislativo e da publicação no órgão de imprensa oficial do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, referente ao último bimestre do exercício financeiro, de que trata a LRF.

Vínculo Contributivo: Vedação de Assistência Médica e Financeira (incisos II e III do art. 1º da Lei nº 9.717/98 e arts. 13, 14 e 15 da ON/SPS nº 02/2002)

As contribuições que financiam os regimes próprios devem ser destinadas exclusivamente ao pagamento dos benefícios previdenciários assegurados pelo respectivo regime, sendo admissível a destinação de parte do recurso para a cobertura de despesas administrativas mediante a cobrança de uma taxa de ad-

ministração cujo valor não poderá ser superior a 2% (dois por cento) do valor total da remuneração dos servidores, conforme determinado pela Portaria n° 4.992/99.

É vedada a utilização de recursos do regime próprio de previdência social para fins de assistência médica e financeira de qualquer espécie a seu segurado, o que abrange toda e qualquer previsão de prestação de assistência à saúde e de concessão de empréstimos.

Vedação de Consórcios e Convênios ou outra forma de Associação (inciso V do art. 1° da Lei n° 9.717/98 e art. 16 da ON/SPS n° 02/2002)

Não é o caso específico do Estado de Santa Catarina, mas até recentemente era comum a existência de consórcios e de convênios entre Estados e Municípios e entre Municípios para pagamento de benefícios previdenciários. Como essas associações estavam sujeitas a ingerências políticas, elas tornavam o sistema previdenciário extremamente precário.

A Lei n° 9.717/98 modificou a situação, ficando proibida a existência de mais de um regime próprio de previdência social ou de mais de uma unidade gestora do respectivo regime em cada municipalidade. Cada município deve constituir um regime próprio exclusivo para seus servidores, sendo proibido estabelecer convênio ou consórcio com estados ou outros municípios com essa finalidade. A responsabilidade pelo pagamento de benefícios deve estar bem definida para cada municipalidade por meio de seu respectivo regime próprio.

Transparência: Acesso às Informações pelo Segurado (incisos VI, VII e IX do art. 1° da Lei n° 9.717/98 e arts. 17 e 29 da ON/SPS n° 02/2002)

Por expressa determinação legal deve ser garantido pleno acesso dos segurados às informações relativas à gestão do regime próprio de previdência, bem como a participação de representantes dos mesmos nos colegiados e instâncias de decisão em que seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação.

No que concerne às normas contábeis, deverá haver registro contábil individualizado das contribuições feitas por cada servidor e pelo município, assim como deverá ainda haver uma identificação e consolidação em demonstrativos financeiros e orçamentários de todas as despesas fixas e variáveis com pessoal inativo.

Ademais, o segurado será sempre cientificado das informações constantes de seu registro individualizado mediante expedição de extrato anual. O ob-

jetivo de ambas as determinações é o de assegurar visibilidade ao fluxo de receitas e despesas do regime próprio. Além disso, todas as contas devem estar sujeitas às inspeções e auditorias de natureza atuarial, contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos órgãos de controle interno e externo.

Limitações à Contribuição do Município

(§ 1º do art. 2º da Lei nº 9.717/98)

A Lei nº 9.717/98 também estabelece que a despesa líquida com inativos e pensionistas – que é a despesa previdenciária total menos a contribuição dos servidores – não poderá ultrapassar o percentual de 12% da receita corrente líquida dos municípios.

Esse percentual obedece à mesma proporção do aporte patronal no caso dos trabalhadores do setor privado. A intenção é impedir que os custos do sistema previdenciário dos servidores públicos sejam repassados à sociedade. Pois quando um município compromete uma parcela grande da receita com o pagamento de benefícios previdenciários dos servidores públicos menos recursos ficam disponíveis para financiar serviços à população.

Sempre que a despesa líquida com benefícios ultrapassar o limite de 12% da receita corrente líquida do Município, as contribuições dos segurados serão automaticamente reajustadas para cobrir o aumento das despesas. Além disso, a relação máxima entre o aporte contributivo da unidade federativa e a contribuição do segurado foi fixada na proporção de 2 para 1. Isto é, para cada R\$ 1,00 que o segurado contribuir para o sistema, o ente estatal contribuirá no máximo com R\$ 2,00.

A lei também fixa regras de rateio de custeio do sistema de Previdência entre os entes federativos e os servidores ativos, inativos e pensionistas. Para isso, adota normas de financiamento do Regime Geral, que estabelecem atualmente 20% para a cota patronal e 10%, em média, para a cota do segurado.

Sanções pelo não Atendimento à Legislação

O descumprimento das determinações da legislação previdenciária específica enseja punições aplicáveis aos municípios e às autoridades locais. Por isso, é muito importante que o Prefeito e os Vereadores estejam atentos à adequada observância das normas legais mencionadas, cobrando dos funcionários responsáveis sua correta execução.

Os municípios que descumprirem as normas mencionadas estão sujeitos:

- a) à suspensão das transferências voluntárias de recursos pela União, salvo aquelas destinadas ao custeio de ações nas áreas de educação, saúde e assistência social;
- b) ao impedimento de celebração de contratos, convênios, acordos ou ajustes similares com a União e de obtenção de empréstimos, financiamentos, avais, subvenções em geral e garantia, direta ou indireta, da União;
- c) à suspensão da contratação de operações de crédito, inclusive ARO, e de empréstimos e financiamentos de instituições financeiras federais, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal;
- d) à suspensão do pagamento dos valores devidos pelo RGPS a título de compensação financeira, em razão da Lei nº 9.796, de 5 de maio de 1999.

Já os responsáveis pelo descumprimento das normas podem sofrer as sanções previstas no Código Penal e outras, nos termos da Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, que tipifica os crimes relacionados à inobservância da LRF.

No que concerne ao descumprimento das normas previstas na Lei nº 9.717/98, os dirigentes do órgão ou da entidade gestora do RPPS respondem diretamente pelas infrações cometidas. Estas serão apuradas mediante processo administrativo do Ministério da Previdência e Assistência Social – MPAS, que tenha por base o auto, a representação ou a denúncia positiva dos fatos irregulares, assegurados ao acusado o contraditório e a ampla defesa. Apurada a infração, sujeita-se o responsável às seguintes penalidades: advertência; multa pecuniária ou inabilitação temporária para o exercício de cargo de direção de RPPS. A responsabilidade pela infração é imputável a quem lhe der causa ou para ela concorrer, respondendo solidariamente com o infrator todo aquele que, de qualquer modo, concorrer para a prática da infração. As penalidades serão aplicadas pela SPS.

O MPAS deverá ainda ter livre acesso aos livros, notas técnicas e documentos das unidades gestoras do RPPS e do respectivo fundo previdenciário, estando sujeito às penalidades mencionadas aquele que opuser qualquer dificuldade à consecução deste objetivo. Cabe ainda ao MPAS a apuração de infrações à Lei nº 9.717/98, por intermédio de servidor credenciado, e a aplicação das penalidades cabíveis conforme o caso.

As auditorias contábeis a que estão obrigados os regimes próprios de previdência devem estar disponíveis para o conhecimento e acompanhamento por parte da Secretaria de Previdência Social – SPS do MPAS até o dia 31 de março do exercício subsequente. Cabe

ainda à SPS avaliar e emitir parecer técnico sobre a implementação do disposto na Lei nº 9.717/98, bem como encaminhar o referido parecer técnico para a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, para fins de aplicação das penalidades.

No âmbito do Tribunal de Contas do Estado, consoante competência constitucional ditada pelo art. 59 da Constituição do Estado de Santa Catarina, cabe:

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores da administração direta e indireta, incluídas as sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público estadual, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário.

Assim, no exercício de sua função, o Tribunal de Contas examina as contas dos administradores dos órgãos municipais constituídos para a gestão do Regime Próprio de Previdência, com base em documentos e informações encaminhados por exigência de norma própria, no caso a Resolução nº TC – 16/94.

No julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, a legitimidade, a eficiência e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas. São os exatos termos do § 2º do art. 1º da Lei Complementar Estadual nº 202, de 15 de dezembro de 2000 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas.

Das sanções passíveis de imposição pelo Tribunal de Contas estão: o ressarcimento ao erário e a aplicação de multa de até cem por cento do valor do dano causado. E mais: verificada a ocorrência de dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico injustificado, bem como de desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos, o Tribunal providenciará a imediata remessa de cópia da documentação pertinente ao Ministério Público Estadual, para ajuizamento das ações civis e penais cabíveis.

Referências

Ministério da Previdência e Assistência Social, Secretaria de Assistência Social, **Municípios e a reforma da previdência**; apresentação [de] Roberto Brant. – Brasília: MPAS, SPS, 2001.

_____. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Previdência dos Servidores Públicos Municipais**; Marcelo Viana Estevão de Moraes – Brasília: MPAS, SPS, 2001. Coleção Previdência Social. Série estudos; v. 2.

_____. **Regimes Próprios de Previdência: Modelo Organizacional, Legal e de Gestão de Investimentos;** Flávio Marcílio Rabelo – Brasília: MPAS, SPS, 2001. Coleção Previdência Social. Série estudos; v. 11.

CARDOSO, Alexandre. **Previdência Social – Alternativas de Financiamento.** Revista da Associação dos Magistrados Brasileiros / Cidadania e Justiça. Ano 2, n° 4. 1° semestre. 1998. P.38-46.

BRASIL, Constituição [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil.** (Emenda Constitucional n° 20/1998).

BRASIL.. Lei Federal n° 9.717, de 27 de novembro de 1998. Lei Geral da Previdência do Setor Público.

Portaria MPAS n° 4.992, de 05 de fevereiro de 1999.

Orientação Normativa SPS n° 02, de 05 de setembro de 2002 (D.O.U. de 11/09/02).



Previdência dos Servidores Municipais: Homologação das Aposentadorias e Pensões da Administração Pública Municipal

Reinaldo Gomes Ferreira*

Considerações Iniciais

O objeto deste trabalho trata de um sucinto comentário sobre a homologação do Tribunal de Contas nos processos de aposentadorias e pensões concedidas pelas administrações públicas municipais, com enfoque mais específico aos documentos que devem compor os processos, abordando algumas das restrições mais freqüentes e a respectiva apreciação desses atos administrativos, para que posteriormente se procedam as compensações financeiras devidas entre os regimes de previdências, interesse maior das administrações públicas municipais.

Tendo firmado esta direção, cabe expor que a mola mestra dessa afluência financeira foi, sem dúvida, a edição da Lei Federal nº 9.796/99, de 5 de maio de 1999, que trata das compensações financeiras entre os regimes de previdência social da União, Distrito Federal, Estados e Municípios. Inserida no ordenamento jurídico previdenciário, esta norma veio a movimentar de forma bastante alarmante a corrida entre os entes federados para buscarem os recursos financeiros dos regimes previdenciários.

A referida Lei foi regulamentada pelo Decreto nº 3.112/99, de 6 de julho de 1999, que em seu art. 10, inciso V, proclama que estas compensações financeiras só poderão ser efetivadas após as homologações dos Tribunais de Contas. Conseqüentemente, foram remetidas quantidades elevadas de processos de aposentadorias e pensões para a apreciação nos Tribunais de Contas. Além disso, consoante a recente reforma da Previdência Social (Emenda Constitucional 20/98¹), e as novas modificações que estão por acontecer, houve aumento considerável de pedidos de aposentadorias que, num futuro breve, deverão também ser analisados pelos Tribunais de Contas.

* Inspetor da Diretoria de Controle de Municípios do Tribunal de Contas de Santa Catarina.

¹ Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que modificou o sistema de previdência social, e estabeleceu normas de transição.

Muito embora as apreciações destes atos administrativos pareçam simples, elas encaram questões de grande complexidade e relevância, até porque muitas leis municipais, notoriamente, por questões de hermenêutica colidem com a Constituição Federal, ensejando controvérsias que, muitas vezes, se esgotam no âmbito administrativo, fazendo com que os interessados busquem outros resultados na órbita do Poder Judiciário, com o fim de reformar as decisões proferidas pelos Tribunais de Contas.

O que se pretende contudo demonstrar é que quando se trata da homologação de atos administrativos, mais especificamente aos atos de concessão de aposentadorias e pensões, objeto de nosso estudo, os Tribunais de Contas deverão agir com total prudência e adequação às normas legais para efetuarem o registro correspondente, evitando esbarrar com a questão da celeridade face aos motivos financeiros que ora se despontam de maneira abrupta.

Da Competência de Apreciação dos Atos de Concessão de Aposentadoria e Pensões para fins de Registro no Tribunal de Contas

Ao Tribunal de Contas compete, nos termos da Constituição Federal e Constituição Estadual, o exame da legalidade das admissões, aposentadorias, reformas e pensões concedidas pelas autoridades administrativas.

Diante desta concepção dogmática, todos os atos de concessão de aposentadorias e pensões deverão ser necessariamente encaminhados ao Tribunal de Contas para proceder à apreciação à luz das normas legais existentes.

Segundo Levy², a tarefa de apreciar a legalidade dos atos de concessão de aposentadorias e pensões, consiste em um verdadeiro julgamento administrativo de competência exclusiva da Corte de Contas. Portanto, há o entendimento de que o julgamento das aposentadorias e pensões tem natureza meramente administrativa e não judicial.

O art. 71, inciso III, da Constituição Federal, concede poder ao Tribunal de Contas de auferir a legalidade do ato como forma de controle. Na Constituição Estadual de 5 de outubro de 1989, em conformidade com o disposto nos art. 59, inciso III, e art. 113 encontramos a mesma competência.

² LEVY, José Luiz. O Tribunal de Contas e as Aposentadorias. **Revista de Direito Administrativo**. Jul./set., 1999. p.136.

Nessa linha de raciocínio, convém expor que a fiscalização, ou seja, o controle do Tribunal de Contas sobre os atos administrativos, a fim de verificar a conformidade com os princípios legais, ocorre somente com a administração pública e não com o aposentado. A relação que se estabelece é de controle externo sobre um ato administrativo já acabado.

Da Análise dos Atos de Pessoal Remetidos para Efeito de Homologação

Jurisdição

Na jurisdição municipal, área territorial dentro da qual se limitará este trabalho, todas as administrações públicas, sejam elas administrações diretas (Prefeituras e Câmaras de Vereadores que possuem autonomia financeira) ou indiretas (Autarquias e Fundações), que realizam despesas com o erário público com pagamento de proventos ou pensões, deverão remeter os documentos relacionados nos arts. 76 e 78 da Resolução TC-16/94, referentes aos atos de concessão de aposentadoria, pensões ou qualquer outro ato que venha a modificar o fundamento legal do ato concessório, para serem registrados no Tribunal de Contas do Estado (art. 59, inciso III, art. 113, da Constituição Estadual, e art. 34, inciso II, da Lei Complementar 202/2000³).

Excluem-se apenas as administrações públicas que estão vinculadas ao Regime Geral de Previdência Social⁴, ou que tenham suas contribuições previdenciárias recolhidas ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS).

Por sua vez, isenta-se também, para fins de registro, os atos relacionados aos servidores que ocupam, exclusivamente, cargos comissionados, agentes políticos e os admitidos em caráter temporário (ACT's), conforme estabelece o art. 71, inciso III, da Constituição Federal e art. 59, inciso III, da Constituição Estadual (art. 1º, § 13º da Emenda Constitucional 20/98).

Dos Documentos Exigidos (Aposentadorias e Pensões)

A regulamentação para a remessa dos documentos exigidos está endereçada nos arts. 76 e 78, da Resolução TC 16/94. Vários documentos deverão compor o processo, bem como algumas formalidades devem ser observadas quanto à prática do ato, que merecem aqui ser abordadas.

³ SANTA CATARINA. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**. Florianópolis, 2000.

⁴ As contribuições organizadas sob forma de regime geral são administradas pelo INSS e este órgão está na jurisdição do Tribunal de Contas da União.

Aposentadoria

No entender de Alencar⁵ aposentadoria é:

“A garantia de inatividade remunerada, reconhecida aos funcionários que já prestaram longos anos de serviço, ou se tornaram incapacitados para as suas funções. Podem ser: compulsória; facultativa; e por invalidez.”

As aposentadorias deverão ser remetidas com os seguintes documentos:

- a) ato concessório ou ato legal, podendo ser um decreto ou portaria, contendo a qualificação, cargo ocupado, nível, referência, lotação, valor dos proventos, embasamento legal e assinatura do responsável competente;
- b) informações contendo nome, matrícula, categoria funcional, classe e referência. Tempo de serviço público a que pertencia o servidor, ou nele averbado com base em certidões de outros órgãos públicos⁶. Conversões estabelecidas em lei, tempo de serviço prestado a iniciativa privada averbado com base em certidão original expedida pelo INSS;
- c) histórico da vida funcional do servidor;
- d) valor da remuneração percebida na ativa e o cálculo dos proventos da inatividade;
- e) documento hábil que identifique a data de nascimento do inativo;
- f) requerimento do interessado quando se tratar de aposentadoria voluntária;
- g) na aposentadoria por invalidez, laudo circunstanciado de órgão médico oficial ou junta médica oficial, assinado por dois ou mais médicos;
- h) na aposentadoria por invalidez, decorrente de acidente de serviço, processo especial comprobatório do acidente, instaurado na forma da lei;
- i) declaração de bens que pode ser positiva ou negativa, conforme exigência do art. 22, da Constituição Estadual. Pode ser apresentada cópia da declaração de bens constante da Declaração Anual do Imposto de Renda.

Quanto às pensões

Os processos de pensão, disciplinados no art. 78 da Resolução TC 16/94, que tratam dos pagamentos mensais correspondentes aos valores das remunerações ou proventos dos servidores falecidos, devidos a seus dependentes, a partir da data de seus óbitos, observado o limite estabelecido em lei, devem ser remetidos com os seguintes documentos:

- a) requerimento de habilitação do beneficiado;
- b) certidão de óbito;

⁵ ALENCAR, José Daniel de. **Dicionário de Auditoria**. s/l: Brasiliãna, 1984.

⁶ Alterado pela Resolução nº TC 01/96, de 8/5/96.

- c) prova hábil da condição de beneficiário;
- d) processo de comprovação do acidente em serviço;
- e) ato concessório da pensão;
- f) indicação do valor da remuneração.

Das Restrições mais Frequentes

Colocaremos agora um rol de restrições mais frequentes, em ordem decrescente, que tem se mantido ao longo das análises realizadas nos processos de concessões de aposentadorias e pensões. Como já mencionado, no início deste trabalho, algumas destas restrições se dão por questões de interpretações divergentes daquelas já consagradas por este Tribunal de Contas, pacíficas em decisões de vários outros Tribunais de Contas.

Em síntese, podemos listar:

- a) averbação de tempo de serviço rural sem a devida comprovação do recolhimento das contribuições devidas;
- b) tempo de serviço insuficiente, em função de arredondamento previsto em lei municipal, vedado pela Constituição Federal (art. 40, § 1º, incisos II e III, “a”, “b”);
- c) cópia da certidão de tempo de serviço prestado na iniciativa privada, quando deveria ser original (art. 76, inciso II, “c”, da Resolução TC16/94 – alterada pela Resolução TC 01/96);
- d) ausência do demonstrativo de cálculo, onde fique demonstrado o valor total dos proventos, discriminando os valores contidos;
- e) ausência de laudo pericial no caso de pagamento de gratificação a título de insalubridade;
- f) ficha funcional apresentando a movimentação completa da vida funcional do servidor.

Da Homologação (Aposentadoria e Pensões)

A análise dos processos de aposentadorias e pensões, remetidos pelas administrações públicas municipais, terá como objetivo principal o exame da legalidade dos atos concedidos, observando os dispositivos específicos contidos na Constituição Federal, Constituição Estadual e Leis Municipais. Quanto ao procedimento de apreciação este está norteado pela Lei Orgânica⁷ e no Regimento do Tribunal⁸.

⁷ Lei Complementar nº 202/2000, de 15/12/2000.

⁸ Resolução nº TC-06/2001, de 03/12/2001.

Após o ingresso (protocolo), os documentos são devidamente autuados e distribuídos aos Relatores que presidirão a instrução dos autos do processo. O respectivo processo será analisado pelo Corpo Instrutivo (técnicos) que emitirá um parecer. Da mesma forma, o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas realiza um exame do processo e também expede parecer. Poderão ser emitidas diligências que se fizerem necessárias. Posteriormente, o processo é encaminhado ao Relator que, considerando os pareceres do Corpo Instrutivo e do Ministério Público, emitirá e seu parecer e voto que será submetido à apreciação do Tribunal Pleno (art. 35, da Lei Orgânica e art. 123, do Regimento Interno). Por fim, o Tribunal Pleno pronuncia a decisão, que poderá ser preliminar ou definitiva. No julgamento definitivo o Tribunal poderá **registrar** ou **denegar**⁹ o ato administrativo (art. 36, § 2º, da Lei Orgânica). A decisão será publicada e encaminhada ao responsável para que se procedam as medidas necessárias.

Da Compensação Financeira¹⁰

Feitas às exposições sobre as atribuições do Tribunal de Contas, especificamente aos atos de concessão de aposentadorias e pensões, cabem às administrações públicas municipais (âmbito deste trabalho), procederem as compensações que lhes são devidas.

Após a decisão do Tribunal de Contas, os documentos originais serão devolvidos à origem juntamente com a cópia da decisão proferida.

O Decreto nº 3.112, de 6 de julho de 1999, que dispõe sobre a regulamentação da Lei nº 9.796, de 5 de maio de 1999, que versa sobre compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes próprios de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, reza em seu art. 10, inciso V, o seguinte:

Art. 10 – [...].

V - cópia do ato expedido pela autoridade competente que concedeu a aposentadoria ou a pensão dela decorrente, bem como o de homologação do ato concessório do benefício pelo Tribunal ou Conselho de Contas competente (grifo nosso).

Resta aos jurisdicionados, que reclamam as compensações junto ao regime geral de previdência social, o aguardo da decisão do julgamento dos atos administrativos (homologação) pelo Tribunal de Contas. Só assim é que se efetivará o acerto de contas.

⁹ Grifo nosso.

¹⁰ Lei 9.796 de 5 de maio de 1999, que dispõe sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia (Cols.). 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998**.

Diário Catarinense, de 1 maio, 2003, p.5.

SANTA CATARINA. Constituição de 1989. **Constituição do Estado de Santa Catarina**. – Florianópolis: DDSG - ALESC, 2000

SANTA CATARINA, Tribunal de Contas. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Santa Catarina: Lei Complementar à Constituição do Estado nº 202/2000**. – Florianópolis: Tribunal de Contas, 2001.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. **Resolução TC-16/94, de 21/12/1994**.

SANTA CATARINA, Tribunal de Contas. **Regimento Interno do Tribunal de Contas de Santa Catarina, Resolução nº 06/2001** – Florianópolis: Tribunal de Contas, 2001.

BRASIL. **Lei n. 9.796, de 5 de maio de 1999**. Dispõe sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

BRASIL. **Decreto nº 3.112/99, de 6 de julho de 1999**.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. Inspeção de Atos de Pessoal. Diretoria de Controle de Municípios do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

Manual Básico dos Atos de Pessoal da Administração Pública Municipal.

LEVY, José Luiz. O Tribunal de Contas e as Aposentadorias. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, jul./set., 1999. p.136.

ALENCAR, José Daniel de. **Dicionário de Auditoria**. Brasileira, 1984.

Anexo 1: Principais pontos da reforma da previdência¹¹.

As mudanças propostas na Reforma da Previdência que se encontram em tramitação no Congresso, atingem servidores públicos das esferas federal, estadual e municipal e trabalhadores da iniciativa privada.

¹¹ **Diário Catarinense**, de 1 maio., 2003, p.5.

Podem ser destacados os seguintes pontos:

Teto das Remunerações

A proposta prevê um teto de R\$ 17.170,00 (dezesete mil, cento e setenta reais) da remuneração dos servidores públicos dos três poderes.

A medida atingiria os atuais e os novos servidores, ativos e inativos, os ocupantes de cargos comissionados e agentes políticos.

O limite incidirá sobre suas remunerações, subsídios, aposentadorias e pensões.

Limite dos Proventos das Aposentadorias

Os servidores terão o mesmo teto da aposentadoria da iniciativa privada, que passa dos atuais R\$ 1.561,00 (um mil, quinhentos e sessenta e um reais), para R\$ 2.400,00 (dois mil e quatrocentos reais).

A integralidade dos proventos só será alterada para os servidores que ingressarem após a aprovação desta emenda.

Fundos de Pensão

Os servidores que quiserem receber mais de R\$ 2.400,00 (dois mil e quatrocentos reais) terão que contribuir para fundos de previdência complementar, que serão fechados, sem fins lucrativos e administrados em parceria de servidores e governos.

Contribuição dos Ativos

Haverá padronização da contribuição mínima dos servidores públicos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Contribuição dos Inativos

O inativo que recebe proventos acima de R\$ 1.058,00 (um mil e cinquenta e oito reais) terá um desconto de 11% (onze por cento). A contribuição dos inativos incidirá somente sobre a parte que exceder de R\$ 1.058,00 (um mil e cinquenta e oito reais).

Quanto à Idade

A idade mínima para homens será de 60 (sessenta) anos e 55 (cinquenta e cinco) anos para mulheres.

Antecipação da aposentadoria

Haverá a redução de 5% (cinco por cento) no valor do benefício por ano de antecipação, para os

atuais servidores que optarem pela aposentadoria a partir de 48 (quarenta e oito) anos para mulheres e 53 (cinquenta e três) anos para homens, até o limite de 35 % (trinta e cinco por cento).

Proventos Proporcionais

Os proventos da inatividade só serão integrais para os servidores que contarem tempo de serviço - 35 (trinta e cinco) anos - de contribuição na área pública. Os servidores que computarem tempo de serviço na iniciativa privada terão os proventos proporcionais.

Pensões

As pensões deixarão de ser integrais. O valor máximo passa a ser de 70% (setenta por cento) do benefício. A regra só valerá para os futuros pensionistas.



O Sistema de Controle Interno no Âmbito Municipal e o Tribunal de Contas

João Luiz Gattringer*

Considerações Iniciais

A fiscalização na Administração Pública brasileira, consoante disposto no art. 70 da Constituição Federal, relativamente à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Destarte, a fiscalização na Administração Pública se realiza através da convergência entre os controles externo e interno.

Todavia, o objetivo deste trabalho não diz respeito ao controle da Administração Pública como um todo, mas tão somente visa tecer algumas considerações acerca do Sistema de Controle Interno no âmbito municipal, de modo a possibilitar seu aperfeiçoamento e sua implementação para o cumprimento do mandamento constitucional, dada a imprescindibilidade de sua manutenção.

Desde a Constituição Federal de 1967, alterada pela EC 01/69, já era previsto a manutenção do sistema de controle interno pela a Administração Pública, contudo, afeito tão somente ao Poder Executivo¹. Entretanto, com a promulgação da Carta Federal de 1988, houve um acréscimo qualitativo na sua finalidade, se comparada com àquela assentada na Constituição anterior, especialmente porque agora se determina a manutenção do sistema de controle interno, de forma integrada, na esfera dos três poderes, como também, foram-lhe acrescentadas novas atribuições, tais como: a avaliação e cumprimento das metas previstas nos instru-

* Diretor de Controle dos Municípios do Tribunal de Contas de Santa Catarina.

¹ CF/67 Alterada pela EC 01/69, art. 71: O Poder Executivo manterá sistema de controle interno a fim de:

I – criar condições indispensáveis para assegurar a eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa;

II – acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento; e

III – avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

mentos de planejamento - plano plurianual, programas de governo e orçamentos; a comprovação da legalidade e avaliação dos resultados, quanto a eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; o controle das operações de crédito, avais e garantias.

Isto posto, a nova ênfase dada pelo ordenamento Constitucional ao sistema de controle interno, não mais consiste em verificar apenas questões ligadas à observância das normas e demais exigências legais, ou seja, ao mero cumprimento dos aspectos legais e formais do gasto público, mas também, manter o controle quantitativo e qualitativo da eficiência e eficácia dos recursos públicos. Entretanto, fator preponderante nos dois textos constitucionais diz respeito à função conferida ao sistema de controle interno que é a de assegurar que o controle externo tenha condições de exercer a sua missão institucional.

Deste modo, o objetivo central deste trabalho, prende-se em examinar, ainda que sucintamente, a forma de instituição, a competência, a finalidade ou atribuições e as responsabilidades sobre Sistema de Controle Interno, como também, o modo com que este visa assegurar a eficácia do controle externo. Portanto, o tema proposto - o Sistema de Controle Interno no Âmbito Municipal e o Tribunal de Contas - procura fornecer alguns subsídios a uma lacuna existente no que diz respeito ao funcionamento do controle interno dentro da administração municipal, de modo a possibilitar melhor fiscalização pelos Órgãos de Controle Externo.

Distinção Entre Controle, Controle Interno e Sistema de Controle Interno

Segundo Ferreira (1986, p.469) controle é “[...] 2. Fiscalização exercida sobre as atividades das pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades não se desviem das normas preestabelecidas [...]”.

Para que a função controle seja exercida é necessário que se tenha, primeiramente, dois pressupostos: o planejamento, onde se dá o estabelecimento dos objetivos, das políticas, e da situação proposta, que se deseja atingir, atribuindo-se também os padrões de desempenho – a previsão e a execução; o mandato e o cumprimento. E, de outro lado, a operacionalização ou a execução, onde se constata a efetivação dos padrões traçados, ou a implementação daquilo que foi planejado.

Então, o controle se dá no confronto entre os padrões de medida com as tarefas realizadas, isto é, a comparação entre o planejamento e a execução.

Entretanto, a Constituição Federal estabelece que o funcionamento do controle interno na Administração Pública deve-se dar de forma sistêmica. Dessa forma, para que se tenha um perfeito entendimento do que seja sistema de controle interno, torna-se necessário definir o que é um “sistema”, como também, o que é e como deve funcionar o “controle interno”.

Sistema, para Ferreira (1986, p.1594), significa:

[...] 2. Disposição das partes ou dos elementos de um todo, coordenados entre si, e que funcionam como estrutura organizada. [...] 6. Conjunto ordenado de meios de ação ou de idéias, tendente a um resultado; plano; método [...].

Por sua vez, controle interno segundo o AICPA - American Institute of Certified Public Accountants (apud Gattringer, 1991,p.17) pode ser definido como:

[...] o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.

Portanto, pela definição do AICPA depreende-se que as funções do controle interno vão além daquelas relacionadas à contabilidade e finanças.

O AICPA ainda subdivide o controle interno em **contábeis**, que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis; e, **administrativos**, que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e obediência às políticas administrativas.

Assim, em outras palavras, **o controle interno contábil** relaciona-se com o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados para a proteção (salvaguarda) do patrimônio, exatidão e integridade (fidedignidade) dos registros contábeis e, **o controle administrativo**, compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que se relacionam com a eficiência das operações e com as políticas da entidade.

Segundo Vieira (1991, p. 23), o termo controle interno, que é o próprio controle, tem sua atuação exercida tanto sobre o planejamento e a operação/execução, quanto sobre o próprio controle. Diz ainda que

[...] enquanto a função controle é sistematizada e institucionalizada dentro da organização objetivando reduzir ao mínimo os desvios resultantes do confronto entre o realizado e o planejado, o controle interno atua de forma intermitente e diferenciada sendo independente no processo administrativo.

Dessa forma, o sistema de controle interno congrega a organização como um todo e se subdivide em controles internos contábeis e administrativos. A visão sistêmica do controle interno dá a idéia de conjunto que, formado por setores interdependentes, atuam coordenadamente entre si buscando um fim específico. Essa atuação incumbe-se dentro da organização, onde cada setor, sincronizadamente, deve agir de forma articulada e coordenada, onde, reciprocamente um complementa e fiscaliza a atuação do outro. Por outras palavras, o sistema de controle interno é um conjunto de setores que, durante a sua atuação no desenvolver das atribuições que lhes são conferidas, auto fiscalizam-se e fiscalizam-se uns aos outros, de modo a cumprir um fim que lhe é imputado. Contudo, tudo isso deve acontecer sob orientação a partir de um órgão central.

Fator relevante a ser considerado é que a Administração Pública rege-se pelo princípio estrito da Legalidade, isto é, todas as atividades da Administração Públicas encontram-se vinculadas ao que estiver determinado em lei². Assim, por conseqüência, o sistema de controle interno também deve se orientar formalmente, ou seja, através de normatização.

A visão sistêmica abrange ainda o que se pode chamar de “controle do controle”, ou auditoria interna, que é uma função e não se confunde com controle interno e com sistema de controle interno. Os controles internos dizem respeito aos procedimentos que cada setor utiliza para proteger seus ativos e realizar suas atividades operacionais com eficácia. A auditoria interna é uma forma de autofiscalização com vistas ao cumprimento das atribuições determinadas, sendo um dos componentes do sistema de controle interno. Por sua vez, o sistema de Controle Interno refere-se ao funcionamento conjunto e coordenado dos controles internos, englobando as funções de auditoria interna e os controles internos contábeis e administrativos, que devidamente normatizados e sob orientação a partir de um órgão central cumprem a função de bem gerir o patrimônio público.

O Sistema de Controle Interno

Conceito

Consoante o Guia de Orientação sobre Auditoria Internacional – N. 05 da Federação Internacional de Contadores – IFAC (Apud Santos et al. 1998, p.27):

² Princípio da legalidade estabelecido no caput do art. 37 da Constituição Federal de 1988.

O sistema de controle interno constitui-se do plano organizacional, bem como da totalidade de métodos e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para ajudar alcançar o objetivo administrativo de assegurar, tanto quanto possível, a condução ordeira e eficiente de seus negócios, incluindo observância de políticas e normas administrativas, a salvaguarda física dos ativos, a prevenção e detecção de erros e irregularidades, a integridade dos registros contábeis e a tempestiva preparação de demonstrações contábeis confiáveis. O sistema de controle interno vai além dos assuntos que se relacionam diretamente com as funções do sistema contábil. Os elementos do sistema de controle interno, isoladamente considerados, são conhecidos como controles internos, os quais, agregadamente, são conhecidos como sistema de controle interno.

Competência

As regras que estabelecem a competência do sistema de controle interno, no plano Federal, estão insculpidas no *caput* do art. 70 da Constituição Federal, que assim grafa:

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

(grifamos)

No caso dos Municípios, respeitando a autonomia deferida pelo texto Constitucional, o sistema de controle interno está a cargo do Poder Executivo, conforme dispõe o art. 31 da Carta de 1988:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo e, pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei.

(grifamos)

Na esfera dos Municípios catarinenses, a Constituição Estadual define a forma de controle e fiscalização, no artigo 113, que assim dispõem:

Art. 113. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública municipal, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, a aplicação das subvenções e renúncia de receitas, é exercida:

I – pela Câmara Municipal, mediante controle externo;

II – pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal.

(grifamos)

Destarte, a competência do sistema de controle interno centra-se na fiscalização das atividades da entidade, como também visa oferecer condições para que o Poder Legislativo possa exercer de forma plena o controle externo. Convém ressaltar que o exercício do

controle externo efetivado pelo Poder Legislativo, segundo preceitos constitucionais, se faz com o auxílio dos Tribunais de Contas³, cuja organização se rege por Lei Orgânica⁴ própria e Regimento Interno⁵.

Atribuições

As atribuições para o sistema de controle interno no âmbito federal, que visam dirigir sua finalidade de modo a dar condições de eficácia ao controle externo, estão também delineadas no texto Maior. Assim sendo, os objetivos do sistema de controle interno estão definidos nos incisos I a IV do artigo 74 da Constituição Federal, que assim escreve:

*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.

(grifamos)

Para o caso dos demais entes da Federação, por simetria com o texto Maior, estes se submetem a aplicação dessas regras, no que for aplicável, conforme grafado no art. 75 da Constituição Federal:

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

Por consequência, as atribuições do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, enquanto órgão de controle externo, são delineadas na Lei Complementar n° 202/00⁶, e também empresta sua função imperativa para estabelecer prazo para que os Po-

³Constituição Estadual/89 – Art. 113. [...] § 1° - O controle externo da Câmara Municipal é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas, observado, no que couber e nos termos da lei complementar, o disposto nos arts. 58 a 62.

⁴Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Santa Catarina - Lei Complementar Estadual n° 202, de 15 de dezembro de 2000.

⁵Regimento Interno do Tribunal de Contas de Santa Catarina – Resolução n° TC – 06/2001, de 03 de dezembro de 2001.

deres do Estado e os Municípios implantem seus sistemas de controles internos e comuniquem ao Tribunal de Contas⁷.

Ainda, no âmbito do Tribunal de Contas de Santa Catarina, o sistema de controle interno é tratado no Título IV, artigos 128 a 132, do Regimento Interno – Resolução nº TC – 06/2001, de 03 de dezembro de 2001 - onde além de se listar a finalidade do sistema de controle interno já descrita nos diplomas Constitucionais, também lhes são impostas a realização de atividades, tais como: organizar e executar auditorias, alertar as autoridades competentes para a instauração de tomadas de contas especiais, quando couber, comunicar o Tribunal de contas sobre as providências adotadas face a correção de ilegalidades e irregularidades, como também o ressarcimento de eventual dano causado ao erário.

Objetivo ou Finalidade

A finalidade do sistema de controle interno está fixada no art. 74, incisos I a IV, da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 74. [...] 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.

Assim sendo, o sistema de controle interno deve permitir: o controle das metas instituídas pelo planejamento no plano plurianual⁸, como também, do acompanhamento e execução dos programas de governo estabelecidos na lei orçamentária; o controle da legalidade, legitimidade e economicidade (eficácia e eficiência) da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, relativo à aplicação dos recursos públicos quer por órgãos da própria Administração, quer pelo setor privado; o controle das operações de créditos, avais, garantias direi-

⁶ Esta Lei Complementar substituiu a Lei Complementar Estadual nº 31/90, face a necessidade de adaptações à ordem jurídica vigente e principalmente às modificações introduzidas pela Constituição Federal através das Emendas Constitucionais nºs 19 e 20, de 1998, como também pela Lei de Responsabilidade Fiscal (in Exposição de Motivos da LC 202/2000).

⁷ Consoante nova redação dada ao art. 119 da Lei Complementar nº 202/00- Fica estabelecido o prazo até o final do exercício de 2003 para a implantação do sistema de controle interno dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Estado e, no que couber, do Município, fazendo-se a devida comunicação ao Tribunal de Contas..

⁸ Consoante o § 1º, do art. 165 da CF/88, o plano plurianual visa atender a dois objetivos: I – fixar as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para as despesas de capital e os correspondentes custos de operação e manutenção delas decorrentes; II – fixar as despesas relativas aos programas de duração continuada.

tos e haveres; e, apoiar o controle externo em sua missão institucional, quer oferecendo rotinas seguras para o desempenho das funções atribuídas à Administração Pública, quer identificando originalmente as irregularidades ou vícios cometidos por administradores ou pessoas físicas ou jurídicas, submetidos a este controle.

Portanto, o sistema de controle interno tem a finalidade de assegurar, nas várias fases do processo decisório, que o fluxo de informações e que a implementação das decisões se revistam de necessária legalidade, legitimidade e confiabilidade, perseguindo sempre quanto ao mérito, a economicidade, eficácia e eficiência. Conseqüentemente, os objetivos específicos de um sistema de controle interno visam principalmente:

- 1) Garantir a veracidade das informações e relatórios contábeis financeiros e operacionais;
- 2) Prevenir erros e irregularidades e, em caso de ocorrência destes, possibilitar descobri-los o mais rapidamente possível;
- 3) Localizar erros e desperdícios promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao registrarem-se as operações;
- 4) Estimular a eficiência do pessoal mediante a discussão e acompanhamento que se exerce através de relatórios;
- 5) Salvaguardar os ativos e, de modo geral, obter-se um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais das operações e transações da entidade;
- 6) Estabelecer parâmetros que permitam avaliar o desempenho da organização, face às metas estabelecidas nas suas várias áreas.

O sistema de controle interno também visa, segundo sua natureza, atingir os seguintes objetivos:

- 1) **Integralidade** - Assegurar que as informações, registros e providências etc., abrangam a totalidade dos fatos ocorridos, ou seja, tudo o que deveria ter sido executado, registrado, decidido, promovido, informado, etc., foi de fato, feito.
- 2) **Exatidão** - Assegurar que a execução, a valorização, a informação e os registros se revistam da necessária e adequada exatidão.
- 3) **Pontualidade** - Assegurar que as épocas, os cronogramas, as datas etc., foram rigorosamente respeitados.
- 4) **Autorização** - Assegurar que todos os atos de gestão estejam adequadamente autorizados pela pessoa competente, e condizente com as normas traçadas.
- 5) **Economicidade** - Assegurar que o que está sendo controlado justifica o custo da operação. Relação custo X benefício.

A Atuação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública Municipal

Como já visto, a fiscalização contábil, financeira e orçamentária da Administração Pública, está disciplinada no texto constitucional, nos artigos 70 a 75, e replicado, para o âmbito dos municípios catarinenses, na Constituição Estadual/89, art. 113, onde se assenta que esta será exercida pela Câmara Municipal, com o auxílio do Tribunal de Contas, mediante controle externo, e, pelo sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal. Desse modo, identificam-se duas formas de controle na Administração Pública Municipal: o Controle Externo, desempenhado por órgãos e instituições situados fora do Poder Executivo, e, entre os principais estão o Poder Legislativo e o Tribunal de Contas; e o Controle Interno, realizado através dos próprios órgãos ou entidades responsáveis pelas atividades controladas, pelos agentes públicos da própria estrutura hierarquizada desses órgãos ou entidades, dentro da própria Administração.

Assim, o controle interno, que também pode ser denominado como controle administrativo ou autocontrole, que por obrigação constitucional ou legal, deve ser realizado no âmbito de cada Poder sobre suas próprias atividades administrativas, com objetivo de conformá-las com os ditames estabelecidos pelo regramento legal. Congrega pois, além das atividades administrativas do Poder Executivo, àquelas dos Poderes Legislativo e Judiciário, como também, das demais entidades e órgãos autônomos componentes da Administração Pública, sem deixar de lado as atividades delegadas pelo poder público aos particulares. Cabe ressaltar que no âmbito municipal, conforme determina o art. 31 da Constituição Federal, o sistema de controle interno será implementado pelo Poder Executivo, na forma da lei.

Saliente-se que o autocontrole defere às entidades ou órgãos componentes da Administração Pública, um poder-dever de revisar seus próprios atos sem a necessidade de intervenção de outros Órgãos ou autoridades alheias a entidade ou órgão que o executa (principalmente o Poder Judiciário). Desta forma, o autocontrole deve ser executado de ofício, atingindo qualquer aspecto controlado – legalidade, legitimidade, economicidade, eficácia, eficiência, etc. – inclusive a conveniência da realização do ato respectivo.

Sobre a abrangência, a forma e o alcance da fiscalização contábil, financeira e orçamentária da Administração Pública Federal, o artigo 70 da Constituição Federal determina:

1) que a fiscalização compreende: a financeira, a orçamentária, a operacional e a patrimonial.

2) que o alcance do controle se deve dar quanto: à legalidade, à legitimidade, à economicidade, e a aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

3) As pessoas que se sujeitam a esse tipo de controle são: a União e entidades da administração direta e indireta, como também qualquer pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. Por correlação definida no art. 75 da Constituição Federal, assim também se deve conformar a fiscalização dos Estados e dos Municípios, no que couber.

Sobre o sistema de controle interno na Administração Pública, o artigo 74 da Constituição Federal consolida sua finalidade. Contudo, enquanto não editada a Lei Complementar que regulamentará o art. 165, § 9º, o disciplinamento do controle interno ainda encontra guarida na Lei Federal nº 4320/64, artigos 75 a 80.

Diz o Art. 75 da Lei Federal nº 4320/64:

Art. 75 - O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

O Capítulo II da Lei Federal nº 4320/64⁹ destina-se à regulamentação do controle interno, que deve observar, para o âmbito municipal, o contido nos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal de 1988, e assim está disposto:

Art. 76 - O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle que se refere o artigo 75, concomitante e subseqüente.

Art. 77 - A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subseqüente.

Art. 78 - Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, 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 estabelecidas para cada atividade.

⁹ Lei nº 4320/64, Capítulo II – Do Controle interno, arts. 76 a 80.

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.

Aos três controles traçados no art. 75 da Lei 4320/64, quais sejam: a) o da legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; b) o da fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; e, c) o relativo ao cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços, agregue-se a avaliação dos resultados das gestões orçamentárias, financeira e patrimonial segundo os princípios da eficiência e eficácia, inseridos pelo incisos I e II do art. 74 da Constituição Federal.

O exercício do controle, que se refere o art. 77 da Lei 4320/64, será prévio, concomitante e subsequente. Segundo Giacomoni (1989, p.215)

O controle Prévio, é possibilitado pelo empenho, primeiro dos estágios da despesa; relatórios de andamento, balancetes periódicos etc., são instrumentos que permitem a realização de verificações concomitantes; já a verificação subsequente terá por base os relatórios finais, prestações de contas e balanços elaborados após a execução do empreendimento ou encerramento do exercício.

Giacomoni ainda observa que

quanto a fixação das competências, a Lei nº 4320/64 não faz nenhuma recomendação especial relativamente ao controle adjetivo (Art. 75 I e II). Deduz-se daí, que essas responsabilidades atingem toda a instituição, distribuindo-se por seus diversos escalões.

Já quanto ao controle substantivo¹⁰, a Lei nº 4320/64 determina no art. 79, que o controle seja efetuado pelo órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária (órgão central de orçamento) ou outro indicado na legislação, e na forma do parágrafo único do mesmo artigo, que sua confecção se faça através de unidades de medidas previamente estabelecidas, ou seja, através de metas físicas fixadas¹¹.

O Sistema de Controle Interno e a Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 59, condiciona a fiscalização da gestão fiscal através do sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, e pelo Poder Legislativo diretamente, quando possível – através de Comissões Parlamentares

¹⁰ Lei nº 4320/64, Art. 75, III.

¹¹ Segundo Giacomoni, (1989, p. 216) “[...]a execução desse tipo de controle somente se obtém através da classificação funcional programática do orçamento”.

de Inquéritos, Sustação de atos e contratos, etc., ou com o auxílio do Tribunal de Contas, que age mediante tutela Constitucional¹².

Essa fiscalização terá como objetivo verificar:

- a) o atingimento das metas estabelecidas na Lei de diretrizes orçamentárias;
- b) a observância dos limites e condições para a realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar;
- c) as medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- d) as providências tomadas conforme disposto no art. 31 da Lei de Responsabilidade Fiscal, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- e) a destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista restrições constitucionais e consoante ao art. 44 da Lei de Responsabilidade Fiscal; e,
- f) o cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais¹³, quando houver.

Ademais, o parágrafo único do art. 54 da Lei de Responsabilidade Fiscal, impõe atribuição aos responsáveis pelo controle interno em assinar o relatório de gestão fiscal, emitidos pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no artigo 20 da citada lei.

Guardando conformidade com o texto Constitucional, o sistema de controle interno no ambiente Estadual deve ser efetuado na esfera de cada Poder¹⁴, ou seja, haverá um órgão centralizador responsável pelo sistema de controle interno em cada Poder e, seu responsável direto deverá assinar os relatórios emitidos pelos Poderes, embora o artigo 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, mencione além destes, o Ministério Público e os Tribunais de Contas, estes últimos vinculados ao Poder Executivo e Legislativo, respectivamente, a que se subordinam. Já no ambiente municipal, o sistema de controle interno está somente a cargo do Poder Executivo¹⁵ e, assim sendo, quem deveria assinar todos os relatórios - Relatório Resumido da Exe-

¹² A competência do Tribunal de Contas da União está tratada no art. 71 da Constituição Federal, secundado pelo art. 59 da Constituição Estadual/89, relativamente à competência do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina,

¹³ Ver EC 25/00, que alterou o inciso VI do art. 29 da CF/88 e acrescentou o art. 29-A à Constituição Federal, que dispõe sobre limites de despesas com o Poder Legislativo Municipal.

¹⁴ Constituição do Estado de Santa Catarina/89, art. 58.

¹⁵ Constituição Federal art. 31; Constituição do Estado de Santa Catarina/89, Art. 113, inciso II.

cução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal - emitidos no Município seria o responsável pelo sistema de controle interno do Poder Executivo. Contudo, a Lei de Responsabilidade Fiscal obriga que o Poder Legislativo seja também responsável pela emissão do relatório de gestão fiscal de sua competência, mesmo que não tenha autonomia orçamentária e financeira, o que obriga o Poder Legislativo submeter seu Relatório de Gestão Fiscal ao responsável pelo sistema de controle interno do Poder Executivo.

Avaliação do Sistema de Controle Interno

Como visto, o sistema de controle interno congrega a organização como um todo e se subdivide em controles internos contábeis e administrativos. A visão sistêmica do controle interno dá a idéia de conjunto que, formado por setores interdependentes, atuam coordenadamente entre si buscado um fim específico.

Por conseguinte, o sistema de controle interno de uma entidade se compõe de diversos subsistemas de controle interno, interligados, a saber: de orçamentos; de pessoal e folha de pagamento; de receita; de créditos; de dívidas; de patrimônio; de disponibilidades financeiras, etc. Assim, cada subsistema, conforme descrito anteriormente, terá o traço da sua forma contábil e administrativa de controle, indicando os seus responsáveis diretos.

Também já foi visto que o sistema de controle interno no âmbito estadual se dá na esfera de cada Poder (Executivo, Legislativo e Judiciário) e órgãos (Ministério Público e Tribunal de Contas). Já no ambiente municipal, o mesmo é efetuado pelo Poder Executivo. Assim, além da necessária normatização do sistema de controle interno - porque a Administração Pública se rege pelo princípio da legalidade - também é necessário que um órgão central fique responsável pela sua coordenação e orientação, que, além buscar a primazia sobre o referido sistema, através de constantes e rotineiras avaliações, com objetivo de determinar a possibilidade do sistema de controle interno, produzir dados contábeis confiáveis, proteger os ativos da entidade e identificar caminhos mais eficazes para o atingimento dos objetivos traçados, deve, sobretudo, responsabilizar-se pelas informações e assinatura dos relatórios extraídos do sistema como um todo, para atender mandamentos legais, principalmente àqueles contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

A atuação do sistema de controle interno incumbe-se dentro da organização, onde cada setor, sincronizadamente, deve agir de forma articulada e coordenada, onde, reciprocamente um complementa e fiscaliza a atuação do outro. De outra maneira, o sistema de con-

trole interno é formado por um conjunto de setores que, durante a sua atuação, no desenvolver das atribuições que lhes são conferidas, auto fiscalizam-se e fiscalizam-se uns aos outros, de modo a cumprir um fim que lhe é imputado. Contudo, tudo isso deve acontecer sob orientação a partir de um órgão central.

Vê-se então, que não se pode distrair que o controle interno sistêmico atua se autofiscalizando, como assevera Pessoa (2000, p.463) o controle interno:

é realizado por órgãos e agentes públicos situados no interior do aparato administrativo. Faz parte da própria estrutura hierarquizada dos órgãos e entidades públicas o poder-dever de fiscalização dos superiores hierárquicos sobre os seus subalternos. Muitas vezes, o próprio órgão, entidade, ou autoridade pública responsável pela edição de determinado ato administrativo tem a competência-dever de proceder ao reexame do mesmo, quando questionada sua legalidade ou legitimidade.

Avaliação do Sistema Efetuada pela própria Administração

Com referência a avaliação do sistema de controle interno dentro da própria administração, fator de destaque cinge-se a auditoria interna que, muitas vezes, erroneamente, é tida como sinônimo de controle interno. Conforme já mencionado anteriormente, o papel da auditoria interna, enquanto atividade desenvolvida por técnicos do próprio quadro de servidores da entidade, visa avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controles internos que se encontram operando na própria entidade. Difere, pois, dos controles internos, já que estes se referem ao conjunto de métodos e medidas pelas quais uma organização controla suas atividades, objetivando salvaguardar seu patrimônio, produzir registros contábeis exatos e confiáveis, visando alcançar seus objetivos traçados, com eficiência, eficácia e economia.

Assim, uma das fases mais importantes da auditoria interna consiste em examinar detalhadamente o sistema de controle interno que se encontra operando na entidade, objetivando determinar se estes são adequados e se prestam ao cumprimento das determinações estabelecidas pela administração. Em outros termos, significa dizer que o auditor interno deverá avaliar a eficiência do sistema de controle interno, de modo a determinar o seu grau de confiabilidade, definindo então o volume de testes que irá aplicar para fundamentar a sua opinião.

Então, o ponto base para a determinação da extensão dos trabalhos da auditoria interna é relativamente a avaliação do sistema de controle in-

terno. Quanto mais confiável for esse sistema, menor será o trabalho da auditoria interna e, por conseqüência, menor será o volume de testes para se certificar essa confiabilidade. Porém, quanto mais vulnerável ou deficiente for o sistema, maior será o trabalho da auditoria interna e, conseqüentemente, maior será o volume de testes para se chegar a um razoável juízo sobre as operações da entidade.

Segundo o Guia da Federação Internacional de Contadores – IFAC (Apud Santos et al. 1998, p.28) os fatores que mais afetam o ambiente de controle interno são:

a) **Estrutura Organizacional:** A estrutura organizacional de uma entidade serve como molde orientando a direção e controle de suas atividades. Uma boa estrutura permite haver comunicação e delegação de autoridade, bem como definição da extensão das responsabilidades. Tanto quanto possível, tal estrutura deverá ser montada para que não seja permitido a qualquer indivíduo passar por cima do sistema de controles, devendo a estrutura promover adequada segregação de funções incompatíveis. Funções são ditas “incompatíveis” se o seu exercício conjunto (por um mesmo indivíduo) permitir que se cometam ou se ocultem quaisquer erros ou irregularidades. Funções que tipicamente são segregadas são o acesso a ativos, a autorização, execução de transações e manutenção de registros contábeis.

b) **Supervisão Administrativa:** A administração cabe elaborar e manter em operação um sistema de controles internos. Ao desempenhar sua responsabilidade de supervisão, a gerência deverá periodicamente avaliar a adequação dos controles internos, a fim de assegurar que todos os controles internos significativos estejam operando efetivamente. Quando a entidade dispuser de um departamento de auditoria interna a administração poderá delegar a este departamento algumas das suas funções de supervisão, em especial a da revisão dos controles internos. Esta função específica da auditoria interna constitui um componente estanque de controle interno, exercido por uma equipe especialmente designada dentro da entidade, para determinar se os controles internos são bem definidos e exercidos com propriedade.

c) **Quadro de funcionários:** O correto funcionamento de qualquer sistema depende da competência e honestidade daqueles que operam. As qualificações, seleção e treinamento, bem como características pessoais dos funcionários envolvidos, são aspectos importantes a serem considerados para o estabelecimento e manutenção de um sistema de controle interno.

Avaliação do Sistema Efetuada pelos Órgãos de Controle Externo

Existindo um sistema de controle interno formalizado, isto é, estabelecido formalmente e funcionando sob orientação de um órgão central, tão mais fácil será a missão do Poder Legislativo e do Tribunal de Contas, cuja função, neste caso, implicará em:

- 1) verificar o grau de confiabilidade e eficiência com que atua o sistema de controle interno, quanto a produção dos dados contábeis confiáveis e a proteção dos ativos. Obs.: quanto mais confiável esteja este sistema, menor será a quantidade de testes que a auditoria realizará.
- 2) compreender como se originaram os dados contábeis, conhecendo o sistema de informações que os produziram. Obs.: Isso proporcionará maior segurança à auditoria, porquanto se alicerça em um número reduzido de informações e operações para dar embasamento a sua opinião.
- 3) identificar a competência de cada órgão ou agente componente do sistema, de modo a identificar a responsabilização de cada ato praticado.

Sendo assim, o Órgão de Controle Externo tomando conhecimento da forma ou procedimento adotado no controle, de como se dá este controle, do momento que este controle se realiza – a priori, concomitantemente ou a posteriori, de quando e quem detém a responsabilidade implementação e execução deste controle, mais facilmente poderá exercer sua função principal que é a de fiscalizar as contas públicas, formando opinião sobre os frutos produzidos pelo controle.

Conseqüentemente, conforme pontua Pessoa (2000, p.465):

Faz-se, pois, necessário, nos termos fixados pelo comando constitucional (art. 74 da Constituição Federal), uma relação mais estreita entre controle interno e controle externo, principalmente aquele realizado via Tribunal de Contas. Segundo anota Antônio Roque Citadini (O Controle Externo da Administração Pública, Max Limonad, pp. 92-93), importante na atuação do controle interno é destacar sua missão de apoiar o próprio órgão de controle externo, sinalizando irregularidades ou alertando sobre vícios nos atos do administrador. Neste sentido, o agente ou órgão de controle interno deve funcionar em algumas situações como detector, em primeiro plano, de irregularidades da Administração, devendo comunica-las aos órgãos de controle externo, notadamente as casas legislativas, situadas em cada esfera de governo, e o tribunal de contas, para que estes tomem as providências legais cabíveis.

Responsabilidade dos Integrantes e dos Responsáveis pelo Sistema de Controle Interno

No âmbito municipal, a responsabilidade pela instituição do sistema de controle interno é do Chefe do Poder Executivo. Assim, ao Poder Executivo cumpre o poder-dever de instituir e manter operando o sistema de controle interno, porque a existência desses mecanismos são obrigados por expressa determinação Constitucional.

Por consequência, no âmbito municipal, a responsabilidade pela implementação e manutenção dos controles internos em cada atividade controlada é do Chefe do Poder Executivo; porém, desde a sua implementação e regulamentação, esta responsabilidade pode ser delegada ou repassada para cada administrador ou responsável pelo órgão ou setor, de maneira que, a partir da delegação, qualquer irregularidade ou ilegalidade ocorrida deva ser comunicada pelo responsável, ao órgão central de controle interno ou diretamente ao órgão de controle externo, para a adoção das providências cabíveis, sob pena de responsabilidade solidária.

Sobre a questão trata o § 1º do art. 74 da Constituição Federal, que assim diz:

Art. 74 [...]

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

Neste sentido, a Carta Catarinense marca a mesma regra para o ambiente do Estado e dos Municípios, conforme previsto no § 1º do art. 62.

Sendo assim, a partir do momento que se estabelecem regras formais consolidando a forma do controle, como também, havendo a indicação do responsável direto pela atividade a ser desenvolvida, é possível imputar diretamente a responsabilidade ao agente executor do ato administrativo, principalmente quando as operações não se conformarem com àquelas dirigidas à sua subordinação, traçadas no ordenamento jurídico instituidor, ou se os atos praticados se consubstanciarem em atos ilegais ou irregulares.

Também é cabível ao agente público responsável pela manutenção do sistema de controle interno a avaliação de sua eficiência e eficácia, de modo a proporcionar a identificação e correção das falhas ocorridas, sob pena de responsabilidade pessoal pelas irregularidades, ilegalidades ou prejuízos existentes.

Porém, caso o sistema de controle interno não esteja devidamente formalizado, ou esteja este operando parcialmente ou com deficiências, evidencia-se a possibilidade de ocorrência de fraudes combinado com elevado grau de dificuldades com vistas a identificação da responsabilidade específica do agente executor. Isto posto, no âmbito municipal, a responsabilidade por quaisquer irregularidades, ilegalidades e ineficiência serão debitadas ao Chefe do Poder Executivo, pela razão de que a instituição do sistema de controle interno é de sua competência exclusiva.

Considerações Finais

Da leitura dos textos Constitucionais e da Lei Complementar nº 202/2000, sobre o sistema de controle interno na esfera da administração pública do Estado e dos Municípios catarinenses, pode-se extrair três importantes conclusões:

- a) que o sistema de controle interno é determinado pela Constituição Federal, portanto obrigatório e, cinge-se a estrutura interna do próprio órgão ou entidade pública, sendo recomendável que as orientações e avaliações sejam estabelecidas a partir de um órgão central;
- b) que o sistema de controle interno, além de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto a eficiência e eficácia dos atos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, visa criar condições de realizar o controle externo, e será exercido, no Estado, por órgãos e entidades dos três Poderes, e nos Municípios, pelo Poder Executivo;
- c) que o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, fundamentado principalmente na confiabilidade dos sistemas de controle interno;
- d) que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Estado e os Municípios deveriam implantá-lo até o final do exercício de 2003, com comunicação ao Tribunal de Contas do Estado.

Destarte, o objetivo do sistema de controle interno na administração pública, além de salvaguardar seus ativos, visa também comprovar a legalidade e legitimidade das operações, buscando ainda, examinar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração.

Referido controle não fica a cargo apenas de um setor ou de uma pessoa específica, já que se desempenha por função sistêmica e, cada componente do sistema deve ter um responsável direto. Contudo,

obrigatoriamente, deverá haver um órgão central responsável pelo sistema integral do controle interno, em cada Poder, para o Estado, e junto ao Poder Executivo para os municípios, isso porque, este detém a competência de instituir e manter o sistema de controle interno neste âmbito.

Com referência ao órgão central responsável pelo controle interno, este desempenhará as funções de orientação e avaliação dos controles internos executados em cada entidade, órgão ou setor, como também, observará as rotinas para a correção de rumos. Também, quando necessitar, deverá indicar ao controle externo as ilegalidades ou irregularidades constadas apontando o responsável para a adoção das providências legais cabíveis.

Por fim, é importante destacar que é somente através de um eficiente sistema de controle interno que se dará a ampla aplicação do que se extrai da Constituição Federal, que exige planejamento, atingimento de diretrizes e metas, com eficiência e eficácia, porque do contrário, apenas se resolverão, quando constatadas, questões amiúde e de forma esparsa, produzindo apenas o ressarcimento de parte do dano causado ao Erário, em razão da impossibilidade de se detectar erros e irregularidades em tempo oportuno.

Referências

- BRASIL. Constituição Federal de 1988, Texto Constitucional Promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n^{os} 1/92 a 31/2000 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n^{os} 1 a 6/94. – Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2001. 407 p.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 3^a. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- GATTRINGER, João Luiz. **Execução Orçamentária – Controle e Auditoria**. Florianópolis, UFSC. 1991.
- MACHADO Jr. José Teixeira. **A Lei n^o 4320 comentada por J. Teixeira Machado Jr. E Heraldo da Costa Reis**. 23^a. ed. rev.. Com o texto em vigor das portarias, anexos e adendos da SEPLAN e da SOF. Rio de Janeiro, IBAM, 1992.
- PESSOA, Robertônio Santos. **Curso de Direito Administrativo Moderno**. Brasília: Ed. Consulex, 2000.
- SANTA CATARINA. Constituição de 1989. **Constituição do Estado de Santa Catarina**. – Florianópolis: DDSG - ALESC, 2000.
- SANTA CATARINA, Tribunal de Contas. **Guia: lei de responsabilidade fiscal: lei complementar n^o 101/2000**. – Florianópolis: Tribunal de Contas, 2001.

SANTA CATARINA, Tribunal de Contas. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Santa Catarina: Lei Complementar à Constituição do Estado n° 202/2000.** – Florianópolis: Tribunal de Contas, 2001.

SANTA CATARINA, Tribunal de Contas. **Regimento Interno do Tribunal de Contas de Santa Catarina, Resolução n° 06/2001** – Florianópolis: Tribunal de Contas, 2001.

SANTOS, Inaldo da Paixão et al. **Experiências em Auditoria Operacional. Como Avaliar a Eficiência da Administração, Metodologia, Parâmetro de Comparação e Execução.** São Paulo: Tribunal de Contas do Estado, 1998.

VIEIRA, Carlos. **Auditoria Governamental.** Florianópolis, UFSC, 1991.



Tomada De Contas Especial: Um enfoque frente às normas do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

Marcelo Brognoli da Costa*

Introdução

A Tomada de Contas Especial - TCE, está inserida no ordenamento jurídico pátrio há longa data, mas, sem laivo de dúvida, é ainda desconhecida por muitos que lidam com a Administração e assumem responsabilidades como gestores de bens e valores públicos.

No caso da Administração Pública Estadual, há que se fazer referência ao Decreto nº 3.307, de 09 de novembro de 1998, que disciplina a instauração e organização dos processos de TCE dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores do Estado de Santa Catarina, contudo, seu emprego se centraliza praticamente na Diretoria de Auditoria Geral da Secretaria de Estado da Fazenda.

Esse é o motivo que provoca a incursão nesse importante instrumento de controle posto à disposição tanto da Administração, no exercício da autotutela, quanto do Tribunal de Contas, no exercício do controle externo.

O enfoque lançado neste artigo não minudencia o procedimento a cargo da Administração, onde se realiza a fase interna, nem tampouco o trâmite processual na fase externa, que ocorre na Corte de Contas, órgão detentor de competência exclusiva para julgar a TCE.

O seu propósito, portanto, não é outro senão o de iniciar e instigar o leitor na compreensão e nos meandros que marcam esse procedimento singular que, como se verá, é imperioso para a busca de contas não prestadas, bem como para a elucidação de fatos dos quais decorram lesão ao erário, objetivando revelar a autoria e quantificar o dano sofrido pela Fazenda Pública.

* Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas de Santa Catarina.

O procedimento de tomada de contas não é novo em nosso país e ganhou o delineamento atual a partir da disposição contida no Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, o qual determinava a sua adoção quando da ocorrência de determinados fatos, sobretudo a não prestação de contas ou a lesão ao erário, *in verbis*:

Art. 84. Quando se verificar que determinada conta não foi prestada, ou que ocorreu desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública, as autoridades administrativas, sob pena de co-responsabilidade e sem embargo dos procedimentos disciplinares, deverão tomar imediatas providências para assegurar o respectivo ressarcimento e instaurar a tomada de contas, fazendo-se as comunicações a respeito ao Tribunal de Contas.

A adjetivação Tomada de Contas “Especial” se deu na Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, dela se propagando para os ordenamentos dos demais Tribunais de Contas pátrios, estando inserta no artigo 10 da Lei Complementar Estadual nº 202, de 15 de dezembro de 2000, Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, nestes termos:

Art. 10. A autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências administrativas com vistas à instauração de tomada de contas especial para apuração de fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano, quando não forem prestadas as contas ou quando ocorrer desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos, ou ainda se caracterizada a prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário.

A razão de ser desse procedimento reside no fato de que dentre as atribuições constitucionalmente atribuídas às Cortes de Contas está a de “julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário público.”¹

Note-se que a atuação como órgão julgador se restringe a contas, o que determina que atos e fatos praticados e ocorridos no âmbito da Administração Pública ou envol-

¹Art. 71, II, da CF, redação equivalente àquela do inciso II do art. 59 da CE, que alcança o Estado, aplicando-se aos Municípios por força do disposto no § 1º do art. 113, também da CE.

vendo dinheiros públicos, sejam convertidos em contas para então se processar o julgamento. É o caso dos atos submetidos à fiscalização do Tribunal de Contas e das denúncias e representações.²

Como se vê, tal medida se faz imperiosa para possibilitar a função julgante do Tribunal, a qual torna preclusa a matéria perante o Poder Judiciário, que dela só se manifestará quanto aos aspectos extrínsecos do ato, ou seja, se houve a observância do devido processo legal e se foi oportunizado o contraditório e a ampla defesa.

Nesse sentido o escólio do Ministro Victor Nunes Leal ao afirmar que:

A disposição constitucional de que a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual não é obstáculo a esse entendimento – de que a competência das Cortes de Contas torna prejudicial e definitivo o pronunciamento sobre o fato material – porque, no caso, a redução de competência do Judiciário resulta da Constituição e não da lei.³

Em síntese, nas palavras de José Cretella Jr., ao Poder Judiciário, quando chamado a examinar o ato administrativo “cumpre tão-somente o patrulhamento da legalidade ou da legitimidade do ato.”⁴

Conceito

Luciano Wagner Firme⁵, Analista de Finanças e Controle do Distrito Federal, assim define a tomada de contas especial:

TCE é um instrumento de rito singular utilizado pela Administração Pública para verificar, à luz dos princípios pertinentes, a correta aplicação dos recursos públicos, bem como apurar a responsabilidade civil de todos aqueles que, quer pelo exercício de funções ou cargos, quer em razão da gestão de recursos do erário, tem o dever de prestar contas.

A definição em realce, ainda que jungida à legislação pertinente do Tribunal de Contas do Distrito Federal, sintetiza a essência da Tomada de Contas Especial, já que indica seus específicos fins, refere aos que a ela se submetem, e alude aos princípios basilares da Administração Pública e também aos regentes do procedimento e do processo administrativo.

O escopo da TCE é bem preciso: almeja a reparação de dano lesivo ao erário, bem como a efetividade do dever de prestar contas, dever este que encontra assento constitucional, mais precisamente no parágrafo único do artigo 70 da Lei Maior, que obriga a qualquer

²Arts. 32 e 65, § 4º, da LC 202/00.

³ *Apud.* Fernandes. Pág. 415.

⁴ *Apud.* Fernandes. Pág. 417.

⁵Firme, Luciano Wagner. O Procedimento de tomada de contas especial na administração do Distrito Federal. Jus Navegandi, Teresina, 2002.

pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.⁶

A Tomada de Contas Especial como o devido processo legal

Pelo comando legislativo, portanto, nos casos em que se der a omissão no dever de prestar contas, ou a prática de ato do qual resulte dano ao erário, se insere a TCE como o devido processo legal.

Cabe alertar que não havendo a observância do devido processo legal, mesmo que reste assegurada a ampla defesa e o contraditório, a decisão que dele advir é passível de nulidade. Afinal, esse princípio goza de *status* constitucional, no sentido de que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal⁷, o qual, aliado ao direito de acesso à justiça, e o direito ao contraditório e à plenitude de defesa, completa o ciclo das garantias processuais, conforme o ensinamento de José Afonso da Silva⁸.

Distinção entre sindicância, processo administrativo disciplinar e TCE

É importante realçar a confusão que comumente se instala na Administração quando ocorre um fato motivador de instauração de TCE.

Como se trata de uma espécie de procedimento administrativo, considerando exclusivamente a fase interna desenvolvida pela Administração, é freqüente àqueles que não são afeitos à TCE, darem início à sindicância ou processo administrativo disciplinar. □ Para bem distingui-los basta atentar para os fins a que se destinam. A sindicância e o processo administrativo disciplinar se voltam para a apuração e posterior punição de servidor público por falta disciplinar, regulando-se invariavelmente pelo Estatuto dos Servidores. Já a TCE tem por objetivo apurar a ocorrência de dano ao erário, expressar o valor desse dano e o responsável pela ação ou omissão danosa.

A diferença entre esses procedimentos possibilita a sua concorrência podendo, portanto, serem instaurados concomitantemente, porque, além de lesiva ao erário, a ação também poderá implicar em uma falta funcional, passível de punição ao servidor que não cumpriu seus deveres.

⁶ O dever de prestar contas também se encontra inscrito no parágrafo único do art. 58 da CE, sendo extensivo aos Municípios por força do § 1º do art. 113 da CE.

⁷ Art. 5º, LIV, da Constituição Federal.

⁸ Curso de Direito Constitucional Positivo, 1999.

Como exemplo dessa simbiose de procedimentos pode-se conjecturar o caso em que um servidor, sentindo-se ofendido por alguém em seu ambiente de trabalho, com a intenção de agredi-lo fisicamente lhe arremessa um bem público. Em uma só ação deflui: a ocorrência de dano que deve ser reparado - responsabilidade civil; comportamento não compatível com o exercício de cargo público - falta funcional; e ainda a ação dolosa da qual resultara lesão corporal - crime.

Cada fato tipificado deve ser tratado no foro apropriado. A sindicância e o processo disciplinar administrativo se desenvolvem e se encerram na própria Administração; o juízo formado e a punição ficam restritos àquele âmbito. A TCE tem seu desenvolvimento na própria Administração, fase interna. O julgamento, porém, dar-se-á no Tribunal de Contas, na denominada fase externa da TCE. O crime, por sua vez, será processado no juizado criminal.

O Professor e atual Conselheiro do Tribunal de Contas do Distrito Federal, Jorge Ulysses Jacoby Fernandes, ao comentar sobre a distinção desses procedimentos, esclarece que em relação àqueles que se desenvolvem na Administração, há pontos de contato, asseverando que:

- pode existir apenas um, dois ou até três, em decorrência de um mesmo fato;
- pode haver troca de elementos - documentos - entre processos;
- podem ser conduzidos pelos mesmos servidores ou não; e
- em tese, em relação à observância dos procedimentos legais, todos podem ser revistos pelo Judiciário, mas o mérito da TCE e a gradação da penalidade do processo administrativo disciplinar ou sindicância, não.⁹ □

A iniciativa de instauração de Tomada de Contas Especial

Em conformidade com o disposto no art. 10 da Lei Complementar Estadual nº 202/2000, a instauração de TCE cabe à “autoridade administrativa competente”. Será que essa competência se encontra estabelecida em norma legal específica, conferindo capacidade para a instauração de TCE, ou provém ela de um dever?

A resposta, em apertada síntese: a iniciativa de instaurar o procedimento de TCE é corolário do dever de prestar contas.

Aquele ao qual se destina um patrimônio público, bens, dinheiro, recursos humanos, em razão da investidura em cargo ou função

⁹Obra citada, página 43.

pública, se obriga a empregá-los regularmente na produção de bens e serviços públicos, se inscrevendo no rol dos obrigados a prestar contas.

Nesse desiderato, contudo, pode ocorrer a prática de ato lesivo ao erário, que não decorra de sua ação ou omissão, mas que envolva o patrimônio ou valores sob sua responsabilidade, impondo assim, o dever de instaurar TCE, o qual deriva do dever de prestar contas.

Apesar de no âmbito do Direito Civil a responsabilidade solidária não caracterizar uma punição, mas uma obrigação que decorre de um contrato ou de uma condição, ou vínculo estabelecido entre pessoas, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas lhe imprime esse caráter quando adota a expressão “sob pena de responsabilidade solidária”. Por conseguinte, responderá a autoridade administrativa que se omitir nesse dever em igualdade de condições pelo valor do dano apurado, ainda que não tenha contribuído para a sua ocorrência.

Responsabilizados em processo de Tomada de Contas Especial

Voltando-se para o pólo passivo da TCE, ou seja, visando identificar os que podem ser responsabilizados por meio desse procedimento, têm-se os agentes públicos, assim compreendendo os que se vinculam com a Administração Pública em razão de cargo, emprego ou função, cujos atos redundem em dano ao erário, e aqueles que sem vínculo com a Administração se obrigam à prestação de contas por receberem e gerenciarem recursos públicos.

Se no desenvolvimento de uma TCE se verificar que a responsabilidade recai exclusivamente sobre particulares sem vínculo com a Administração, ou, se o vínculo estabelecido não lhes imponha o dever de prestar contas, como no caso dos que celebram contratos com a Administração, é obrigatório o encerramento da TCE.

A exceção se dá quando é verificado conluio entre o particular e o agente público, conforme dispõe o artigo 18, § 2º, “b”, da Lei Complementar Estadual nº 202/2000, que prevê a fixação da responsabilidade solidária do “terceiro que, como contratante ou parte interessada na prática do mesmo ato, de qualquer modo, haja concorrido para a ocorrência do dano apurado”.

Motivos determinantes da Tomada de Contas Especial

Os motivos que devem mover a autoridade administrativa à instauração de uma TCE são: a omissão no dever de prestar e a ocorrência de dano ao erário.

De forma abreviada, tocando somente nos pontos que se entende mais problemáticos, torna-se necessário realçar alguns aspectos que invariavelmente orbitam esses motivos determinantes, comumente chamados de fatos ensejadores da Tomada de Contas Especial.

Omissão no dever de prestar contas

A prestação de contas se constitui em um dever, uma obrigação e como tal pode ser assim analisada para que se possa traçar suas características, as quais auxiliam o cumprimento desse dever, bem como a atuação dos órgãos de controle.

Sem descer às minúcias do Direito das Obrigações, mas seguindo a tradicional classificação civilista, que divide as obrigações em dar, fazer e não fazer, o Professor Jorge Ulisses Jacoby Fernandes aduz que: “pode-se, numa singela síntese, assinalar que o dever de prestar contas é uma obrigação de fazer, simples, indivisível, não personalíssima e instantânea ou periódica, conforme o caso.¹⁰”

A obrigação é simples porque envolve um único ato, que se renova a cada repasse de verbas ou a cada exercício financeiro. É indivisível porque ela deve abranger a totalidade das contas do respectivo ato jurídico, não podendo se dar de forma fracionada, tanto em relação a recursos repassados, quanto no que respeita às contas anuais. Ambas devem ser encaminhadas ao órgão de controle de forma íntegra.

A subclassificação em instantâneas e periódicas, se ligam ao tempo em que a obrigação deve ser satisfeita. A instantaneidade é característica da prestação de contas relativa a recursos repassados para fins específicos e em tempo pré definido, como no caso dos convênios. Encerrado o prazo para a aplicação dos recursos, é devida a prestação de contas na data fixada em regulamento ou no próprio termo do convênio. Já as periódicas são aquelas prestações de contas ordinárias, que devem ser encaminhadas regularmente ao órgão de controle em razão do fim do exercício financeiro, são as chamadas contas anuais.

Quanto à subclassificação que confere ao dever de prestar contas o caráter de obrigação de fazer não personalíssima, dá-se esse enquadramento porque as contas podem ser prestadas por outrem que não o próprio responsável, ao contrário das obrigações personalíssimas que devem ser satisfeitas exclusivamente pelo devedor.

¹⁰ Obra citada, pág. 81.

O Regimento Interno do Tribunal de Contas considera prestação de contas o procedimento pelo qual o responsável, dentro dos prazos fixados em lei ou regulamento, por iniciativa própria, apresenta a documentação destinada a comprovar, perante o Tribunal, a regularidade do uso, emprego ou movimentação dos bens, numerário ou valores que lhe forem entregues ou confiados.¹¹ O dispositivo atribui ao responsável a iniciativa da apresentação da prestação de contas.

É sabido que o administrador público, na qualidade de ordenador de despesa assume a condição de responsável. Os atos de gestão por ele praticados são de sua responsabilidade e se der causa a dano ao erário se obriga ao ressarcimento, obrigação esta personalíssima.

Mas no caso em que ocorra a sucessão do administrador, ainda que não responda o sucessor pelos atos de gestão do antecessor, se obrigaria o administrador atual a encaminhar a prestação de contas relativa àqueles atos, considerando, sobretudo, que o dever de prestar contas se constitui em uma obrigação de fazer não personalíssima? A questão apresentada é de ocorrência freqüente no ano de encerramento de mandato, em que o prazo para a prestação de contas ultrapassa a gestão de um administrador.

A leitura isolada do artigo 9º, I, “a”, do Regimento Interno, pode conduzir ao entendimento de que o administrador, investido no cargo dentro do prazo para a remessa da prestação de contas do seu antecessor, não se obriga a prestá-las. Contudo, o próprio *caput* do artigo 9º faz remissão ao artigo anterior, que por sua vez não esgota em sua dicção “o responsável”, aludindo também ao administrador. Veja-se que aquele que se investe em cargo público, assumindo um *múnus* público, deve observância às normas que regem a Administração.

Na condição de administrador, de titular de um órgão ou ente público, mister se faz o cumprimento das obrigações inerentes ao cargo, e dentre elas se encontra a de encaminhar a prestação das contas do órgão ou ente que representa, ainda que os atos de gestão tenham sido efetuados pelo antecessor.

A Resolução nº TC-16/94, que regula a remessa de informações e demonstrativos contábeis, por meio informatizado e documental, atribui aos gestores das unidades da Administração Pública e aos demais responsáveis por bens e valores públicos no âmbito estadual e municipal essa tarefa.

Em seu art. 17, dentre outros, a mencionada Resolução reclama dos titulares das unidades gestoras da Assembleia Legislativa, do Tribunal de Justiça, do Ministério

¹¹ Art. 9º, I, a, da Resolução nº TC-06/2001.

Público, do Tribunal de Contas, das Secretarias de Estado, das Autarquias e as Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público a remessa do Balanço Geral em até sessenta dias subseqüentes ao encerramento do exercício. Redação semelhante impõe a mesma obrigação para os gestores de órgão e entes municipais - art. 25.

Destarte, no último ano de um mandato há uma desconexão entre a figura do responsável e a figura do administrador, o que não desincumbe o administrador, ou seja, o novo titular do órgão ou ente público, do dever de encaminhamento dos informes e documentos necessários ao Tribunal de Contas na data regulamentar.

A regra se prende ao fato de que o administrador, após ser afastado do cargo, não goza mais da condição de autoridade, sucumbindo com essa situação a competência para ordenar providências voltadas à elaboração da prestação de contas e o seu encaminhamento ao órgão de controle. Ademais, seria ingenuidade pensar que a elaboração da prestação de contas é atribuição pessoal do administrador, ou que os setores que tratam da contabilidade, finanças e patrimônio não se responsabilizam por esse tarefa.

Dano ao erário

A ocorrência de dano ao erário deve desencadear a instauração de TCE, com o fim de elucidar os fatos, identificar os responsáveis e quantificar o dano.

Em consonância com o artigo 10, da Lei Complementar Estadual nº 202/00 o dano ao erário pode ser proveniente de desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos, ou pela prática de ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico.

Desfalque, segundo De Plácido e Silva¹², é sinônimo de alcance. A definição de alcance pode ser encontrada na Instrução Normativa nº 01/2001 do Tribunal de Contas, no parágrafo único do artigo 11, *in verbis*:

Parágrafo único. Considera-se alcance:

- I - as despesas impugnadas pelo Tribunal;*
- II - as diferenças verificadas para menos na receita e para mais na despesa;*
- III - os desfalques verificados em dinheiro, bens, ou valores públicos;*
- IV - o adiantamento e demais antecipações de recursos cuja aplicação não tenha sido devidamente comprovada no prazo fixado;*
- V - os saldos em poder dos responsáveis, após esgotado o prazo de prestação de contas;*
- VI - os saldos não escriturados devidamente.*

¹² Vocabulário jurídico, p. 259.

O desvio de dinheiro, bens e valores ocorre quando a finalidade que grava esses recursos públicos não é observada. Tratando de atos da administração pública, o seu fim não pode ser outro além do interesse público.

Há, porém, a possibilidade de concorrer o desvio de finalidade e a prestação de serviço público, caso em que a aplicação dos recursos satisfaz o interesse público, já que traz benefício à coletividade, mas descumpre o fim legalmente previsto. Nesse caso a Tomada de Contas Especial apurará as causas que levaram o administrador a afastar-se da finalidade definida em lei e analisadas as circunstâncias definirá a responsabilidade.

A Administração Pública, por força do princípio da legalidade, tem por amarras os termos da lei; o seu campo de ação se limita ao espaço posto pelo legislador. Concebida a lei como verdadeira baliza da atuação do administrador público, a ação praticada sem suporte legal é passível de anulação.

O ato ilegítimo é comumente adotado como sinônimo de ato ilegal. O ministro Marcos Vilaça, em matéria veiculada em 30.05.88 no Jornal do Brasil, sob o título “Contas Públicas e Descentralização” assere que: “a legitimidade formal das ações do governo é sua conformidade à lei. A legitimidade substantiva envolve o bom uso dos recursos públicos, significando, ao mesmo tempo, seu emprego socialmente desejado, tecnicamente factível e economicamente eficiente. A legitimidade substantiva, em suma, mede-se na escala dos resultados.”¹³

Como se vê, é mais amplo o exame da legitimidade, não se ajustando plenamente à legalidade, pois a legitimidade, em seu aspecto substancial guarda consonância com a justiça, e no caso de envolvimento de recursos públicos será justo se satisfizer o interesse público.

No que concerne ao ato antieconômico, este se revelará quando se mostrar uma desvantagem para a Administração na relação custo benefício.

Para Jorge Ulisses Jacoby Fernandes o ato antieconômico se revela pouco inteligente, ainda que seja praticado com base na lei e vise o interesse público.

Assim, tanto o exame da ilegitimidade quanto o da economicidade se prendem ao mérito do ato, o qual pode ser considerado no julgamento das contas com apoio em comando constitucional¹⁴, posto que na fiscalização a cargo do controle externo há que se atentar para a legalidade, a legitimidade e a economicidade, dispondo ainda a Lei Complementar nº 202/00:

¹³ Citado Jacoby Fernandes, p. 181.

¹⁴ Art. 70 da CF.

Art. 1º Ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição do Estado e na forma estabelecida nesta Lei:

(...)

§ 2º No julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, a legitimidade, a eficiência e a economicidade dos atos de gestão e das despesas dele decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas.

Maior efetividade do controle da legitimidade e da economicidade pode ser atingida pelo controle interno, que à vista de tais constatações pode, de forma mais célere, impugnar tais atos e encaminhar meios aos agentes administrativos para o seu expurgo assegurando economia e eficiência na gestão pública.

Fases da Tomada de Contas Especial

Pré-fase da Tomada de Contas Especial

A adoção de providências para a instauração de TCE, segundo a dicção do artigo 10 da Lei Complementar Estadual nº 202/2000, deve ser imediata. Porém, considerando a Instrução Normativa nº 01/2001, da Corte de Contas de Santa Catarina, sobressai um lapso temporal que antecede a TCE.

Consoante o § 3º do artigo 1º da sobredita Instrução Normativa, a TCE é medida de exceção, devendo ser instaurada somente após esgotadas as providências administrativas internas com vistas à recomposição do erário.

Instala-se aí o que o Professor Léo da Silva Alves¹⁵ denomina de “Pré-fase”, posto que ocorre antes da fase interna da TCE, a qual é sucedida pela fase externa que se processa no Tribunal de Contas, findando com o julgamento.

A Pré-fase se caracteriza por procedimentos mais singelos e céleres, não desprezando as formalidades que são inerentes aos procedimentos administrativos, e o seu emprego se dirige mais às situações em que ocorre dano ao erário.

Conforme estipulado no parágrafo único do artigo 2º da Instrução Normativa nº 01/2001 a adoção dessas medidas administrativas deve ocorrer no prazo máximo de trinta dias.

Como não se trata ainda de uma TCE, pode ser iniciada pelo Chefe imediato do setor onde ocorreu o fato gerador do dano, procedendo à notificação do servidor ou servidores responsáveis para que seja examinada a forma de recomposição do prejuízo.

¹⁵Curso: TOMADA DE CONTAS ESPECIAL, promovido pelo Centro Ibero-Americano de Administração e Direito CEBRAD, ministrado pelo Professor Léo da Silva Alves, em Brasília, em dezembro de 2002.

Na hipótese de acerto, é devida a formalização de Termo de Responsabilidade e de Composição, assegurando à Administração o compromisso por parte do responsável e garantindo a este a extinção da responsabilidade civil. □ A reparação do dano se efetivará com a reposição do bem ou pela indenização, podendo, neste caso, mediante autorização do funcionário, efetuar-se desconto em folha de pagamento.

Caso não haja solução para a recomposição do dano, quer pelo não atendimento à notificação, ou comparecendo o funcionário e não assumindo a reparação do dano, o Chefe encaminha ao ordenador de despesa o comprovante da Notificação, cientificando-o do resultado infrutífero e recomendando a instauração de Tomada de Contas Especial.

Há que se reconhecer uma falha na Instrução Normativa nº 01/2001, que não fixou um prazo para a conclusão das providências administrativas que antecedem a instauração da TCE pela autoridade administrativa. Todavia, não se pode admitir que tais providências superem o prazo fixado para a conclusão da TCE na fase interna, considerando que aqueles procedimentos são mais singelos. O Tribunal de Contas da União¹⁶ estabeleceu o prazo de cento e oitenta dias para a adoção das providências administrativas.

Segundo o Professor Léo, a autoridade administrativa, considerando o valor do dano, poderá determinar ao setor jurídico que tente novo contato e acerto, e persistindo o resultado, deverá instaurar a TCE para resguardar a própria responsabilidade.

A flexibilização da expressão “imediatamente” guarda consonância com o princípio da razão suficiente ab-rogável, como afirma o Professor Jacoby:

O princípio em tela ganhou grande impulso em 1996, pelo advento, na esfera federal, da Instrução Normativa nº 13, que, disciplinando o art. 8º da Lei Orgânica do TCU, concedeu o prazo de 180 dias para que a Administração adotasse as providências necessárias à recomposição do erário, findo o qual seria obrigatória a instauração da TCE.

Tanto ganha a Administração, que tem prazo mais do que razoável para implementar medidas, visando extinguir a razão suficiente para a instauração de TCE, quanto o controle, que poderá dedicar-se a tarefas de maior relevo, em que a recomposição do erário é mais dificultada.

No prazo da norma, se as providências adotadas forem suficientes para compor o prejuízo ou fazer cessar a causa da instauração, não haverá a TCE.

Para que os procedimentos inerentes à Pré-fase se constituam em prática rotineira e eficiente é necessária a sua regulamentação pelo administrador.

¹⁶ Instrução Normativa nº 13, de 04 de dezembro de 1996, art. 1º, § 1º.

Fase interna da Tomada de Contas Especial

A fase interna tem por marco a instauração da TCE pela autoridade administrativa, e o primeiro passo nessa direção fica marcado com a designação da Comissão de Tomada de Contas Especial.

A designação, preferencialmente de Comissão, há que se dar por meio de portaria, que delega a um colegiado a execução de um encargo definido, transferindo-lhe autoridade e dever.

O Professor Léo assevera que a designação de uma comissão ao invés de um único servidor, congrega as seguintes vantagens: inibe atitudes intimidativas e robustece o ônus da prova nos depoimentos, facilita as apurações à medida que permite a divisão de tarefas, reduz o tempo dos trabalhos, pelo mesmo motivo, divide a responsabilidade das funções e facilita o treinamento prático dos servidores.

A Comissão de TCE, em síntese, deve se empenhar na fase instrutória, coligindo provas que possam esclarecer e elucidar os fatos e a responsabilidade, apurando então o valor do dano, podendo, para tanto, encaminhar os autos à área específica capaz de elucidar a quantificação do prejuízo, zelando sempre pela organização necessária à formalização dos autos.

De posse dos elementos essenciais, a Comissão procederá à notificação do responsável, a ele informando: da instrução preliminar do processo de tomada de contas, da apuração do valor cuja responsabilidade é a ele atribuída, da forma de recolhimento no prazo de cinco dias, da possibilidade de em não recolhendo oferecer as suas alegações.

Por se constituir a Tomada de Contas na fase interna em mero procedimento, a não concessão do direito de defesa não implicará em nulidade, mas, considerando a possibilidade de melhor esclarecer os fatos e até mesmo de o responsável consentir na reparação do dano, é de bom alvitre que pelo menos se instale, nessa fase, o contraditório.

O ato derradeiro da Comissão de TCE é o Relatório, que, em cumprimento à Instrução Normativa nº 01/2001, indicará de forma circunstanciada o motivo determinante da instauração da TCE, os fatos apurados, as normas legais e regulamentares desrespeitadas, os respectivos responsáveis e as providências que devem ser adotadas pela autoridade competente para resguardar o erário.¹⁷

Ultimado o Relatório, dá-se ciência do mesmo à autoridade administrativa responsável, a qual poderá determinar novas diligências, discordar das conclusões sob fundamentações, devendo ao final encaminhar o processo para a manifestação do controle interno.

¹⁷Art. 5º, IV, da I.N. nº 01/2001.

Atrelado à Instrução Normativa nº 01/2001 o órgão de Controle Interno emitirá Certificado de Auditoria, acompanhado do respectivo Relatório, manifestando-se quanto à adequada apuração dos fatos, indicando as normas ou regulamentos eventualmente infringidos; correta identificação do responsável; precisa quantificação do dano e das parcelas eventualmente recolhidas.

Aqui pode surgir uma dúvida: se o relatório em questão se trata do Relatório da Comissão ou de outro Relatório produzido pelo órgão de Controle Interno.

Para dirimi-la basta atentar para o que se encontra estabelecido no artigo 11, inciso III, da Lei Complementar Estadual nº 202/2001:

Art. 11. Integrarão a prestação de contas e a tomada de contas, inclusive a especial, dentre outros elementos estabelecidos no Regimento Interno do Tribunal, os seguintes:

I- relatório de gestão;

II- relatório do tomador de contas, quando couber;

III- relatório e certificado de auditoria, com o parecer do dirigente do órgão do controle interno que consignará qualquer irregularidade ou ilegitimidade constatada, indicando as medidas adotadas para corrigi-las; e

IV- pronunciamento do Secretário de Estado ou de Município, supervisor da área, conforme o caso, ou da autoridade de nível hierárquico equivalente.

Com isso se afasta qualquer dúvida quanto ao responsável pela autoria do Relatório exigido no inciso IV do artigo 5º da Instrução Normativa nº 01/2001 - trata-se de atribuição do Controle Interno.

No que concerne ao relatório de gestão, previsto no inciso I do artigo 11 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Santa Catarina, não deve ele ser exigido no caso de TCE, mas sim em relação às contas gerais, anuais. □ Por força do disposto no art. 1, IV, da Lei Complementar nº 202/2000, repisado na Instrução Normativa nº 01/2001, em seu art. 5º, VI, o dirigente máximo do órgão gestor dos recursos ou de autoridade por ele delegada deverá pronunciar-se declarando qualquer irregularidade ou ilegalidade constatadas e as medidas adotadas para corrigi-las ou para ressarcir o erário.

Vencidas essas etapas, a Tomada de Contas Especial será encaminhada ao Tribunal de Contas para julgamento.

A fase externa da Tomada de Contas Especial

Chegada a fase externa, a Tomada de Contas Especial passa a constituir um processo, pois até então tratava-se de um procedimento de caráter excep-

cional, não envolvendo partes, nem redundando em julgamento, mas sim de mera atividade verificadora e investigatória, cujo escopo era desvendar a ocorrência de dano, clareando os fatos e circunstâncias que o motivaram e, em decorrência, identificar a autoria.

Como processo, na fase externa a Tomada de Contas Especial se desenvolverá com a observância do contraditório e da ampla defesa, respeitando direito fundamental inscrito no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

A ocasião da remessa da Tomada de Contas Especial ao Tribunal dependerá do valor de alçada, excepcionadas aquelas que tenham como fato ensejador a omissão no dever de prestar contas por responsáveis não vinculados à Administração Pública. Nesse caso, e tomando por exemplo os recursos transferidos a entidades privadas por meio de convênios, o encaminhamento independe do valor.

A razão dessa distinção sustenta-se no fato de que se trata de uma obrigação original, afeta ao gestor da entidade beneficiada, e como gestão específica deve se submeter ao julgamento do Tribunal de Contas, que se incumbe da atividade de controle externo.

A regulação referente ao envio de Tomada de Contas Especial, traça uma diferenciação em razão ao valor de alçada, atualmente fixado em R\$10.000,00. Em decorrência dessa distinção pode o Tribunal de Contas dedicar-se mais detidamente às ocorrências que envolvam maiores danos, possibilitando, destarte, pela força executiva de sua decisão, melhor resultado na recomposição do erário.

Segundo as disposições da Lei Orgânica do Tribunal de Contas e a Instrução Normativa nº 01/2001, as Tomadas de Contas Especiais concluídas serão encaminhadas ao Tribunal para julgamento se o valor do dano, atualizado monetariamente e acrescido dos encargos legais, for superior ao valor de alçada fixado anualmente pelo Tribunal, mediante Decisão Normativa, para vigor no ano civil seguinte.¹⁸

O exercício do contraditório e da ampla defesa se torna efetivo com a citação do responsável. A citação pode ser ordenada pelo Relator ou pelo Tribunal, em processo de contas em que se verifique débito ou irregularidade passível de aplicação de multa.

Citado o responsável, no prazo estabelecido poderá este apresentar defesa ou recolher a quantia devida. Havendo o recolhimento, e não havendo outras irregularidades dá-se o saneamento do processo.¹⁹

¹⁸ Art. 10, § 2º da LC 202/00 e art. 6º da IN nº 01/2001.

¹⁹ Art. 15 da LC 202/00.

Se o dano for de valor inferior ao valor de alçada, a TCE será anexada ao processo da respectiva tomada ou prestação de contas anual do ordenador da despesa ou do administrador, para julgamento em conjunto.²⁰

Como destaca Wagner Luciano Firme, já referenciado, a Conselheira do Tribunal de Contas do Distrito Federal, Dra. Marli Vinhandeli, acompanhando manifestação do Ministério público em voto por ela proposto no Processo nº 2587/99-A, asseverou:

(...) ao apreciar conjuntamente tais TCEs com as contas anuais (art. 9º, § 3º, da LC n.º 01/94), esta Casa está imprimindo ao julgamento, que não deixa de existir, um tratamento mais consentâneo com o ordenamento jurídico constitucional, na medida em que a análise das contas especiais, in casu, passa a ser de modo genérico e com enfoque voltado para as contas anuais, (...)

Aduziu ainda a Exma. Conselheira:

(...) De acordo com o disposto nos arts. 71, II, da Constituição Federal, 78, II, da Lei Orgânica do DF, o julgamento das contas, em qualquer situação, cabe a este Tribunal, porém esta Corte, atenta aos princípios da economicidade e razoabilidade (arts. 70 da CF e 19 da LODF), não se imiscui em TCE envolvendo valor inferior ao de alçada. (...)

Em relação às Tomadas de Contas Especiais que se situam abaixo do valor de alçada, a busca pela reparação do dano fica sob a responsabilidade da Administração, que deverá manter a inscrição do débito do responsável.

No julgamento das contas o Tribunal poderá decidir pela regularidade, dando quitação plena ao responsável²¹; regularidade com ressalva, dando quitação ao responsável e recomendando à unidade gestora para que adote medidas necessárias à correção das faltas identificadas e previna a ocorrência de outras semelhantes²²; ou julgá-las irregulares.

Cabe alertar que o julgamento das Contas Anuais, as quais abrangem atos de gestão de um exercício, deve aguardar o julgamento de Tomada de Contas Especial que envolva o mesmo responsável. Isso porque a irregularidade apurada em Tomada de Contas Especial pode macular as Contas Anuais.

Se as Contas Anuais já foram submetidas a julgamento e consideradas regulares, dando-se assim a quitação plena ao responsável, a apreciação posterior de irregularidades em outros processos envolvendo o mesmo responsável só deverá ocorrer se houver recurso de Revisão, para o qual tem legitimidade o Ministério Público.²³

²⁰ Art. 10, § 3º da LC nº 202/00 e art. 7º da IN nº 01/2001.

²¹ Art. 19 da LC nº 202/00.

²² Art. 20 da LC nº 202/00.

Julgando irregulares e havendo débito fica o responsável condenado a pagá-lo atualizado monetariamente, acrescidos dos juros de mora devidos, sendo ainda passível de multa.²⁴

A Constituição Federal de 1988 conferiu à decisão do Tribunal de Contas que resulte em imputação de débito, eficácia de título executivo²⁵. Imprescinde, portanto, de lançamento em dívida ativa para que se promova a cobrança do débito.

Entretanto, é devida a inscrição de débitos e multas imputadas pelo Tribunal de Contas em dívida ativa, primeiro, porque tal procedimento é posto pela Lei Federal nº 4.320/64²⁶; segundo, porque somente com o pagamento será possível ao responsável inscrito em dívida ativa fazer prova da sua regularidade fiscal, necessária, por exemplo, para a contratação com a Administração²⁷, sendo um motivo a mais para a quitação do débito.

Existe, ainda, duas outras modalidades de decisão. Uma é a consideração das contas iliquidáveis, quando caso fortuito ou força maior, comprovadamente alheios à vontade do responsável, tornar materialmente impossível o julgamento do mérito. Outra o arquivamento do processo sem cancelamento do débito, continuando o devedor obrigado ao pagamento, para que lhe seja dada quitação.²⁸

Para bem garantir o direito à ampla defesa no âmbito da Corte de Contas é assegurado ao responsável o manejo dos recursos previstos na Lei Orgânica do Tribunal de Contas.

Frente às decisões do Tribunal proferidas em julgamento de contas é facultado ao responsável a interposição de recurso nas seguintes modalidades: Reconsideração, Embargos Declaratórios e Revisão.

Considerações finais

Há que se reconhecer que as formalidades postas visando ao ideal do controle da Administração Pública passa inegavelmente pela capacitação de seus agentes, incluindo os responsáveis pelo controle interno, mais próximos da “linha de produção” dos atos de gestão e responsáveis pelo apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional.

²³ A regra, apesar de não expressa na legislação do Tribunal, guarda consonância com a lógica processual da Lei Orgânica, haja vista que o julgamento pela regularidade dá quitação plena ao responsável. Para recurso à analogia é possível valer-se esta Corte de Contas do artigo 206 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, Resolução nº 155, de 4 de dezembro de 2002.

²⁴ Art. 21 da LC nº 202/00.

²⁵ Art. 71, § 3º da CF.

²⁶ Art. 39, § 2º.

²⁷ Art. 29, III, da Lei Federal nº 8.666/93.

²⁸ Arts. 22 e 24 da LC nº 202/00.

Os procedimentos de controle que se extraem do arcabouço constitucional e legal são de observância obrigatória, pois o atingimento do fim colimado por essa atividade depende da sua consonância com a legislação, o que é imprescindível para preservar a segurança jurídica do fiscalizado e também para que se possa atingir a efetividade do controle, sob pena de ver todo o esforço empregado frustrar-se pela ilegitimidade do procedimento. Considerando que o regular emprego dos bens e valores públicos é um dever para com a sociedade, o controle da gestão desses recursos se impõe como um compromisso social dos órgãos por ele responsáveis.

Por inserir-se a Tomada de Contas Especial como uma ferramenta essencial ao exercício do controle, é imperativo situar os que com ela devem lidar, sobre as suas possibilidades na busca da regularidade da aplicação dos recursos públicos e da reparação de dano ao erário.

Enfim, constitui-se a Tomada de Contas Especial em importante passo no caminho da eficiência do controle. Imprescindível, portanto, é reconhecê-la como o devido processo legal no âmbito do Tribunal de Contas e difundi-la como o procedimento a ser adotado pelas autoridades administrativas na resolução de casos que gerem lesão ao erário ou em que não haja a prestação de contas.

Referência bibliográfica:

Fernandes, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de Contas Especial**. 2 ed. Brasília Jurídica: Brasília, 1998.

Firme, Luciano Wagner. **O Procedimento de tomada de contas especial na administração do Distrito Federal**. Jus Navegandi, Teresina, a. 6, n. 54, fev. 2002. Disponível em <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2618>>. Acesso em 11 de abril de 2003.

Silva, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense. 1998.

Silva, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. Malheiros: São Paulo, 1999.