

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC  
UNIDADE ACADÊMICA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - UNACSA  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MISLAINE SILVANO CACHOEIRA**

**O CONTROLE INTERNO COMO FORMA DE COMBATE A CORRUPÇÃO,  
CONFORME A LEI 10.028/2000: UM ESTUDO DE CASO NOS MUNICÍPIOS DA  
AMREC**

**CRICIÚMA**

**2016**

**MISLAINE SILVANO CACHOEIRA**

**O CONTROLE INTERNO, COMO FORMA DE COMBATE A CORRUPÇÃO,  
CONFORME A LEI 10.028/2000: UM ESTUDO DE CASO NOS MUNICÍPIOS DA  
AMREC**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de graduação no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Especialista Jonas Scremin Brolese.

**CRICIÚMA**

**2016**

**MISLAINE SILVANO CACHOEIRA**

**O CONTROLE INTERNO, COMO FORMA DE COMBATE A CORRUPÇÃO,  
CONFORME A LEI 10.028/2000: UM ESTUDO DE CASO NOS MUNICÍPIOS DA  
AMREC**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de graduação, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Governamental.

Criciúma, 30 de novembro de 2016.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Jonas Scremin Brolese - Especialista - (UNESC) - Orientador

---

Prof. Marja Feuser - Especialista - (UNESC) - Examinador

**Dedico este trabalho a Deus, que me ajudou a ter sabedoria, paciência e persistência nos meus sonhos, aos meus pais Lino e Marinete, que me deram apoio em todos os momentos da minha vida, e a todos que de uma forma especial me apoiaram na elaboração deste.**

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente agradeço a Deus, por ter me dado graça, força, sabedoria e por me acompanhar em todas as etapas na caminhada da minha vida, pois sem seu infinito amor e misericórdia não teria conseguido chegar onde estou.

Agradeço aos meus pais por estarem comigo em todos os momentos, por ter me dado forças para prosseguir, por apoiarem os meus sonhos e por me ensinar a nunca desistir deles, pois tudo o que conquistei foi pelo apoio e ensinamento deles.

Ao meu namorado e amigo Marco Aurélio, pessoa que me ensinou a ter paciência em todas as áreas da minha vida. Tenho que agradecer também pelo carinho, compreensão e por sua imensa capacidade de transmitir paz nos momentos mais difíceis. Espero retribuir tamanha dedicação e amor por mim.

Aos meus familiares, que estão sempre me apoiando para que eu alcance meus sonhos, sendo diretamente ou indiretamente, e por estarem sempre torcendo para que eu possa alcançar todos os meus objetivos.

Aos meus colegas de faculdade, em especial Rainy e Karoline, que me proporcionaram os melhores anos no Curso de Ciências Contábeis, sendo que se tornaram amigas para toda vida. Obrigada pelo ombro amigo nos dias difíceis e por torcerem para que tudo dê certo em minha vida, sempre me passando confiança e crendo que conseguiríamos realizar este sonho juntas.

Enfim, agradeço também ao meu orientador e professor Jonas Scremin Brolese, por passar todo seu conhecimento ao longo desse período, pela paciência, dedicação, incentivo e apoio para que este trabalho fosse concluído.

**“Feliz aquele que tem pena dos outros e empresta generosamente e que dirige os seus negócios com honestidade.”**

**Salmos 112:5**

## RESUMO

CACHOEIRA, Mislaine Silvano. O Controle Interno como forma de combate a Corrupção, conforme a Lei 10.028/2000: Um estudo de caso nos município das AMREC. 2016. 77 f. Orientador: Esp. Jonas Scremin Brolese. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma.

A partir da década de 1988, o controle interno passou ser obrigatório em todas as instituições públicas do país, com a função de auxiliar o gestor para que todos os atos e fatos estejam em conformidade às legislações, para que a administração seja eficiente e eficaz, para o bem comum da sociedade e para o próprio gestor. Com a Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000, que tem por intuito de prevenir riscos e auxiliar os gestores como deve ser realizado qualquer procedimento no setor público. Mas não sendo suficiente, logo após foi publicado a Lei de Crimes Contra Finanças Públicas 10.028/2000, sendo que a mesma foi publicada para penalizar o gestor de algum descumprimento da LRF. Sendo assim, a presente pesquisa tem por objetivo é demonstrar as medidas preventivas do controle interno nos municípios constituídos a AMREC, para o combate à corrupção no setor público, conforme a lei 10.028/2000. Para o alcance do objetivo proposto, foi descrito a função do controle interno nos municípios, os crimes contra as finanças públicas previstos na lei nº 10.028/2000 e foi realizado questionário para identificar se o controle interno dos municípios da AMREC tem conhecimento da lei 10.028/2000 e dos crimes que nela consiste. Os resultados da pesquisa apontam que, a maioria tem conhecimento da Lei de Crimes Contra Finanças Pública 10.028/2000, mais somente a metade realiza algum tipo de procedimento para evitar as penalidades da mesma, sendo assim os controles interno dos municípios ainda tem que evoluir em questão de realizar mais fiscalizações dos dados e de também auxiliar mais o gestor.

**Palavras-chave:** Controle interno, Lei de Crimes Contra Finanças Públicas, Lei de Responsabilidade Fiscal.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – O controle externo e controle interno na administração pública.....	23
Figura 2 – Municípios pertencentes à região da AMREC.....	49



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráficos 1 - Idade do Profissional .....	50
Gráficos 2 - Sexo do Profissional .....	51
Gráficos 3 - Tempo de experiência na área .....	51
Gráficos 4 - Formação Profissional .....	52
Gráficos 5 - Concursado para o serviço público.....	53
Gráficos 6 - Concursado para o cargo de controlador.....	53
Gráficos 7 - Cargo Concursado.....	54
Gráficos 8 - Atuação do Controle Interno nas áreas da administração pública .....	55
Gráficos 9 - Vinculado ou Independente .....	56
Gráficos 10 - Atividades realizadas pelo Controle Interno.....	56
Gráficos 11 - Conhecimento da Lei 10.28/2000 .....	57
Gráficos 12 - Função da Lei 10.028/2000 .....	58
Gráficos 13 - Procedimentos para evitar a Lei 10.028/2000 .....	59
Gráficos 14 - Fiscalização das Operações de Crédito .....	60
Gráficos 15 - Fiscalização das Despesas para a inscrição de restos a pagar .....	61
Gráficos 16 - Fiscalização do cancelamento de resto a pagar .....	62
Gráficos 17 - Auxílio ao administrador no ultimo ano do mandato .....	63
Gráficos 18 - Auxílio ao gestor nas despesas com pessoal .....	64
Gráficos 19 - Fiscalização de Despesa não autorizada por Lei.....	64
Gráficos 20 - Fiscalização das garantias e contra garantias .....	65
Gráficos 21 - Auxílio à colocação de títulos da dívida .....	66

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
AMREC	Associação dos Municípios da Região Carbonífera
CF	Constituição Federal
DF	Distrito Federal

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	12
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA .....	12
1.2 OBJETIVO GERAL .....	13
1.3 JUSTIFICATIVA .....	13
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	15
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	15
<b>2.1.1 Administração Direta .....</b>	<b>16</b>
<b>2.1.2 Administração Indireta.....</b>	<b>16</b>
<b>2.1.3 Princípios da Administração Pública .....</b>	<b>17</b>
2.1.3.1 Princípio da Legalidade e da Finalidade.....	17
2.1.3.2 Princípio da Impessoalidade .....	18
2.1.3.3 Princípio da Moralidade e da Probidade Administrativa .....	18
2.1.3.4 Princípio da Publicidade .....	18
2.1.3.5 Princípio da Eficiência .....	20
2.2 CONTROLADORIA .....	20
2.3 CONTROLE GOVERNAMENTAL.....	22
2.4 CONTROLE EXTERNO .....	23
2.5 CONTROLE INTERNO .....	24
<b>2.5.1 O controle interno na administração pública municipal.....</b>	<b>26</b>
<b>2.5.2 Objetivo do controle interno .....</b>	<b>27</b>
<b>2.5.3 Princípios do controle interno .....</b>	<b>27</b>
<b>2.5.4 Legislação aplicada ao controle interno .....</b>	<b>28</b>
2.6 LEI DE CRIMES CONTRA FINANÇAS PÚBLICAS 10.028/2000 .....	32
<b>2.6.1 Contratação de operação de crédito .....</b>	<b>33</b>
<b>2.6.2 Inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar .....</b>	<b>35</b>
<b>2.6.3 Assunção de obrigação no último ano do mandato ou legislativo .....</b>	<b>36</b>
<b>2.6.4 Ordenação de despesa não autorizada .....</b>	<b>38</b>
<b>2.6.5 Prestação de garantia graciosa .....</b>	<b>39</b>
<b>2.6.6 Não cancelamento de restos a pagar .....</b>	<b>41</b>

<b>2.6.7 Aumento de despesa total com pessoal no último ano do mandato ou legislatura .....</b>	<b>42</b>
<b>2.6.8 Oferta pública ou colocação de títulos de dívida pública no mercado .....</b>	<b>44</b>
<b>3 METODOLOGIA CIENTIFICA E DA PESQUISA .....</b>	<b>46</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	46
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	47
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>	<b>48</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DO CAMPO DE ABRANGÊNCIA DO ESTUDO.....	48
4.2 ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS.....	49
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>68</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>70</b>
<b>APÊNDICE (S) .....</b>	<b>74</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Neste Capítulo apresenta-se o tema, a questão problema e os objetivos da pesquisa. Ademais se expõe à justificativa e o modo de como o estudo está estruturado.

### 1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

A Administração Pública passa por um momento de mudanças, o foco passa a ser gerencial. Esta necessidade de mudança é pelo fato do maior controle e fiscalização da sociedade perante a Administração Pública. Neste sentido de aumento de policiamento são identificados diversos problemas e desvios de recursos públicos pelos administradores. E com isso veio à cobrança e por meio dessas exigências vieram às leis e essas leis criminalizam os administradores públicos.

A necessidade de reforma na gestão pública levou a legislação a passar por diversas mudanças ao decorrer dos anos onde se tornaram essenciais para o setor público, com intuito de tornar-se mais eficaz e eficiente para a sociedade e também para o próprio administrador.

Com Constituição Federal de 1988, o poder Legislativo e Executivo, passou a tornar o controle interno e externo de forma íntegra, com suas finalidades específicas. E a mais recente a Lei Complementar 101/2000 conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

Após a implantação da LRF, surgiu a Lei dos Crimes Contra as Finanças Públicas nº 10.028/2000, sendo que são crimes de atuação do código penal, onde o mesmo exige mais eficiência e eficácia do gestor público, e para evitar que o mesmo possa descumprir as legislações vigentes. Com as transformações na legislação exigindo mais do administrador do órgão público o controle interno se tornou uma ferramenta essencial para auxiliá-lo em conformidade as Leis.

O controle interno é essencial para os órgãos públicos municipais, pois tem a finalidade de fiscalizar, auxiliar e ajustar a área contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Com intuito de salva guarda do recurso público para prevenir desperdícios, erros, fraudes e irregularidades. Pode-se dizer que o controle interno é uma ferramenta de proteção e defesa do cidadão.

O presente trabalho tem por objetivo demonstrar que o controle interno é uma ferramenta essencial para administração pública e também para o combate a crimes nas finanças públicas, sendo que para almejar este objetivo proposto, será apresentada a atuação do controle interno nos órgãos públicos municipais e também demonstrar a legislação dos crimes de finanças públicas.

A pesquisa foi elaborada sobre o tema "contabilidade pública", com a seguinte questão de pesquisa: O controle interno dos municípios da região da AMREC estão criando medidas preventivas, para combater os crimes contra as finanças públicas relacionado à lei nº 10.028/2000?

## 1.2 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral deste estudo consiste em demonstrar as medidas preventivas do controle interno nos municípios constituídos a AMREC, para o combate à corrupção no setor público, conforme a lei 10.028/2000.

Para obter o objetivo geral, é preciso alcançar os seguintes objetivos específicos:

- ❖ Descrever a função do controle interno nos municípios;
- ❖ Descrever os crimes contra as finanças públicas previstos na lei nº 10.028/2000;
- ❖ Identificar por meio de questionário se o controle interno dos municípios da AMREC tem conhecimento da lei 10.028/2000 e dos crimes que nela consiste.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

Por meio de pesquisas e estudos, observa-se que o controle interno do setor público passou a ter normas gerais de direito financeiro após a criação da Lei nº 4.320/64, com a necessidade de fiscalização da gestão dos recursos públicos a constituição Federal foi criado novo Decreto Lei nº 200/67 contendo normas para a atuação do controle interno nas atividades administrativas em todos os órgãos públicos. O controle interno passou a ser constitucional com a Lei de Responsabilidade Fiscal, onde retratou a sua obrigatoriedade na participação do controle interno nos relatórios de gestão fiscal, conforme a Lei Complementar nº 101/2000, onde foi estabelecida a mesma.

Segundo Castro (2015, p. 388), “o controle interno já era necessário como suporte à boa e regular gestão, com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) passou a ser fundamental, para evitar riscos de multa, inelegibilidade ou até mesmo prisão”.

Visto isso, o controle interno no setor público merece atenção, pois se entende que é de extrema importância, para averiguar se os recursos gastos estão de acordo com orçamento, se está sendo utilizado corretamente e prestado contas conforme as normas estabelecidas, para que não ocorram desvios de recurso público.

A justificativa deste estudo está fundamentada, sobretudo, nos procedimentos do controle interno ao setor público que está sofrendo com a falta de diligência na política do país, sendo ignorada toda grandeza institucional onde foi conservado para a finalidade de controlar as ações governamentais do município.

Como contribuição teórica, este trabalho evidencia a importância do procedimento do controle interno aplicadas ao setor público e também a legislação de crime de finanças públicas, dirigindo a estudos através de livros, Leis e estudo de caso.

Do ponto de vista prático, esta pesquisa busca auxiliar os futuros profissionais e os que já atuam na área de contabilidade, onde evidencia a importância do controle interno no setor público para evitar os crimes fiscais nos municípios. No intuito de facilitar e acrescentar o estudo da Ciência Contábil no setor público, a realidade nos tempos atuais do país.

#### 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Após o tópico de introdução, este estudo está organizado de acordo com as seguintes etapas: fundamentação teórica; procedimentos metodológicos; análises e discussão dos resultados empíricos; e considerações finais.

A fundamentação teórica reúne a revisão da literatura com estudos teóricos e empíricos acerca do controle interno do setor público e auditoria governamental, obtendo uma ênfase na lei de crime de finanças públicas.

Em seguida, apresentam-se os procedimentos metodológicos com o método, abordagem, objetivos, estratégia e técnicas de pesquisa. Posteriormente, são discutidos os resultados e suas relações com outros estudos. Finalmente, são apresentadas as conclusões.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo aborda por meio de pesquisa bibliográfica, a fundamentação teórica sobre o tema apresentado. No primeiro momento, será abordado a administração pública, controle governamental, controle interno e a Lei de Crimes Contra Finanças Públicas.

### 2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O principal âmbito da administração pública é satisfazer as necessidades da sociedade, ou seja, em promover o bem comum, sendo que suas funções são de prestar serviços públicos, comandar, executar, cumprir ordens e orientar o órgão público, para que esse bem comum seja satisfatório.

Segundo Kohama (2003, p. 29), a administração pública:

[...] é todo aparelho do estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. Administração é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer à vontade com o objetivo de obter um resultado útil.

Neste contexto, na administração pública, não basta só comandar o órgão público, tem que executar os serviços públicos, conforme os programas e ações previstos no orçamento público, para fim de satisfazer o bem da sociedade.

Para Silva (2001, apud CASTRO, 2013, p. 18) a administração pública “é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos organizados e necessários para executar as decisões políticas. Representa o conjunto de órgãos utilizados pelo poder político para atingir fins definidos”.

Conforme Meirelles (1984, apud KOHAMA, 2003, p. 30) “na Administração Pública não há liberdade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitir fazer o que a lei autorizar”.

Administração Pública ele tem uma diferença da Administração Privado referente à legislação. Sendo que na administração privada tudo está lícito, exceto o que a lei proíbe. Já na área pública nada é permitido, apenas o que a legislação permite, ou seja, na administração pública tudo está relacionado com a legislação e



se caso não estiver no mesmo é ilícito o poder de ser realizado. A administração pública é dividida em duas áreas: direta e indireta, tal como define o Decreto-lei 200/67 (CASTRO, 2013).

### **2.1.1 Administração Direta**

Entende-se que a administração direta está relacionada ao chefe de poder executivo em sua estrutura organizacional, sendo que é “constituída dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, âmbito federal, e do Gabinete do Governador e Secretarias de Estado, no âmbito estadual, e, na administração municipal” (KOHAMA, 2003, p. 34).

Segundo Castro (2013, p.18-19), a administração direta “abrange os três poderes (Executivo, Legislativo, Judiciário) e compreende o conjunto de órgãos integrados, responsáveis pela condução da administração da União, como são os ministérios”.

Os serviços prestados pela administração direta, ainda que sejam serviços cuja aptidão para deliberar está classificada em diferentes unidades, estas, graças à relação hierárquica, prendem-se sucessivamente às unidades superiores num afunilamento progressivo e constante, e por fim sob autoridade do último do Chefe do Executivo (KOHAMA, 2003).

### **2.1.2 Administração Indireta**

A administração indireta está composta por várias entidades ligadas pelo Ministério existente, onde seu principal âmbito é oferecer maior eficiência à gestão governamental, que são as autarquias, empresas públicas ou estatais, fundações públicas e sociedades de economia mista.

Conforme o Kohama (2003, p. 35), a administração indireta “é aquela atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada”. O autor relata que “o desempenho da atividade pública é exercido de forma descentralizada, por pessoas jurídicas de direito público ou privado, que, no caso, proporcionarão ao Estado a satisfação de seus fins administrativos” (KOHAMA, 2003, p. 35)

A administração direta possui uma legislação existente que é a Decreto-lei federal nº 200/67, alterado pelo Decreto-lei federal nº 900/69, contempla uma sequência de entidades, sendo de direito público, ou seja, autarquias, ou de direito privado, ou seja, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, onde o poder do Estado poderá descentralizar os serviços ou interesses públicos (KOHAMA, 2003).

### **2.1.3 Princípios da Administração Pública**

Os princípios constitucionais da administração pública são normas, procedimentos para serem aplicados rigorosamente conforme no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, onde administração pública deve pôr em prática.

“A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (BRASIL, 1988).

Diante disto, entende-se que, é obrigatória a utilização dos princípios constitucionais, de modo que evidencia na mesma. Conforme Mileski (2003, p. 38) “dirigiu à Administração Pública somente cinco princípios: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

#### **2.1.3.1 Princípio da Legalidade e da Finalidade**

Pode-se entender que o princípio da legalidade ele demonstra que na administração pública não pode submeter ao seu comando, pois só poderá ser permitido caso estiver estabelecido na lei vigente, caso contrário se não estiver específico na legislação o governante não tem poder para realização de suas ações.

O princípio da legalidade é o elemento que configura o Estado de Direito. Por essa razão, a Administração pública restringe a sua ação aos limites das determinações legais, não podendo fazer mais nem menos os do fixado em lei (MILESKI, 2003, p. 38)

Portanto, o princípio da legalidade tem por finalidade impedir que o autoritarismo do governante ou administrador público, submete a sua vontade a vontade da lei. Pois a lei é primordial forma de esclarecimento para o interesse

público, sendo o interesse do governante não poderá impor aos interesses públicos, e também não induzir o que está estabelecido na lei (MILESKI, 2003).

#### 2.1.3.2 Princípio da Impessoalidade

O princípio da impessoalidade resulta, na realidade, do princípio da igualdade. Sendo todos iguais perante a lei, sem distinção de qualquer espécie, não pode a Administração Pública proceder de maneira a favorecer ou prejudicar pessoas (MILESKI, 2003).

Neste sentido, a administração deve-se permanecer numa posição justa referente aos demais servidores públicos, pois a constituição proíbe algum tipo de discriminação ilegal, pois esse tipo de discriminação é caracterizado como desacato ao poder.

A Administração deve manter-se numa posição de neutralidade em relação aos administrados, ficando proibida de estabelecer discriminações gratuitas. Só pode fazer discriminações que se justifiquem em razão do interesse coletivo, pois as gratuitas caracterizam abuso de poder e desvio de finalidade, que são espécies do gênero ilegalidade.

#### 2.1.3.3 Princípio da Moralidade e da Probidade Administrativa

Referente ao princípio da moralidade pode-se dizer que a moralidade administrativa não deve confundir com a moralidade comum, ou seja, quando se refere a princípio da moralidade não está somente mencionando ao aspecto ético, mas sim ao aspecto jurídico, onde se refere à amplitude de normas e princípios dirigidos à administração pública (MILESKI, 2003).

Contudo, o administrador deve ser íntegro em seu cargo, a submeter-se ao abuso de poder para se beneficiar. A moralidade deve estar em conformidade as leis, deste modo o princípio da moralidade está vinculado com o princípio da legalidade, ou seja, uma ação Imoral é um ato ilegal.

#### 2.1.3.4 Princípio da Publicidade

A publicidade é uma forma de demonstrar todos os atos e fatos ocorridos nos órgãos públicos, pois a administração pública é sujeita a evidenciar de forma clara todos os dados ocorridos em cada período, de acordo com a lei da transparência.

Segundo Mileski (2003, p. 40), o princípio da

Publicidade é dever administrativo, no sentido de tornar público os atos realizados pela Administração. A publicidade materializa-se por meio de uma comunicação oficial à sociedade dos atos, leis, contratos e procedimentos, não só para produzir transparência administrativa, mas, sobretudo para dar conhecimento público dos mesmos e marcar o início dos seus efeitos externos.

Conforme a Lei Complementar nº 131/09,

“Art. 48. Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.” [...] Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado; II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.” [...] (BRASIL, 2009)

As entidades que são obrigadas a ter acesso a informações, conforme a Lei nº 12.527/11 são:

Art. 2º [...] às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres (BRASIL, 2011).

Neste sentido, pode-se entender que a publicação deve estar de acordo com a legislação, cumprindo com atenção e zelo os procedimentos como é

estabelecido na lei, sendo que a administração pública dos órgãos da união, distrito federal, estado e município têm esse dever, executar todos os procedimentos previstos na lei.

#### 2.1.3.5 Princípio da Eficiência

Entende-se, que na administração pública não basta somente às ações serem de forma moral e legal, mas que os seus resultados sejam de forma competente e eficaz, com intuito de sempre buscar o aperfeiçoamento.

A eficiência no exercício da atividade pública significa produzir ações adequadas para a satisfação do interesse público, com esmerada legalidade, no sentido de ser dado cumprimento às exigências e aos Princípios da estrutura jurídico-constitucional, sem produzir qualquer lesão ao Estado Democrático de Direito (MILESKI, 2003, p.41).

Conforme Castro (2015, p. 23) a eficiência “significa fazer acontecer com racionalidade. Buscas estimular e conseguir os melhores resultados com os meios de que se dispõe ao menor custo”. O mesmo relata que “o administrador público é obrigado a agir tendo como parâmetro o melhor resultado”.

## 2.2 CONTROLADORIA

Observa-se que o significado da palavra controle, pode ser aplicado a vários tipos de contextos. Como poder estar relacionada com a administração, sendo com documentos, objetos, pessoas entre outros. Neste contexto abordado, a controladoria está relacionada à análise e fiscalização das contas.

Conforme Castro (2015, p. 337) “Historicamente, a palavra controle sempre esteve ligada às finanças. [...] A palavra é originária de contre-rôle, registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade de verificação da fidedignidade dos dados”.

De acordo com Meirelles (1999, apud CASTRO, 2015, p. 338), “controle, na administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Neste sentido, o controle consiste em verificar se os procedimentos estão ocorrendo tudo em conformidade às normas, a legislação e conforme os princípios

estabelecidos. Tem por esboço, demonstrar as irregularidades e negligência para corrigir e evitar que o mesmo ato possa ser repetido.

Segundo Castro (2015, p. 340):

No Brasil, o foco do controle sempre foi mais negativo, voltado para correção, do que positivo ou administrativo, em buscas dos objetivos. O controle esteve voltado para o exame e a validação dos aspectos da legalidade e da formalidade. A mesma realidade se verifica em países mais desenvolvidos e com baixo índice de corrupção, onde o controle da legalidade dos atos dos administradores é igualmente relevante.

Diante desta realidade, esta visão negativa do controle está relacionada à correção de pessoas, mas o dever do controle público é a correção de percurso, para alcançar as metas e objetivos proposto. Na visão positiva, o controle público segundo Castro (2015, p. 340) “representa o dispositivo típico das auditorias operacionais ou do sistema de controle interno e está prevista na Constituição Federal, em seu art. 74”.

Segundo Castro (2015, p. 340-341), “Na administração pública, um motivo de rejeição ao “controle” é o desejo que todo o dirigente tem que possuir autoridade e fugir da responsabilidade. Ele procura deter a autoridade que lhe confere o direito e o poder de dar ordens e de se fazer obedecer”. O autor relata que o dirigente “não quer arcar com a consequência desse poder, que é a obrigação de responder pelas próprias ações ou de outros a quem delegou poderes”.

É essencial ressaltar que o controle é necessário para que possa garantir que a responsabilidade e a autoridade estejam andando sempre juntas de forma equilibrada. Onde o dever do mesmo é emitir relatórios técnicos apontando os erros e falhas pelo fato de violar as normas estabelecidas na Constituição Federal.

De acordo com Castro (2015, p. 342) “o controle é uma atividade fundamental, porém exige que seja feita com eficiência e competência. Do contrário, os ralos por onde passa todo o desperdício e as brechas que levam ao desvio de recursos públicos permanecem ou crescem”.

Por fim, pode-se entender que a controladoria deve averiguar se tudo ocorre em conformidade com plano adotado pelo orçamento apresentado, e se está seguindo conforme a legislação. O mesmo deverá apontar as falhas e os erros de forma generalizada para que possa corrigi-los e para que não ocorra o fato acontecido novamente.

## 2.3 CONTROLE GOVERNAMENTAL

Por causa da disputa de poder para gerenciar os gastos para executar, foi dividido em poder legislativo e poder executivo, onde o legislativo a autoriza e prioriza os gastos e o executivo é responsável por executá-los.

Segundo Castro (2015, p. 344) após essa divisão de poder, “surgiu em todo o mundo moderno o controle dos gastos públicos, que coloca frente a frente os dois poderes, ocasionando a divisão do controle em “interno” e “externo””. O mesmo autor relata que o controle “externo, em defesa da sociedade ou do investidor. O interno, fundamental para a organização e seus dirigentes”.

Torna-se cada vez mais necessário um controle nas entidades, para que possa alcançar suas metas e planejamento estabelecido pela mesma, onde serão exigidas dedicação e atenção nas tarefas e procedimento, para obter resultados eficientes.

Segundo Castro (2015, p. 344), “Qualquer organização precisa de um sistema de controle interno, para que seus dirigentes tenham apoio e tranquilidade na condução de sua gestão”, sendo que o administrador não tem uma visão ampla no que se passa na sua entidade, por este motivo que o dirigente precisa de um auxílio para compreender cada procedimento realizado na mesma.

O controle dos atos realizados em nome da Administração Pública faz-se imprescindível porque há interesse público na análise da eficiência dos serviços postos à disposição da população. Por isso, a Administração Pública deve atuar sempre com legitimidade, de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização. (SANTANA, 2014, p. 01)

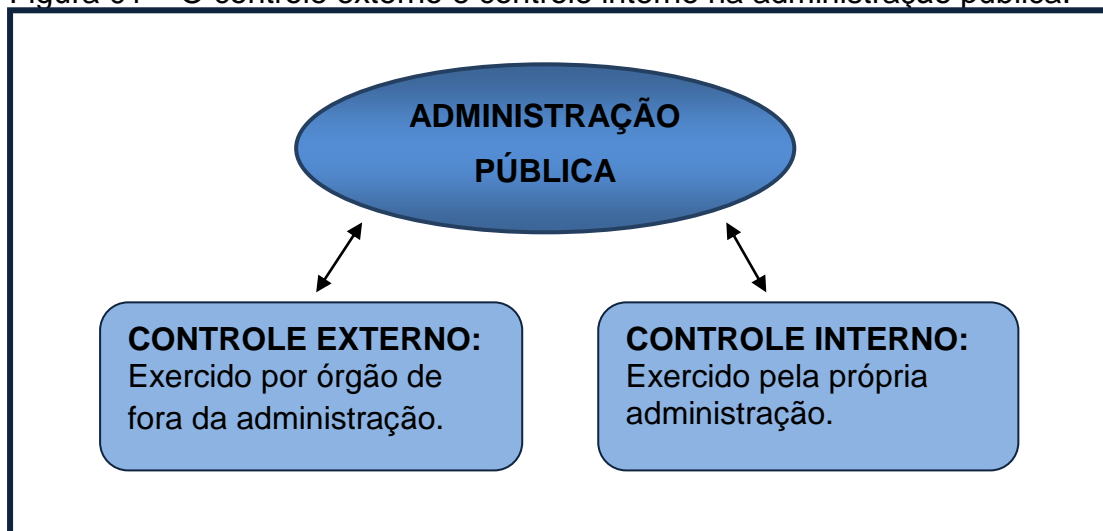
Para que os procedimentos do controle sejam efetuados, deve seguir conforme normas e regras, onde tem “a necessidade da utilização do controle em suas diversas modalidades, porque a regulamentação se estabelece com tal complexidade que não permite ao dirigente as tarefas desenvolvidas e mensurar os resultados frente aos seus objetivos” (CASTRO, 2015, p. 345).

Na administração Pública os dirigentes devem agir de acordo com normas legais que fixam as competências dos órgãos; ela delimita o seu campo de atuação e estabelece controles aos quais devem se sujeitar. Significa que, na Administração Pública, o dirigente não pode agir com independência absoluta, praticando atos não autorizados em lei e sem objetivar o interesse ou o fim público. Para que sejam observadas essas normas, se faz

necessário o exercício de controle na Administração Pública (CASTRO, 2015, p. 346).

Visto que houve uma necessidade de controles, a legislação nacional definiu os controles para cada entidade gestora da administração, sendo ela direta ou indireta, onde foi estabelecido o controle interno e externo para a administração pública.

Figura 01 – O controle externo e controle interno na administração pública.



Fonte: Elaborada pelo autor.

## 2.4 CONTROLE EXTERNO

O controle externo foi criado para acompanhar das atividades realizadas da administração pública, incorporando ao poder legislativo com a função fundamental de fiscalizar os atos do poder executivo na aplicação dos recursos públicos. Com isso inclui-se o Tribunal de Contas, é um órgão especializado na fiscalização contábil, financeira e orçamentária, mas com auxílio do poder legislativo.

É externo o controle efetuado por órgão estranho à Administração Pública responsável pelo ato controlado (*Ex. Câmara Municipal com auxílio do Tribunal de Contas*). Abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente federado. (BOTELHO, 2009, p. 30)

Entende-se que o controle externo é a instituição que tem a função de fiscalização na área contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial de



um órgão público do poder legislativo. Sendo que o órgão executor do controle externo é o tribunal de contas.

Segundo Silva (2008, p.01) o controle externo “da administração pública compreende primeiramente o controle parlamentar direto, o controle pelo tribunal de contas e por fim o controle jurisdicional. São órgãos externos que fiscalizam as ações da administração pública e o seu funcionamento”.

Para Santana (2014, p. 01) o controle externo define-se “como um conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, contendo procedimentos, atividades e recursos próprios, alheios à estrutura controlada, e que visa à fiscalização, verificação e correção dos atos”.

Na Constituição Federal de 88, ela relata no art. 70 que o controle externo deve fiscalizar as áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração. Sendo que CF menciona que o controle externo deve cumprir os princípios de legalidade, legitimidade e economicidade. (BRASIL,1988)

Segundo Castro (2015, p. 352) “os tribunais de contas são instituições importantes e fundamentais no processo de sustentação da democracia, agindo na defesa da boa e regular aplicação dos recursos públicos”.

No caso, o controle externo é exercido por um órgão separado à Administração Pública, sendo que é o poder legislativo que faz o controle político e o Tribunal de Contas é responsável pelo controle financeiro.

Contudo, o controle externo é um órgão técnico de apoio ao poder legislativo, na função de fiscalizador nas ações do poder executivo. E com essa atuação ela busca uma melhoria nos resultados financeiros e administrativos, sendo assim se tornou um órgão fundamental para qualquer órgão público.

## 2.5 CONTROLE INTERNO

O controle Interno tem âmbito de resguardar e prevenir os bens e contas de ativos em combate a fraudes, perdas ou erros intencionais ou não, além disso, o controle interno tem que garantir que os dados contábeis e financeiros estejam confiáveis. Para que o administrador público possa verificar todos os atos e dados da entidade, e que o mesmo estejam conforme as normas e legislações.

Ao tratar do controle interno, as normas constitucionais ainda obrigam que deva prestar contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie, ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária (SILVA, 2003, p. 210).

Conforme Castro (2015, p. 365) “o controle interno é peça-chave para a auditoria. Esta emite opinião sobre os resultados de uma gestão ou sobre a realidade dos números divulgados nos balanços”. O autor ainda relata que a auditoria “deve avaliar os mecanismos de controle interno, para saber o risco que se corre, quando dá opinião com base em testes, para avaliar uma gestão ou certificar um balanço”.

Neste contexto, a importância do controle interno é tanto para o administrador público quanto para os auditores, sendo que a auditoria interna tem por objetivo assegurar para os gestores do órgão público que o controle interno está exercendo suas funções e procedimentos adequadamente.

Segundo Castro (2015, p. 372), a definição do controle interno no Brasil,

[...] é de que este “compreende o plano de organização e o conjunto coordenador dos métodos e medidas adotados pela empresa, para salvaguarda seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promoverem a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia.

Entende-se que no controle interno não basta à salvaguarda de patrimônio e a fidedignidade aos dados contábeis, pois umas das principais preocupações do administrador público são dos seus atos e ações praticados na entidade, se estão de acordo com a legislação vigente.

Para o Mileski (2003, p. 140-141), o controle interno é:

[...] quando a própria Administração procede ao controle sobre os seus atos, decorrente do poder hierárquico que a organiza. É a forma que a Administração possui para verificar a regularidade e a legalidade de seus próprios atos, no sentido de se ater aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público, em que se inclui, inclusive, avaliação envolvendo a conveniência administrativa do ato praticado.

Contudo, é importante ressaltar os seus princípios gerais do controle interno, pois no órgão público é indispensável o comprometimento com as normas e legislações nas ações efetuadas. Além disso, os dados contábeis devem ser de

absoluta confiança, pois a responsabilidade sobre os resultados do órgão público sobre cai no administrador público.

### **2.5.1 O controle interno na administração pública municipal**

Na administração pública municipal, o controle interno deve além de salvaguardar os bens e recursos públicos, deve também avaliar e promover a eficiência operacional, ou seja, tem que certificar que os recursos estejam aplicados corretamente nas atividades realizadas. O mesmo deve também ter uma característica preventiva e corretiva, pois o controle interno deve fiscalizar para evitar algum tipo de desvio ou erro, com intuito de auxiliar a gestão.

O controle interno numa Prefeitura Municipal é exercido através da conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecido pela administração, incluindo as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações, envolvendo aspectos contábeis e administrativos. (CRUZ e GLOCK, 2003, p. 24)

Entende-se que o controle interno em uma instituição municipal é necessário para que os procedimentos contábeis, operacionais ou até mesmo administrativos estejam realizados em conformidade as exigências da legislação, sendo que o prefeito é o responsável pelos atos da instituição e com o controle interno auxiliando se torna mais eficiente a sua gestão.

Nesse sentido fica claro que se torna cada vez mais freqüente e necessária a implantação do projeto de Controle Interno na gestão municipal, embora seja fatídica a autonomia do município, conforme assegurada e definida tanto na Constituição Federal, quanto na Constituição Estadual, podendo para tanto organizar-se administrativamente como melhor lhe convier. Outro aspecto importante a ser considerado é o fato de que o modelo de Controle Interno a ser implantado na administração municipal deve considerar a realidade econômica e financeira do município. (JOSÉ FILHO, 2008, p. 96)

Para implantar o controle interno nos órgãos públicos, primeiramente deve implantar o projeto de lei, onde estabelece “a fundamentação legal que estabelece finalidades, atribuições, competências, estrutura e organização atinentes a esse mecanismo”. (JOSÉ FILHO, 2008, p. 96)

Nesse sentido, Faccioni (2001) ressalta que ao se “implantar um projeto de lei municipal criando o Controle Interno, deve-se levar em consideração a

realidade econômica e financeira dos municípios brasileiros, que muitas vezes não lhes permite criar novos cargos e aumentar gastos”.

Mas caso o município não possui um projeto de lei definido com finalidades do controle interno, o mesmo deve observar o art. 74 da Constituição Federal que se refere às competências do controle interno em uma instituição pública. (CASTRO, 2015)

Portanto, o prefeito é o absoluto responsável pelas as operações realizadas no órgão público, sendo que o mesmo responde por todos os atos. Com a implantação do controle interno na administração pública do município, torna-se uma ferramenta para auxiliá-lo e também de fiscalização dos atos contábeis, patrimonial, orçamentário e financeiro da instituição municipal.

### **2.5.2 Objetivo do controle interno**

O intuito do controle interno no setor público é de garantir que os dados e informações estão de forma correta e conforme a legislação, resguardando os recursos públicos e o patrimônio da entidade, contra desperdício, desvio, fraudes, erros e omissão.

De acordo com Castro (2015, p. 373) “o objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão”.

Portanto, o controle interno no órgão público é essencial para o administrador público, para que o mesmo possa ter uma visão ampla das informações e que todos os dados sejam de forma segura em conformidade a legislação.

### **2.5.3 Princípios do controle interno**

A premissa do controle interno é comprometimento com as responsabilidades do dirigente e que os dados e atos sejam de extrema confiança, sendo os princípios fundamentais para o controle interno.

Segundo Castro (2015, p. 375) “a preocupação com o controle interno está intimamente ligada a dois fatores básicos: responsabilidade do administrador e

risco para o patrimônio da entidade. Responsabilidade e risco são os principais vetores da valorização do controle”

Toda ação do órgão público deve atender a normas e procedimentos administrativos, e também princípios básicos, que são: fixação de responsabilidade, separação de funções, ciclo de uma transação pessoal de controle, deve ser criteriosamente selecionado, rodízio de pessoal, as tarefas devem estar previstas em manuais operacionais, utilização de processamento eletrônico (CASTRO, 2015).

#### **2.5.4 Legislação aplicada ao controle interno**

A legislação do controle interno procede à obrigatoriedade de por em prática o princípio constitucional da legalidade voltado à administração pública, ou seja, todos os atos do controle interno devem estar fundamentados no princípio de legalidade, com isso o controle interno auxilia a administração pública estar em conformidade aos aspectos legais.

De acordo com Mileski (2003, p.147) o objetivo do controle interno é “Constatar a conformidade dos atos e procedimentos administrativos à lei, sendo esta compreendida em sentido genérico, abrangendo todo sistema normativo, com inclusão dos decretos, regulamentos, portarias e instruções normativas”.

Para Castro (2015, p. 346) na “administração pública os dirigentes devem agir de acordo com as normas legais que fixam as competências dos órgãos; ela delimita o seu campo de atuação e estabelece controles aos quais devem se sujeitar”.

Para integrar o controle interno obrigatório perante a legislação dirigido a administração pública, a legislação passou por diversas mudanças ao decorrer dos anos, relacionadas ao controle interno, com intuito de melhorar a gestão pública. Essas alterações foram realizadas para mudar o cenário de corrupção na administração pública e a falta de instabilidade na legislação.

Com a necessidade de estabelecer o controle nos órgão público, no art. 75 e 76 da Lei nº 4.320/64 constituiu regras para a união, os estados e os municípios, relacionados ao controle do orçamento.

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.  
 Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente. (BRASIL, 1964)

Os artigos citados anteriormente aplicam-se a teoria como justificativa da existência do controle interno ao determinar o controle sobre os atos administrativos, fidelidade funcional do dirigente, a realização dos limites financeiros e o alcance dos resultados. (CASTRO, 2015)

Apesar desse avanço determinado pela Lei 4.320/64, foi somente na Constituição de 1967 que o controle da execução orçamentária no setor público passou a alcançar a atividade administrativa e financeira, mediante ao desenvolvimento de amplas auditorias financeiras e orçamentárias, onde passou a merecer um tratamento específico, adquirindo posição constitucional. (MILESKI, 2003)

Com Decreto Lei nº 200/67, demonstra a necessidade de controle na administração pública em todos os órgãos, onde foi determinada a criação controle interno do poder executivo, com um auxílio ao controle externo.

Conforme o art. 6 do Decreto Lei 200/67, refere-se aos princípios fundamentais para as atividades administrativas:

Art. 6º As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:  
 I – Planejamento;  
 II – Coordenação;  
 III – Descentralização;  
 IV - Delegação de Competência;  
 V - Controle. (BRASIL, 1967)

Em seguida no art. 13 determina as atividades do controle, onde terá que exercer em todos os níveis e órgãos públicos:

Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:  
 a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;  
 b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria. (BRASIL, 1967)

Neste sentido, o Decreto Lei nº 200/67 antecipa a atuação do controle das atividades da administração federal em todos os níveis e órgãos, para fiscalizar a utilização de recursos e a execução de programas.

Apesar das leis de 1964 e 1967 ter se tornado um grande avanço na administração pública, o controle interno passou a ser obrigatório com a Constituição Federal de 1988, onde foi estabelecida uma forma mais clara o objetivo do controle interno, sendo que a constituição é reconhecida como princípios básicos da administração pública.

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

Art. 74 Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 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. (BRASIL, 1988)

Neste sentido, a constituição vigente com o procedimento da Constituição anterior sobre o envolvimento do controle, entende-se que o atual não se limita a fiscalização dos aspectos financeiros e orçamentários exclusivamente, mas menciona que o controle irá intervir também sobre os fatores contábeis, operacionais e patrimoniais.

Com a CF de 88, o controle interno passou a ter uma ampla atuação em um órgão público, onde o mesmo se tornou uma ferramenta fundamental e obrigatória para o administrador público. No ano de 2000, foi publicado a Lei de Responsabilidade Fiscal, onde estabelece normas de finanças públicas voltadas

para a responsabilidade na gestão fiscal, ou seja, a lei estabelece a obrigatoriedade da participação do controle interno nos relatórios de gestão fiscal.

Conforme a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF):

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatórios de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

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

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (BRASIL, 2000)

A LRF destacou a obrigatoriedade da fiscalização do controle interno de cada poder e do ministério público o cumprimento das normas estabelecidas em seu artigo 59. Visto que esses órgãos são encarregados de fiscalizar a norma referente à gestão fiscal estabelecida pela lei.

Conforme Botelho (2009, p. 22)

Os membros do Controle Interno são sujeitos a penalidades, pois, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, deverão informar imediatamente ao Tribunal de contas, sob pena de responsabilidade solidária. As irregularidades verificadas pelo Controle Interno são objetos de Processo Administrativo, quando deverá ser dada a oportunidade de reparação e garantido o direito de ampla defesa. Somente após a conclusão do Processo Administrativo, deverá dar ciência ao Tribunal de Contas.



Com a LRF, as responsabilidades aumentaram do administrador do órgão municipal, conforme a lei proibiu que a gestão de um Prefeito sobrecarregasse a gestão de um futuro administrador. Com esta obrigatoriedade foi aplicada com a publicação da Lei nº 10.028/2000, modificando as infrações que eram apenas administrativas em penais, onde foi nomeado como “Lei de Crimes Fiscais”. (CASTRO, 2015)

Portanto, se essas leis eram uma necessidade para uma boa gestão pública, com a Lei de responsabilidade fiscal passou a ser essencial, para prevenir algum tipo de regularidade criminal e ocasionando algum tipo de multa ou até mesmo prisão.

## 2.6 LEI DE CRIMES CONTRA FINANÇAS PÚBLICAS 10.028/2000

A Lei de Crimes Contra Finanças Públicas representa o método penal para o descumprimento das prescrições da Lei Complementar nº 101/2000, nomeada Lei de Responsabilidade Fiscal, que instituiu as normas sobre finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal.

A Lei 4.320, embora tenha sido aprovada para conduzir normas gerais de Direito Financeiro destinadas à elaboração e controle dos orçamentos da União, Estados e Municípios e DF, a lei não conseguiu desestimular ou mesmo impedir a má gestão das finanças públicas. (CASTRO, 2007)

Neste sentido, foi implantado a Lei de Crimes Contra Finanças Públicas para penalizar qualquer descumprimento da LRF, sendo que caso ocorra algum crime de responsabilidade fiscal conforme a Lei 10.028/2000 aplica-se as penalidades pelo descumprimento da mesma.

A Lei de Crimes Contra Finanças Públicas foi introduzida no código penal decretado pelo congresso nacional por meio da Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, onde foram acrescentados os artigos 359-A a 359-H no Decreto Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. (BRASIL, 2000)

As diretrizes específicas são a contratação de operação de crédito, inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar, assunção de obrigação no último ano de mandato ou legislatura, ordenação de despesa não autorizada, prestação de garantia graciosa, não cancelamento de restos a pagar, aumento de

despesa total com pessoal no último ano do mandato ou legislatura, oferta pública ou colocação de títulos no mercado. (BRASIL, 2000)

O demonstrativo dos restos a pagar, dívida pública, despesa com pessoal, garantia e contra garantia e operação de crédito é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal, conforme estabelecido na LRF. Onde o controle interno deverá assinar o relatório de gestão fiscal, como responsável além do administrador do órgão público. (TESOURO NACIONAL)

Portanto, se a gestão pública de município não cumprir conforme a legislação exige, não sairá ileso, pois sempre haverá uma punição sendo ela menor ou maior, conforme o código penal do congresso nacional.

### **2.6.1 Contratação de operação de crédito**

Entende-se que operação de crédito é uma obrigação financeira ou em forma de empréstimo, onde o administrador público tem o direito de compra de bem ou serviço para realizar seus projetos e atividades, sendo elas internas ou externas.

Segundo definição da lei complementar nº 101/2000, a operação de crédito é o compromisso financeiro reconhecido em motivo de empréstimo, “abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrecadamento mercantil e outras operações assemelhadas”.(BRASIL, 2000)

Operação de crédito corresponde ao compromisso financeiro assumido em razão de empréstimo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros. Equipara-se à operação de crédito o levantamento, o reconhecimento ou a confissão de dívidas. (Secretaria do Tesouro Nacional)

Visto isso, a operação de crédito é um compromisso ou contrato realizado com o agente público e com o fornecedor, onde é realizado em forma de uma operação financeira ou empréstimo, sendo que essa destinação será realizada por meio de aquisição de bens ou serviços e até mesmo o arrendamento mercantil.

Segundo Pazzaglini Filho (20001, p. 58) “no caso de operação de crédito por antecipação de receita tributaria, que tem por objetivo atender a insuficiência de caixa durante o exercício financeiro”. Com tudo, a operação de crédito é um auxílio

para instituição pública para conseguir cumprir as atividades estabelecidas por lei, sendo que se tornou como um reforço para o caixa ao decorrer do exercício.

Art. 359-A. Ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito, interno ou externo, sem prévia autorização legislativa:  
Pena – reclusão, de 1 (um) a 2 (dois) anos.  
Parágrafo único. Incide na mesma pena quem ordena, autoriza ou realiza operação de crédito, interno ou externo:  
I – com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei ou em resolução do Senado Federal;  
II – quando o montante da dívida consolidada ultrapassa o limite máximo autorizado por lei. (BRASIL, 2000)

Entende-se que para realizar operação de crédito precisa da autorização do legislativo, mas, além disso, o total da dívida consolidada não pode passar do limite estabelecido por lei.

Somente o agente público (funcionário público) que possui atribuição legal para poder ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito, interno ou externo. Se o funcionário que emitir o ato administrativo, mas não tiver atribuição legal, referido ato será sujeito de anulação pelo próprio Poder Público. (BITENCOURT, 2002)

Com a atribuição legal o agente público poderá ordenar, autorizar ou realizar a operação de crédito, mas somente o poder legislativo poderá autorizar se essa operação financeira ou empréstimo é viável ou não, caso venha ser negado a operação de crédito não poderá ser realizada, por ordem do poder legislativo.

O controle do poder legislativo, que tem a função de fiscalizar a contratação da operação de crédito. Mesmo se os requisitos sejam razoáveis, o poder legislativo poderá negar a autorização, desde que o argumento baseado no despropósito ou inconveniência da medida proposta pelo executivo. (BITENCOURT, 2002)

Em suma, o poder legislativo é quem autoriza a realização da operação de crédito, pois é o controle legislativo que protege o orçamento e as contas públicas. Sendo que o controle é necessário, para que o órgão público esteja aplicando a legislação corretamente, caso contrario será aplicado às penalidades.

Portanto, a operação de crédito é todo acordo que envolva adiantamento de valores como empréstimo financeiro, financiamento de bens entre outros, é valido ressaltar que essas operações de crédito devem ser realizadas conforme a legislação, pois se descomprimir conforme está exigido na legislação, às sanções serão aplicadas no agente público autorizadas por lei.

## 2.6.2 Inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar

Definem-se restos a pagar como pagamentos que geralmente devem ser realizados até o último dia do ano financeiro, onde deverá ser efetuado antes do encerramento do exercício. As despesas empenhadas e não pagas até último dia do ano são consideradas como resto a pagar.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional o resto a pagar são as “despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”. O mesmo relata que as despesas “processadas são as despesas inscritas em restos a pagar, liquidadas e não pagas. Não Processados, são as despesas empenhados e não liquidados”.

Neste sentido, a despesa pública que é empenhada, mas não foi realizado o pagamento do mesmo até último dia do ano, ela é considerada como resto a pagar, onde ocorrerá o pagamento só no ano subsequente.

Segundo Pazzaglini Filho (2001, p. 62) “o empenho da despesa é o ato administrativo praticado pelo agente público competente que cria para o ente público obrigação futura de pagamento geralmente pendente de condição”. O mesmo autor relata que o “ato de empenho, no aspecto fiscal, constitui reserva ou bloqueio de recursos orçamentários no valor da transação, com a sua dedução do saldo da dotação própria do orçamento vigente à época do empenho”.

O intuito do empenho é um reserva de saldo na dotação orçamentária do exercício financeiro, onde cria uma obrigação futura com os fornecedores. Dessa forma, somente a despesa previamente empenhada que poderá ser inscritas em restos a pagar.

A execução da despesa pública exige o cumprimento de uma ordem na legislação, onde se empenha uma despesa, no sentido de se reservar recursos da dotação orçamentária para determinado pagamento, emitindo-se a nota de empenho. Logo após, deverá providenciar a liquidação, que tem em vista a verificação do direito do credor, checando notas, entrega de mercadoria e documentos. Finalmente, emite-se a ordem de pagamento. (CASTRO, 2007)

Visto que a legislação exige a realização de determinadas formalidades da despesa pública, onde deverá estar pré estabelecida nas leis orçamentárias. A legislação exige também a despesa de forma documentada, ou seja, em forma de empenho, estabelecida na Lei 4.320/64.

Segundo Cruz (1999, apud Castro, 2007, p. 35) o empenho da despesa significa “a intenção de compra ou contratação estabelecida entre o setor público e terceiros. No ato de empenho, fica deduzido do orçamento o valor da transação”. Sendo assim, o empenho é uma obrigação futura com o fornecedor, sendo uma forma de garantia.

O descumprimento da legislação das formalidades estabelecida para as despesas públicas, o administrador público está propício a receber sanções. Mas caso tenha realizado a obrigação, ou seja, realizado o empenho da despesa, mas não houver saldo para realizar o pagamento, o gestor também responderá pelo seu ato de descumprimento da legislação.

Art. 359-B. Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei:

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos. (BRASIL, 2000)

Neste sentido, não é ilícito o administrador público adquirir obrigações financeiras sem que haja dotações disponíveis para pagamento ou realizar inscrições de resto a pagar sem ter empenhado a despesa estabelecida.

Conforme Botelho (2002, p. 37) “o art. 42 da Lei complementar n. 101/2000, atendendo ao disposto no art. 37 da CF, proíbe o administrador público de assumir obrigações financeiras sem a existência de correspondentes recursos para honrá-las”.

Para Pazzaglini Filho (2001, p. 63) “o empenho da despesa não pode exceder os limites das dotações disponíveis nos orçamentos ou crédito adicional aberto para essa categoria de gasto”, mas caso “ultrapassar esses limites, a sua inscrição em “Resto a Pagar” ordenado ou autorizado constitui crime”.

Portanto, é vedada a realização de despesa sem ser previamente empenhado e a ordenação ou autorização do agente público de inscrição de despesa proibida em resto a pagar e também a inscrição em resto a pagar de despesa empenhada que exceda o limite estabelecido por lei.

### **2.6.3 Assunção de obrigação no último ano do mandato ou legislativo**

No último ano de mandato o administrador deve preparar-se, para dar prioridade ao pagamento de todas as obrigações realizadas, e as obrigações de

longo prazo, o mesmo deverá deixar disponibilidade no caixa para serem pagas no exercício seguinte

Segundo o art. 42 da LRF

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. (BRASIL, 2000)

Neste sentido, o administrador a instituição pública deve assumir todas as suas obrigações, que posso honrar durante o período de seu mandato. Mas caso, houver obrigações não pode ser assumida nos últimos oito meses de mandato há duas hipóteses caso ocorra: “a) quando a despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro; b) quando, havendo restos a pagar, não haja previsão de disponibilidade de caixa suficiente para o exercício seguinte”. (Bitencourt, 2002, p. 45).

Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (BRASIL, 2000)

É importante ressaltar, que é somente permitido quando a despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro, desde que tenha contrapartida suficiente de disponibilidade em caixa.

Conforme Gomes e Bianchini (2001, p. 46) “A lei, nesse dispositivo, ocupa-se em precaver que atos de gestores públicos não venham a comprometer, por falta de recurso, o mandato de seus sucessores”. Mas, se o administrador descumprir as obrigações exigidas na legislação o mesmo esta sujeito a sanções estabelecido na Lei de Crimes Contra Finanças Públicas.

Contudo, quando o administrador do órgão competente, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, ordena ou autoriza à assunção de obrigação, cuja despesa não possa ser paga totalmente nesse exercício ou que reste parcela dela a ser paga no exercício financeiro seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de

caixa para satisfazê-la, o administrador está subordinado a penalidades conforme a legislação.

#### **2.6.4 Ordenação de despesa não autorizada**

Despesas Públicas são somatórias de um conjunto de gastos pela administração pública, com o intuito da realização dos serviços públicos e de cumprimento às necessidades coletivas aplicando a quantia certa dentro de uma autorização legislativa, por meio de leis orçamentárias.

Segundo Schneider e Miguel (2013, p. 156) a despesa pública “consiste na aplicação de recursos financeiros por parte do ente público para realização de gastos”. Gasto esse que visam à “manutenção, ao funcionamento ou à expansão dos serviços públicos, para atendimento das necessidades da sociedade”.

Pode ocorrer, entretanto, que a despesa, ainda que não autorizada por lei, venha a ser plenamente justificada. A inexistência de autorização constitui, tão somente, indicio de irregularidade, havendo necessidade, para se criminalizar a conduta. (Gomes e Bianchini, 2001, p. 50)

As despesas não autorizadas são constituídas as obrigações na Lei de Responsabilidade Fiscal, nos artigos 15, 16 e 17, conforme a seguir:

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.

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.[...]

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.

§ 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. (BRASIL, 2000)

Neste sentido, o descumprimento do prescrito no artigo 16 e 17, as despesas ou assunção de obrigação serão consideradas não autorizadas, irregulares e prejudiciais ao patrimônio público. (Gomes e Bianchini, 2001)

Conforme a Lei 10.028/2000 “Art. 359-D. Ordenar despesa não autorizada por lei: Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos”. (BRASIL, 2000)

Todo o administrador que é responsável pela gestão de dinheiro público somente pode atuar conforme a lei. Seu desempenho administrativo está inteiramente subordinado a norma legal previamente existente que lhe autoriza ordena determinada despesa. (Pazzaglini filho, 2001, p. 67)

O procedimento que compete ao administrador ordenar, determinar a geração de despesa, em conformidade com a lei, se o gestor ordenar a geração de despesa, contrariando a lei orçamentária respectiva. Sua ação penalizada conforme a legislação.

Portanto, a despesa deve ser realizada conforme a legislação exige, sendo que a despesa não autorizada tem a mesma exigência de quais despesas não deve ser autorizada. Com isso, o compete ao administrador seguir conforme estabelecido por lei, para não ocorrer penalidades em sua gestão.

### **2.6.5 Prestação de garantia graciosa**



A garantia é um acordo para cumprir a obrigação financeira ou contratual reconhecido por ente federal ou alguma entidade vinculado com o mesmo. No entanto, a garantia esta dependente da proposta de contra garantia que poderá ser um valor igual ou superior.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional,

A garantia corresponde ao compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual, assumido por ente da federação ou entidade a ele vinculada, e está condicionada ao oferecimento de contra garantia, em valor igual ou superior ao da garantia a ser concedida, e à adimplência da entidade que a pleitear, relativamente a suas obrigações junto ao garantidor e às entidades por este controladas.

De acordo com Pelicioli e Moura (2001, p. 29) a “concessão de garantia é o cumprimento de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada”.

É a segurança das operações de crédito celebradas pelo Poder público, que, para garanti-la, exige contra garantia de eventual garantia exigida. A validade da garantia é condicionada à existência de contra garantia em valor igual ou superior. Para imprimir caráter coercitivo à necessidade de contra garantia e impedir ações graciosas dos gestores públicos em operações de crédito, criminalizou-se a prestação de garantia sem a correspondente contra garantia em valor igual ou superior. (BITENCOURT, 2002, p.55)

Neste sentido, a operação de crédito externo ou interno, os gestores dos órgãos públicos estão autorizados conforme a Lei de Responsabilidades Fiscal a conceder garantia, mas para obter a garantia precisa de oferecer a contra garantia em valor igual ou superior.

Conforme a LRF 101/2000:

Art. 40. Os entes poderão conceder garantia em operações de crédito internas ou externas, observados o disposto neste artigo, as normas do art. 32 e, no caso da União, também os limites e as condições estabelecidos pelo Senado Federal.

§ 1º A garantia estará condicionada ao oferecimento de contra garantia, em valor igual ou superior ao da garantia a ser concedida, e à adimplência da entidade que a pleitear relativamente a suas obrigações junto ao garantidor e às entidades por este controladas, observadas o seguinte:

I - não será exigida contra garantia de órgãos e entidades do próprio ente;  
II - a contra garantia exigida pela União a Estado ou Município, ou pelos Estados aos Municípios, poderá consistir na vinculação de receitas tributárias diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais, com outorga de poderes ao garantidor para retê-las e empregar o respectivo valor na liquidação da dívida vencida. (BRASIL, 2000)

Com isso, o gestor público deve seguir a legislação vigente, pois o agente público responsável pela concessão de garantia incorre no crime se a conceder sem prevenção de possíveis riscos que a operação de crédito pode trazer.

Conforme a lei 10.028/2000 “Art. 359-E. Prestar garantia em operação de crédito sem que tenha sido constituída contra garantia em valor igual ou superior ao valor da garantia prestada, na forma da lei: Pena – detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano”.(BRASIL, 2000)

De acordo com Bitencourt (2002, p. 58) “Prestar garantia sem exigir, em contrapartida, contra garantia constitui o crime em exame. A contra garantia a ser exigida deve ser igual ou superior valor à garantia oferecida”.

O agente público proporciona a garantia em operação de crédito sem que tenha realizado a contra garantia, o mesmo está realizando um ato criminal e também está colocando em risco o patrimônio público, sendo que está descumprindo a legislação.

Contudo, a garantia é uma forma de cumprimento das obrigações financeiras da operação de crédito, sendo que na legislação exige que para obter garantia deve-se realizar a contra garantia com valor igual ou superior das obrigações. O agente público é o responsável por realizar ou autorizar a prestação de garantia em operação, sendo assim deverá cumprir conforme a legislação exige.

#### **2.6.6 Não cancelamento de restos a pagar**

Entende-se que restos a pagar é uma forma de passar a obrigação financeira para o exercício seguinte, sendo que a despesa deverá ser previamente empenhada até o ultimo dia do exercício financeiro.

Conforme a Lei 10.028/2000 “Art. 359-F. Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei: Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos”. (BRASIL, 2000)

Se o valor das despesas classificadas em restos a pagar ultrapassar o limite legal deve ser providenciado à devolução a esse nível, com o cancelamento de obrigações sem disponibilidade de verba para saldá-las no exercício subsequente, até o termino do exercício financeiro do seu empenho. (Pazzaglini Filho, 2001)

Deixar de ordenar o cancelamento do montante de restos a pagar significa não determinar que seja contraída despesa que não possa ser cumprida integralmente nos dois últimos quadrimestres, ou quando não haja suficiência disponibilidade de caixa para parcelas que tenham que ser pagas no exercício seguinte, ou seja, caso existam parcelas a serem pagas no exercício seguinte, deve haver a suficiência disponibilidade de caixa. (Pelicioli e Moura, 2002, p.32)

Visto isso, o cancelamento de restos a pagar é autorizado pelo administrador à instituição pública, conforme estabelecido na lei se não houver saldo no caixa para o próximo exercício seguinte, é permitido ordenar ou autorizar o cancelamento.

De acordo com Gomes e Bianchini (2001, p. 52) “o valor permitido em lei representa a suficiente disponibilidade financeira que permita o pagamento integral das despesas dentro dos dois últimos quadrimestres, ou a disponibilidade de caixa existente para o exercício seguinte”.

Conforme, estabelecido em lei o caixa deve obter saldo suficiente para permitir a implantação de restos a pagar, caso não houver disponibilidade no caixa o gestor deverá autorizar o cancelamento para não ocorrer o descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal. É importante ressaltar que restos a pagar processados não podem ser cancelados, somente os restos a pagar não processados poderão realizar o cancelamento.

Por fim, somente é realizado restos a pagar quando a despesa é empenhada e não foi paga até o final do exercício financeiro, sendo que o limite estabelecido por lei ultrapasse, e se o gestor deixar de ordenar o cancelamento de restos será responsável por cometer crime contra finanças públicas.

### **2.6.7 Aumento de despesa total com pessoal no último ano do mandato ou legislatura**

Despesa pública é todo valor gasto com bens e serviços, sendo que são despesas que saem dos cofres públicos, que visa satisfazer a necessidades da sociedade.

Referente à despesa com pessoal, a Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000 entende-se como:

Art. 18. [...] a despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. (BRASIL, 2000)

No entanto, com a Constituição Federal de 1988 que determinou o limite de gastos com pessoal, no art. 169 “a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em Lei Complementar”. Com isto, entende-se que o objetivo é a implantação de limite nas despesas com pessoal nas entidades públicas.

Com a Lei de Responsabilidade fiscal estabeleceu então os limites para os gastos com pessoal nos órgãos públicos. A despesa total com pessoal “ativo e inativo, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não pode exceder os percentuais da receita corrente líquida fixados na LRF: União – 50%, Estados – 60% e Municípios – 60% (arts. 18/20)”. (Pazzaglini Filho, 2001, p. 26)

Conforme a Lei 10.028/2000 “Art. 359-G. Ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento de despesa total com pessoal, nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato ou da legislatura: Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos”. (BRASIL, 2000)

A despesa com o pessoal faz parte de uma ampla quantidade de gastos realizada pelo poder público. Sendo assim, seu controle deverá ser feito detalhadamente para que o gestor não cometa gastos desnecessários e abusivamente onerosos para a instituição pública.

Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000: Art. 21 [...] Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20. (BRASIL, 2000)

Sendo assim, o gestor não deve realizar aumento de despesa total pessoal nos últimos seis meses do seu mandato, conforme estabelecido na legislação vigente.

Contudo, despesa com pessoal é toda soma de gastos com funcionários, estagiário, pensionistas e entre outros, sendo que na legislação estabelece limitação

em caso de aumento em despesas pessoais, caso o descumprimento do mesmo, o gestor público responderá e será penalizado pelos seus atos.

### **2.6.8 Oferta pública ou colocação de títulos de dívida pública no mercado**

Entende-se que títulos de dívida pública é uma forma de empréstimo para o governo, sendo que o comprador desses títulos será remunerado futuramente, a finalidade dos títulos é pagar as dívidas públicas ou dar em continuidade nas atividades do governo, como infra-estrutura ou compra de algum bem ou serviço.

Conforme o Tesouro Nacional “os títulos públicos possuem a finalidade primordial de captar recursos para o financiamento da dívida pública, bem como para financiar atividades do Governo Federal, como educação, saúde e infra-estrutura”.

Os títulos públicos federais são emitidos pelo Tesouro Nacional, que representa a disponibilidade financeira do governo federal brasileiro. Ao comprar um título público, você empresta dinheiro para o governo brasileiro em troca do direito de receber no futuro uma remuneração por este empréstimo, ou seja, você receberá o que emprestou mais os juros sobre esse empréstimo. (SOTTO e ÁVILA, 2015)

Os títulos da dívida pública são as obrigações financeiras emitidas pelo órgão público, onde é exigido e liquidado em seu vencimento, tendo em vista a cobertura de déficits especificados no orçamento, realização de operações de crédito por antecipação de receita, reestruturação da dívida pública. (PAZZAGLINI FILHO, 2002)

Art. 359-H. Ordenar, autorizar ou promover a oferta pública ou a colocação no mercado financeiro de títulos da dívida pública sem que tenham sido criados por lei ou sem que estejam registrados em sistema centralizado de liquidação e de custódia:

Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (BRASIL, 2000)

Neste sentido, a dívida pública são obrigações financeiras da entidade pública federal, sendo que essas obrigações quando for colocar no mercado financeiro de títulos de dívida pública, deve-se criar lei ou registrar em sistema centralizado de liquidação e de custódia, sendo que a lei estabeleceu essa obrigação de registro ou escrituração. Que são as Leis LRF 101/2000 e

Conforme a LRF 101/2000:

Art. 61. Os títulos da dívida pública, desde que devidamente escriturados em sistema centralizado de liquidação e custódia, poderão ser oferecidos em caução para garantia de empréstimos, ou em outras transações previstas em lei, pelo seu valor econômico, conforme definido pelo Ministério da Fazenda. (BRASIL, 2000)

De acordo com a Lei nº 8.666/1993:

Art. 56. A critério da autoridade competente, em cada caso, e desde que prevista no instrumento convocatório, poderá ser exigida prestação de garantia nas contratações de obras, serviços e compras. § 1º Caberá ao contratado optar por uma das seguintes modalidades de garantia: I - caução em dinheiro ou em títulos da dívida pública, devendo estes ter sido emitidos sob a forma escritural, mediante registro em sistema centralizado de liquidação e de custódia autorizado pelo Banco Central do Brasil e avaliados pelos seus valores econômicos, conforme definido pelo Ministério da Fazenda. (BRASIL, 1993)

Portanto, para que o gestor promova a colocação de títulos de dívidas públicas no mercado, mas para realizar esse ato o mesmo deve seguir conforme a legislação exige, pois caso contrário o mesmo poderá responder pelo ato de descumprimento as leis.

### 3 METODOLOGIA CIENTIFICA E DA PESQUISA

Neste capítulo, a princípio será relatado o enquadramento metodológico. Após será demonstrado os procedimentos para a coleta e análise dos dados, em relação à abordagem do problema.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto aos objetivos, este estudo caracteriza-se descritiva, pois segundo Andrade (2001, p. 124)

[...] nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador. Incluem-se entre as pesquisas descritivas a maioria das desenvolvidas nas Ciências Humanas e Sociais; as pesquisas de opinião, as mercadológicas, os levantamentos pelo pesquisador.

Desta forma, este estudo de pesquisa descreve como é os procedimentos de controle interno do órgão público no combate a corrupção, que tem por finalidade de estabelecer as normas e leis para serem seguidas pelo controle interno e também para administração Pública.

Em relação aos procedimentos, será demonstrada com pesquisa bibliográfica. Segundo os autores Martins e Théophilo (2009, p. 54), “uma pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas”. Contudo, a pesquisa bibliográfica busca fundamentação teórica para o presente trabalho, onde foi realizado por meio de análise de revistas, legislações e análises de livros, para apresentar os procedimentos do controle interno no setor público.

No que se refere à abordagem do problema pode-se dizer que a pesquisa é qualitativa e quantitativa. Segundo Duarte (2016, p.01):

[...] pesquisa qualitativa tem um caráter exploratório, uma vez que estimula o entrevistado a pensar e a se expressar livremente sobre o assunto em questão. Na pesquisa qualitativa, os dados, em vez de serem tabulados, de forma a apresentar um resultado preciso, são retratados por meio de relatórios, levando-se em conta aspectos tidos como relevantes, como as opiniões e comentários do público entrevistado.

Referente à pesquisa quantitativa, Souza (2014, p. 01) “Considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas”.

Portanto, procuraram-se respostas para o problema estabelecido por estudo bibliográfico, minuciando por muitas vezes procedimentos do controle interno, mas sem a obrigação de apresentação de dados estatísticos.

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para atender ao problema proposto, será realizada uma análise por meio de questionários, sobre o controle interno dos municípios referente à Lei de Crimes Contra Finanças Públicas.

O campo de abrangência da pesquisa realizada foram nos municípios da AMREC de Santa Catarina que consiste os municípios de Balneário Rincão, Cocal do Sul, Criciúma, Forquilha, Içara, Lauro Muller, Morro da Fumaça, Nova Veneza, Orleans, Siderópolis, Treviso e Urussanga, durante o ano de 2016, totalizando doze municípios.

A pesquisa foi realizada por meio de questionário, sendo que foi enviado para os *e-mails* dos profissionais responsáveis pelo setor do controle interno de cada município, sendo que foi estabelecido contatos por telefone com os controles internos das prefeituras, para o envio do questionário por *e-mail*.



## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O presente trabalho tem o intuito de analisar e identificar se os responsáveis do controle interno das prefeituras da região da AMREC realizam prevenções para evitar os Crimes de Finanças Públicas nº 10.028/2000, onde foram coletados dados com os profissionais na área da controladoria das regiões.

Após realizar a coleta dos dados, parte-se para análise das informações recolhidas, identificados por meio de questionário, para obter a resposta do problema deste.

Este capítulo refere-se primeiramente uma definição da região da AMREC, e após será evidenciado as análises das informações coletadas.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DO CAMPO DE ABRANGÊNCIA DO ESTUDO

A Associação de Municípios da Região Carbonífera (AMREC) é originária da Associação dos Municípios do Sul do Estado de Santa Catarina (AMSESC), sendo que os municípios a que pertencia eram da região carbonífera e ia desde Lauro Muller, Urussanga, Morro da Fumaça, Içara, até Praia Grande, Passo de Torres e São João do Sul. Mas em 1983, foi desmembrada a região carbonífera da AMSESC, onde tornou duas associações AMREC E AMESC.

A Associação de Municípios da Região Carbonífera foi constituída em 25 de abril de 1983, no início foi estabelecido sete municípios: Criciúma, Içara, Lauro Müller, Morro Da Fumaça, Nova Veneza, Siderópolis e Urussanga. Posteriormente, veio Forquilha, Cocal Do Sul e Treviso. Em 2004, a AMREC oficializou a entrada de Orleans, e em 2013 o município de Balneário Rincão passou a integrar oficialmente a entidade. Atualmente, integram-se doze municípios na AMREC. Conforme a imagem do mapa da região a seguir (o município de Balneário Rincão não consta no mapa):

Figura 2 – Municípios pertencentes à região da AMREC.



Fonte: Site Imprensa News Sul (2016).

Neste sentido, a região definida para pesquisa, para ser enviado o questionário, sendo as doze prefeituras da Associação dos Municípios da Região Carbonífera.

O questionário foi enviado para todos os municípios no período de 18/10/2016 até 28/10/2016, e das 12 entidades foram obtidas 8 respostas das entidades solicitadas, que se refere, em números percentuais, a 66,67% do total pesquisado, sendo que as oito respostas obtidas são de controladores que atuam no controle interno atualmente em seu município.

#### 4.2 ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Primeiro passo é conhecer o profissional na área de controladoria pesquisada. Com isso foram realizadas perguntas relacionadas à idade, sexo, experiência, formação profissional, concursado e entre outros.

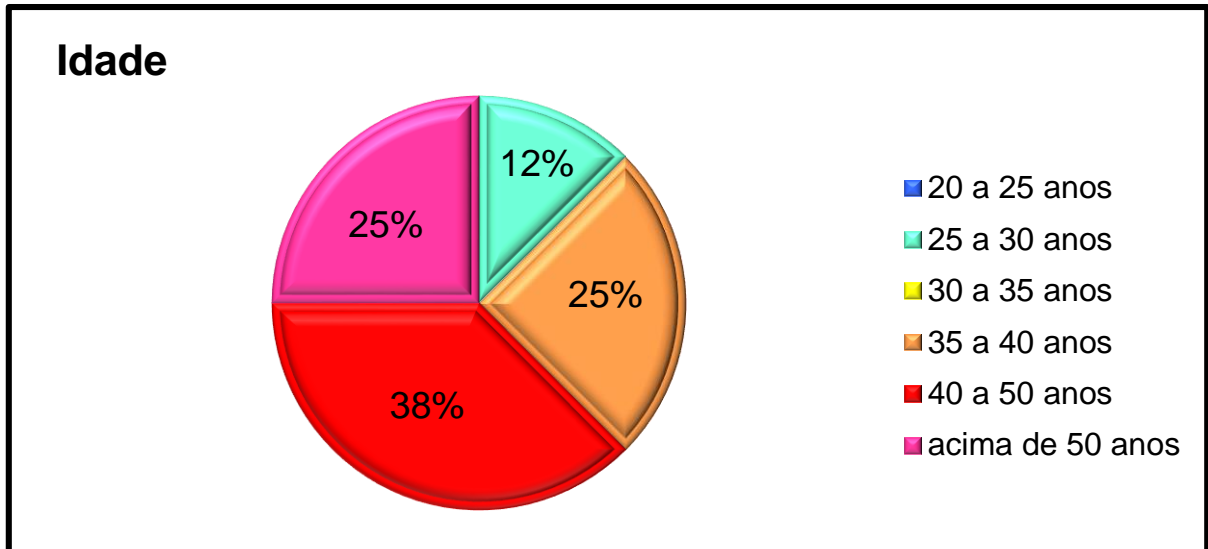
Segundo passo é conhecer sobre a controladoria de cada entidade pesquisada, com isso foram realizadas perguntas relacionadas com esse objetivo.

Terceiro passo é reconhecer se o profissional tem conhecimento da Lei 10.028/2000 e se realiza algum ato para evitá-la, sendo assim foram realizadas onze perguntas relacionadas à Lei de Crimes Contra Finanças Públicas.

**Pergunta 1 – Qual a sua idade?**

Os primeiros questionamentos foram realizados para conhecer melhor os profissionais, sendo assim buscou conhecer primeiramente a faixa etária de todos os profissionais:

Gráfico 1 – Idade do Profissional.



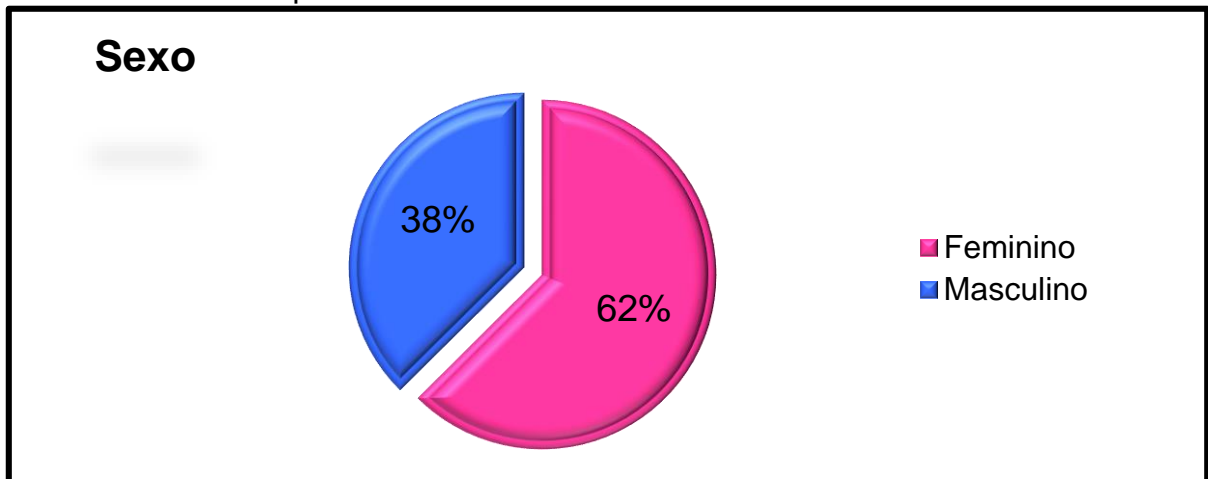
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Neste sentido, conforme no gráfico acima que os 8 entrevistados, uma pessoa (12%) tem entre 30 a 35 anos, outra duas pessoas (25%) responderam ter entre 35 a 40 anos, três pessoas (38%) responderam ter entre 40 a 50 anos, e as outras duas pessoas (25%) acima de 50 anos.

**Pergunta 2 - Qual o seu sexo?**

O objetivo dessa pergunta é conhecer qual tipo de gênero está predominando nesta área de controladoria nos órgãos públicos, conforme o gráfico a seguir:

Gráfico 2 – Sexo do profissional.

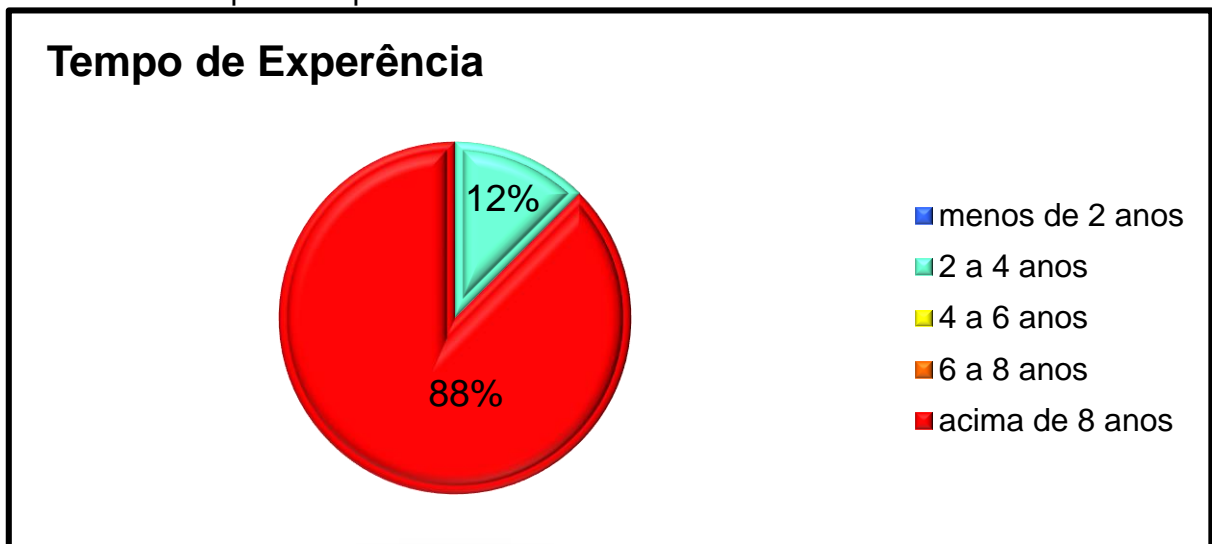


Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Conforme estabelecido no gráfico acima, o sexo feminino está predominando mais da metade dos profissionais na área de controladoria, sendo que cinco pessoas femininas (62%) relacionado a oito entrevistados, outros três entrevistados correspondem a (38%) no sexo masculino.

### Pergunta 3 – Qual seu tempo de experiência no setor público?

Gráfico 3 – Tempo de experiência na área.



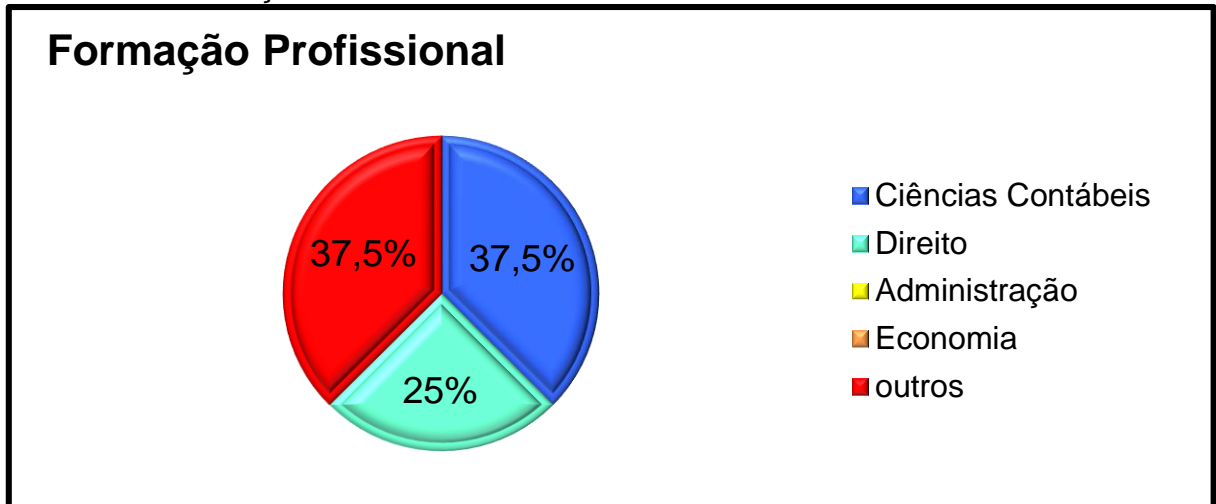
Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Essa pergunta foi elaborada para ter noção em relação ao tempo de atividade profissional exercida na área do setor público. Conforme no gráfico acima demonstra que dos oito entrevistados, sete (88%) tem experiência acima de 8 anos

e somente uma pessoa (12%) é de 2 a 4 anos de tempo de experiência na área pública. No entanto, pode-se observar que a maioria dos profissionais pesquisados tem a atuação na área mais de 8 anos.

**Pergunta 4 - Qual sua formação profissional?**

Gráfico 4 – Formação Profissional.



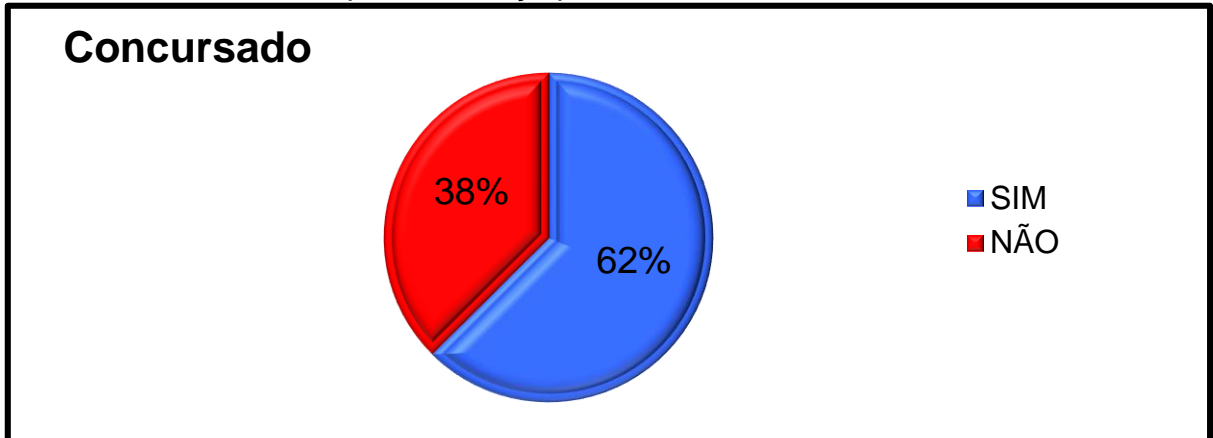
Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

De acordo com o gráfico acima, pode-se verificar que três pessoas (37,5%) têm formação em Ciências Contábeis, sendo que duas pessoas (25%) tem formação em Direito e as outras três pessoas (37,5%) tem outros tipos de formação profissional. Visto isso, é fundamental que para o controle interno tenha um conhecimento avançando em diversas áreas como contabilidade, direito, administração e economia, para que a atuação do profissional seja satisfatória e eficaz para o setor do controle interno público.

**Pergunta 5 – Você é concursado?**

O cargo efetivo no setor público é exigido primeiramente à aprovação por meio de concurso público. Neste sentido, o intuito dessa pergunta é averiguar se o controlador prestou concurso para o cargo de serviços públicos.

Gráfico 5 – Concursado para o serviço público.



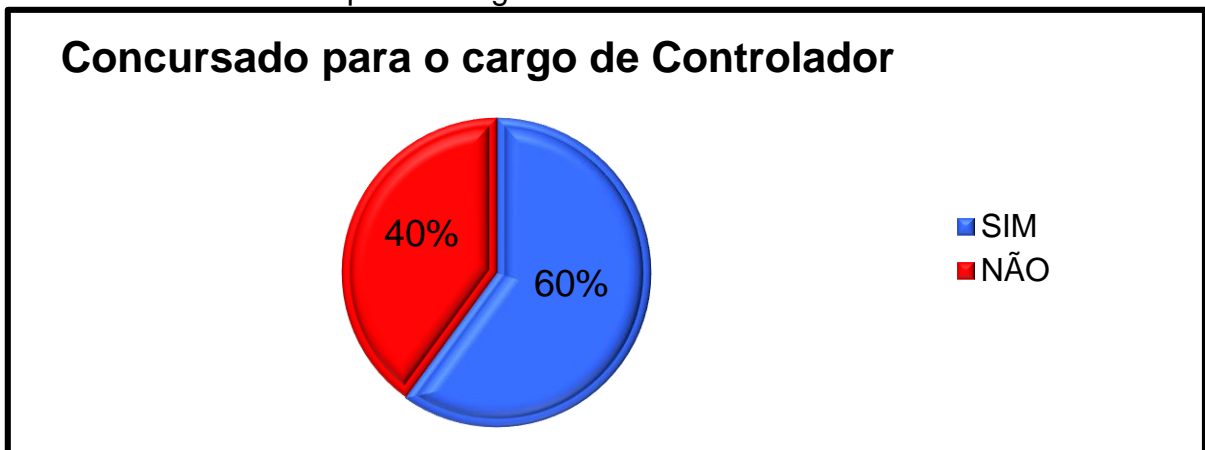
Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Segundo os dados da pesquisa, cinco pessoas (62%) são concursadas para serviço público e outros três (38%) não são concursados. Pode-se verificar que mais da metade dos profissionais tem a estabilidade garantida mesmo após a troca de gestão.

De acordo com a legislação, determina que o controlador do setor do controle interno seja concursado para este cargo, mas como foi evidenciado no gráfico acima nem todas as instituições municipais obedecem esta obrigação.

**Pergunta 6 – É concursado para o cargo de controlador interno?**

Gráfico 6 – Concursado para o cargo de controlador.



Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

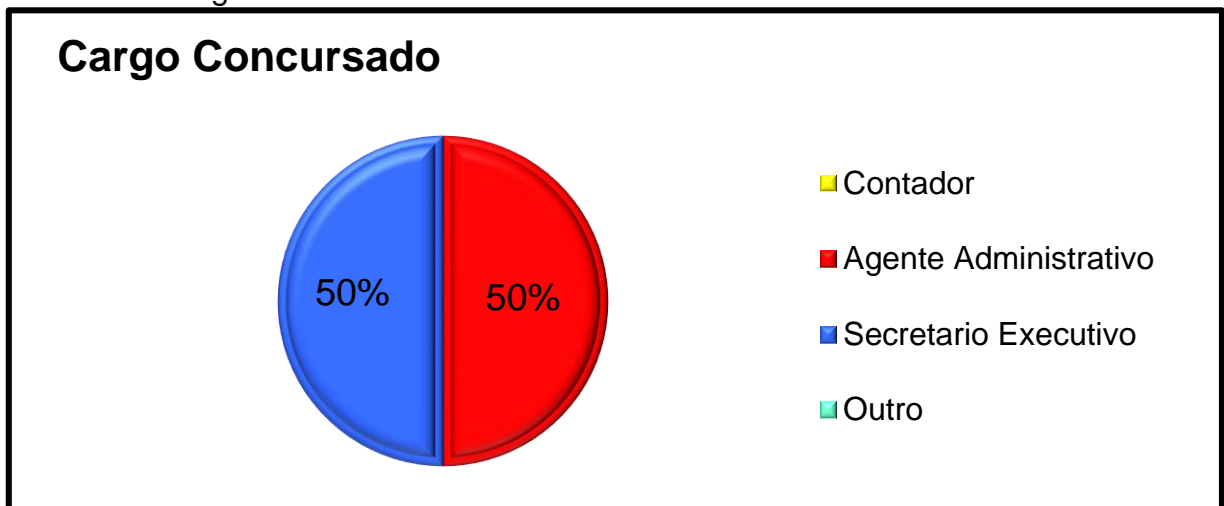
Essa pergunta foi realizada para aqueles que responderam a pergunta anterior como “SIM”, sendo assim este gráfico acima foi realizado com as cinco

pessoas. Deste modo, pode-se verificar que três pessoas (60%) são concursadas para o cargo de controlador e duas pessoas (20%) não são concursadas para esta função no setor público.

**Pergunta 6.1** – Se a resposta foi NÃO na pergunta anterior, para qual cargo é concursado?

O objetivo desta pergunta é ter conhecimento em qual cargo efetivo o profissional foi contratado por meio de concurso público. Lembrando que está pergunta foi realizada para as duas pessoas que responderam “NÃO” na resposta anterior, de acordo com o gráfico a seguir:

Gráfico 7 - Cargo Concurado.



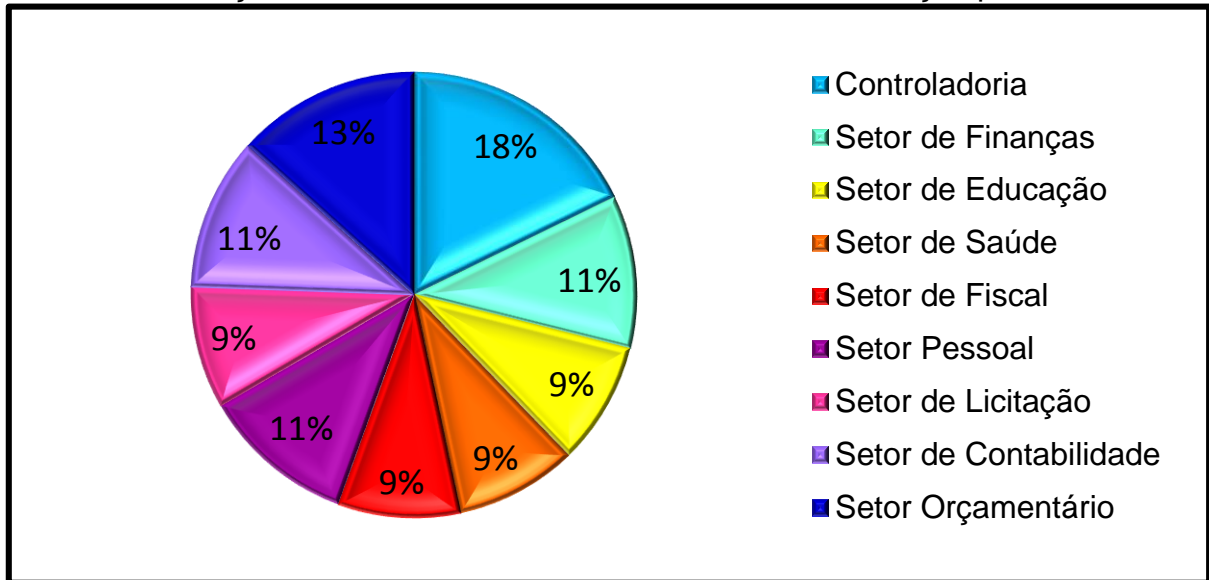
Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Analisando o gráfico, somente duas pessoas responderam essa pergunta pelo fato de não serem concursados para o cargo de controlador, ou seja, por ter respondido “NÃO” na resposta anterior, visto isto, uma pessoa (50%) foi contratada para o cargo de agente administrativo e o outro (50%) foi contratado para o cargo de secretario executivo, sendo que ambos estão exercendo função de controlador atualmente.

**Pergunta 7** - Qual a atuação do Controle Interno em áreas específicas da administração pública?

Esta pergunta está relacionada às áreas específicas da administração pública onde é realizada pelo controle interno. Sendo que essa pergunta tem mais de uma alternativa.

Gráfico 8 – Atuação do Controle Interno nas áreas da administração pública.



Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

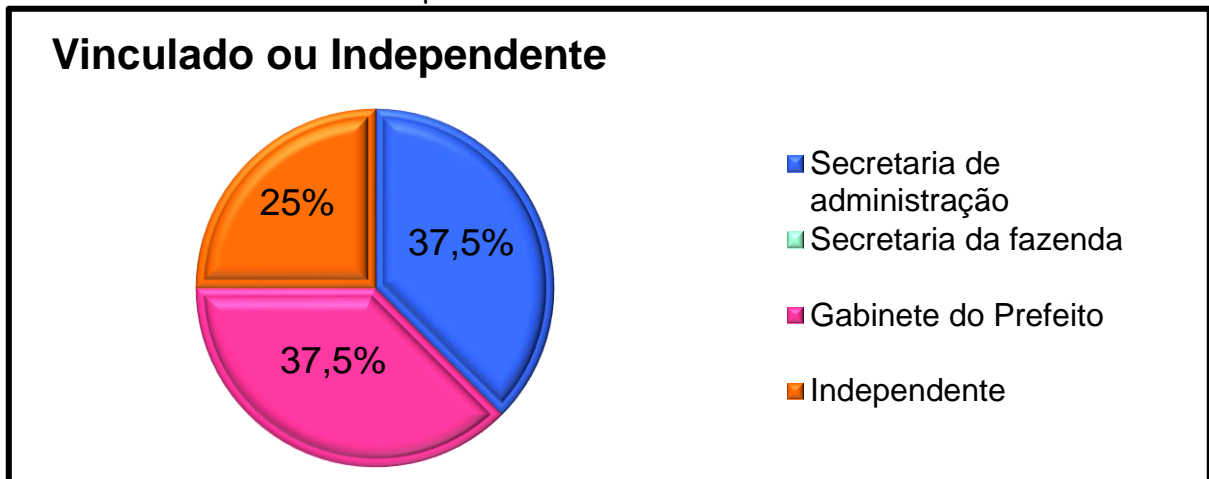
De acordo com o gráfico acima, no setor de controladoria 18% (oito pessoas) responderam que sim, o controle interno atua adjuntamente com a controladoria, no setor orçamentário 13% (seis pessoas) responderam que o controle interno atua. Com 11% (cinco pessoas) constataram a que nos setores de finanças, pessoal e contabilidade à atuação do controle interno. E com 9% (quatro pessoas) responderam que o controle interno atua dentro dos setores de educação, saúde, fiscal e licitação.

Neste sentido, a análise da pergunta demonstra que o controle interno tem ligações com os demais setores do órgão público, com intuito de auxiliar melhor o administrador público para que os atos e fatos estejam em conformidade à legislação vigente evitando qualquer tipo de erro ou falha no decorrer da execução e contratação de bens ou serviços, garantindo a satisfação de todos, inclusive dos cidadãos.

**Pergunta 8** – O setor do Controle Interno é vinculado com outra secretaria ou é um setor independente?



Gráfico 9 – Vinculado ou Independente.



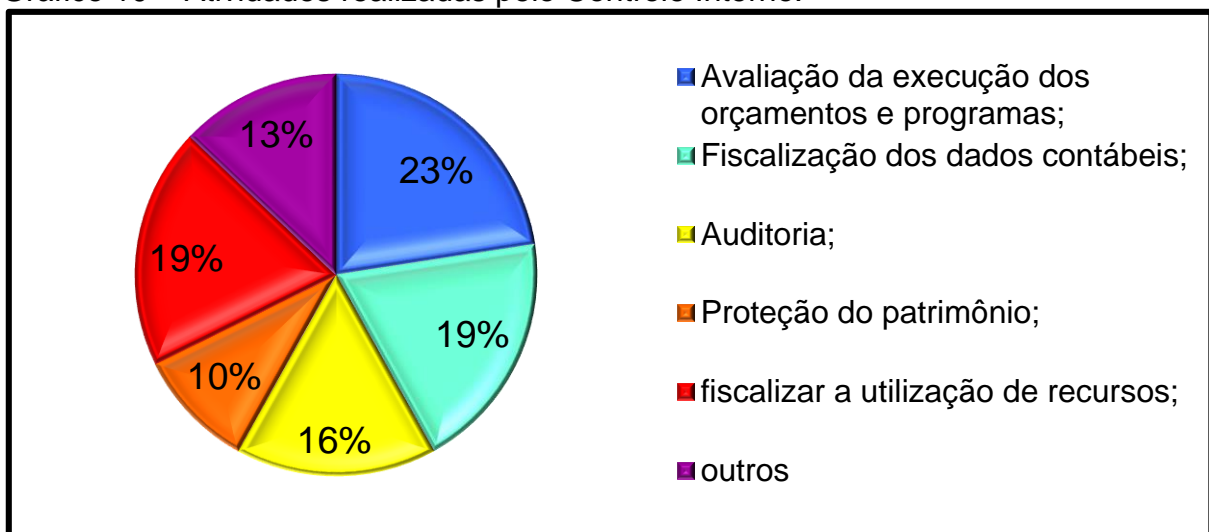
Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Deste modo, pode-se verificar que três controladorias (37,5%) estão vinculadas com a secretaria de administração, e as outras três (37,5%) contataram que estão vinculadas com o gabinete do prefeito. Os independentes são somente duas controladorias (25%) onde as mesmas não têm vínculo algum com outro setor.

Conforme essa análise do gráfico, mais da metade dos controles internos são vinculados com outro setor, com isso o controlador não tem uma independência de comandar ou de chefiar seu setor.

### Pergunta 9 – Quais as atividades principais realizadas pelo Controle Interno?

Gráfico 10 – Atividades realizadas pelo Controle Interno.



Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

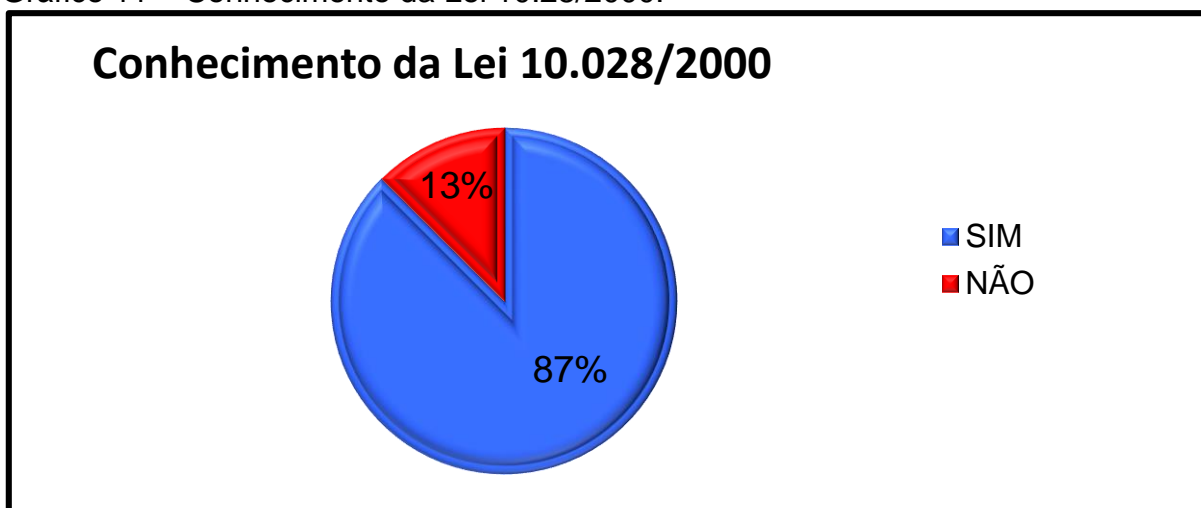
Esta pergunta foi realizada para conhecer quais tipos de atividades o controle interno atua, onde o profissional realiza dentro do setor, é importante ressaltar que esta pergunta tem múltipla escolha.

Conforme os oitos entrevistados, sete controladorias (23%) fazem avaliação da execução dos orçamentos e programas. Na fiscalização de dados contábeis e na fiscalização da utilização de recursos seis controladorias (19%) realizam essas atividades, outras cinco controladorias (16%) fazem auditoria, e referente à proteção do patrimônio somente três controladorias (10%) realizam essa atividade, e quatro controladorias (13%) realizam outros tipos de atividades não citados pelo mesmo.

#### **Pergunta 10 – Você tem conhecimento da Lei 10.028/2000?**

O intuito desta pergunta é evidenciar se o controlador tem conhecimento da Lei de Crimes Contra Finanças Públicas 10.028/2000. Conforme gráfico a seguir:

Gráfico 11 – Conhecimento da Lei 10.28/2000.



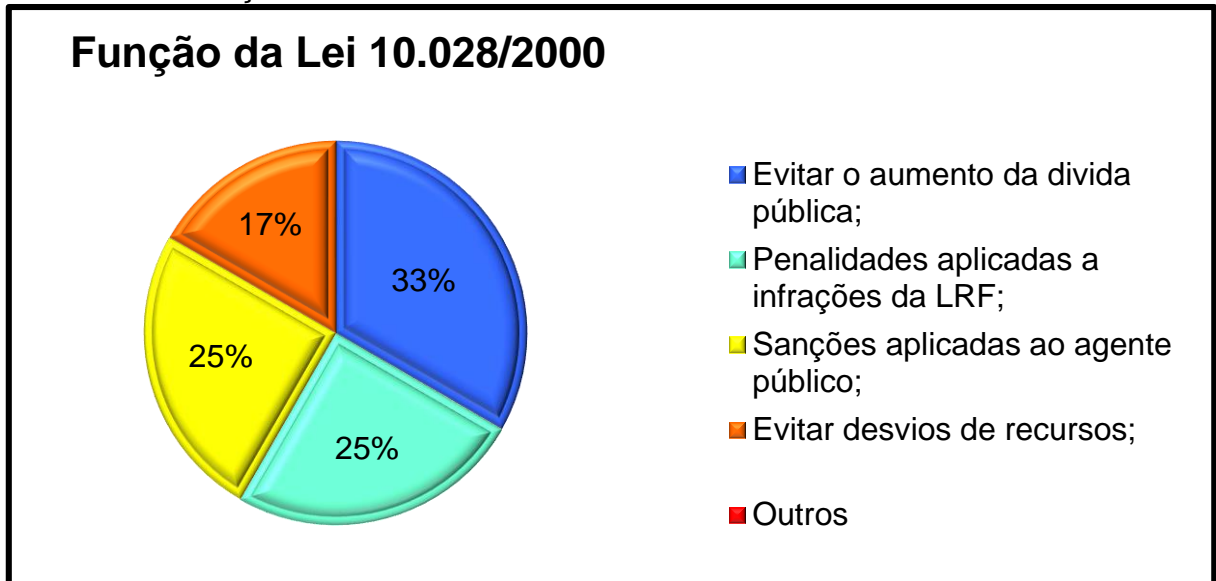
Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Pode-se constatar que dos oito entrevistados, sete controladores (87%) tem conhecimento da Lei e somente um (13%) controlador não tem conhecimento da Lei 10.028/2000. Este gráfico demonstra que a maioria dos controladores das instituições pública tem conhecimento da Lei de Crimes Contra Finanças Públicas, sendo um resultado satisfatório para a pesquisa e para os órgãos públicos.

### Pergunta 11 - Qual a principal função da Lei?

Esta pergunta foi realizada para saber se o controlador tem conhecimento da função da Lei 10.028/2000, é importante ressaltar que a pergunta tem mais de uma alternativa para resposta. Conforme o gráfico a seguir:

Gráfico 12 – Função da Lei 10.028/2000.



Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Conforme o gráfico acima os oitos que foram entrevistados somente sete responderam essa questão, porque somente um controlador não tem conhecimento dessa Lei e por este motivo não respondeu a mesma, conforme relatado no gráfico anterior.

Visto isso, dos sete entrevistados quatro pessoas (33%) constataram que a função é evitar o aumento da dívida pública, duas pessoas (17%) responderam que a função é evitar desvios de recursos, e as outras funções de penalidades aplicadas a infrações da LRF e sanções aplicadas ao agente público responderam três pessoas (25%) e nenhuma pessoa respondeu a alternativa de outros. É evidente que a alternativa correta é as “penalidades aplicadas a infrações da LRF”, somente três pessoas responderam corretamente, sendo que o restante (cinco) que relataram na pergunta anterior que conhecia a Lei 10.028/2000, mas não conhecem a verdadeira função da mesma.

**Pergunta 12** – O controle interno tem algum procedimento específico para evitar os Crimes Contra Finanças Públicas conforme a Lei 10.028/2000?

Gráfico 13 – Procedimentos para evitar a Lei 10.028/2000.



Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

De acordo com o gráfico acima, quatro controladores (50%) constataram que não tem nenhum tipo de procedimento específico para evitar o Crime Contra Finanças Públicas e outros quatro controladores (50%) responderam que sim e que tem métodos para evitar esses crimes e, além disso, responderam quais procedimentos de fiscalização, que são:

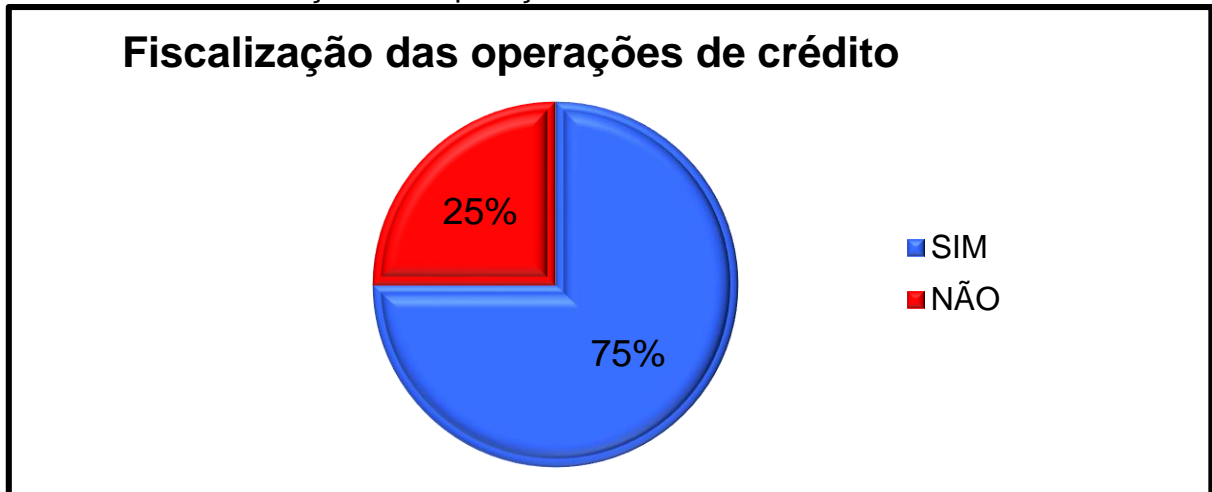
- ❖ Acompanhamento mensal;
- ❖ Sindicâncias e processo Administrativo Disciplinar;
- ❖ Verificação mensal contábil, orçamentário, movimentação de pessoal, licitações, prestações de contas e entre outros;
- ❖ Orientar o Gestor sobre todas as Leis, principalmente as LRF.

Com tudo, os entrevistados que constataram que conheciam a Lei de Crimes Contra Finanças Públicas, mas quatro não realizam nenhum tipo de procedimento para prevenir a aplicação das sanções no gestor da instituição.

**Pergunta 13** – O controle interno fiscaliza se as operações de crédito estão autorizadas pelo legislativo?

A pergunta foi realizada para evidenciar se realmente os controles internos fazem a prevenção dos Crimes Contra Finanças Públicas conforme estabelecido na Lei 10.028/2000. E uma dessas prevenções é a fiscalização da operação de crédito, no gráfico a seguir demonstra se o controle interno realiza essa prevenção:

Gráfico 14 – Fiscalização das Operações de Crédito.



Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

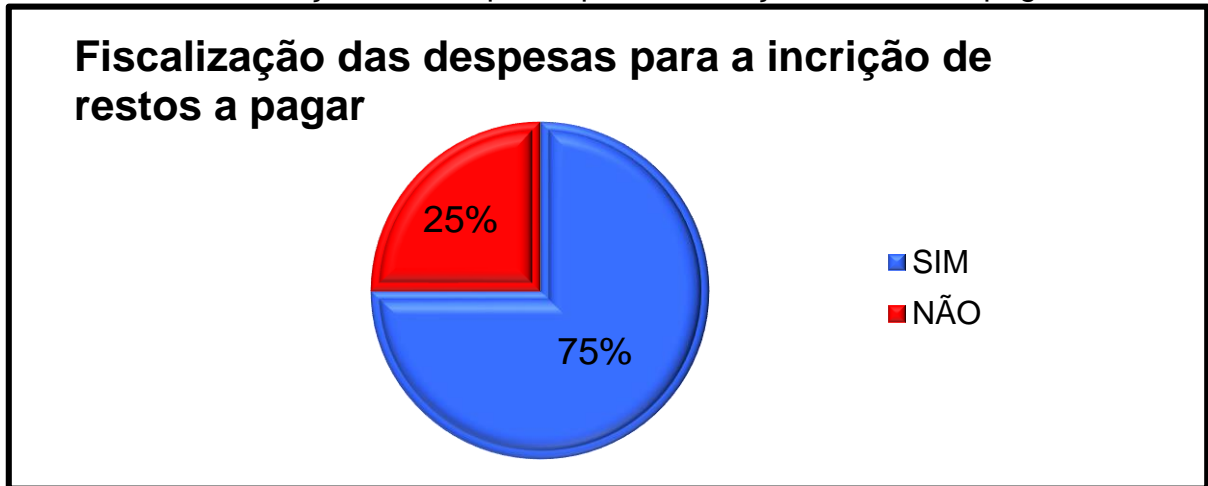
Analisando este gráfico pode-se entender que seis controles internos (75%) fazem a fiscalização da operação de crédito se está com a autorização do poder legislativo e somente dois controles internos (25%) realizam esse tipo de fiscalização.

É evidente que mais da metade dos controles internos realizam a fiscalização, sendo que o mesmo contribui para a prevenção de algum ato criminal. Com isto, cinco dos seis controles internos expuseram qual o tipo de fiscalização ou procedimento para que as operações de crédito estejam em conformidade à legislação:

- ❖ Acompanhamento das operações de crédito;
- ❖ Todo o processo de contratação é elaborado pelo Controle Interno;
- ❖ Através de Lei autorizada;
- ❖ Acompanhamento de todo o processo, desde o planejamento até a aprovação da Lei;
- ❖ Quem realiza e faz todo o procedimento e a operação é o Controlador Interno.

**Pergunta 14** – O controle interno fiscaliza se as despesas estão previamente empenhadas ou que limite da despesa esteja em conformidade à lei, para que possa ser realizada a inscrição de restos a pagar?

Gráfico 15 – Fiscalização das Despesas para a inscrição de restos a pagar.



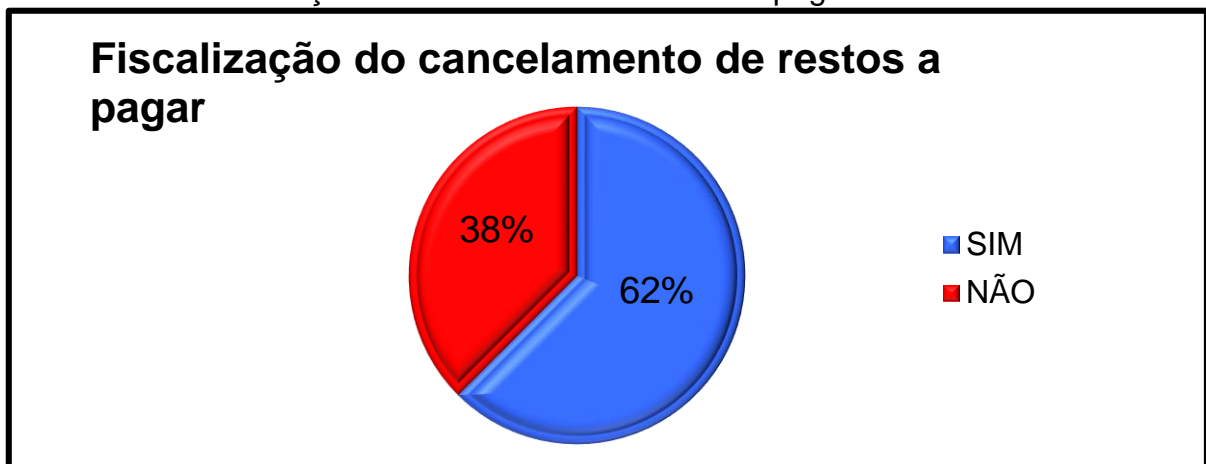
Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Conforme o gráfico acima, seis controles internos (75%) realizam a fiscalização das despesas e outros dois controles internos (25%) constataram que não fazem nenhum tipo de fiscalização das despesas.

A análise do gráfico demonstra que a maioria dos controles internos realiza a fiscalização da despesa, para que as mesmas estejam empenhas e no limite estabelecido pela lei, para que futuramente possa ser inscrito em restos a pagar. Com esse policiamento todas as despesas públicas estarão sendo aplicadas corretamente conforme a legislação.

**Pergunta 15** – O controle interno fiscaliza se o cancelamento do resto a pagar está com o valor maior permitido por lei ou maior que o saldo do caixa disponível?

Gráfico 16 – Fiscalização do cancelamento de restos a pagar.



Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

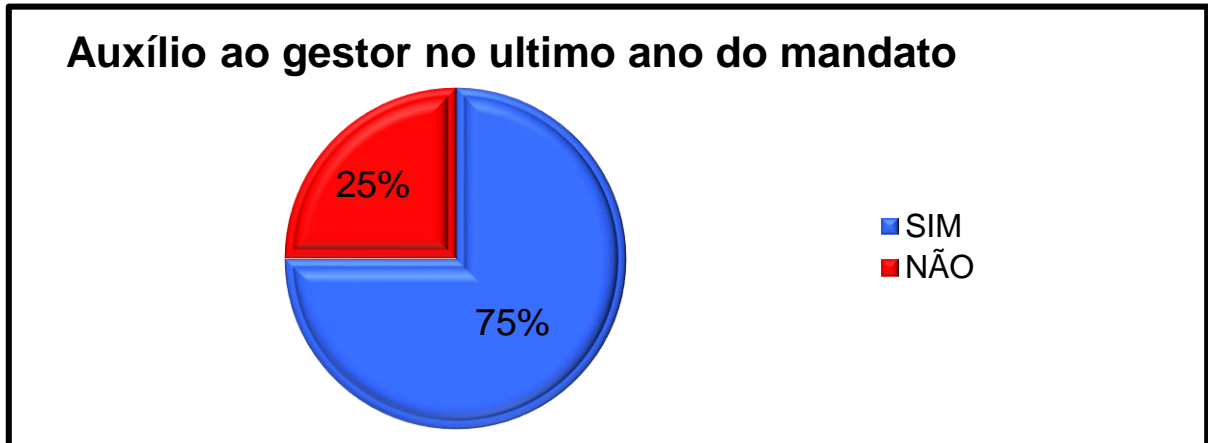
De acordo com análise do gráfico, pode-se entender que cinco controles internos (62%) realizam a fiscalização do cancelamento de restos a pagar e os outros três controles internos não realizam esse tipo de fiscalização, é importante ressaltar que um dos entrevistados relatou que “difícilmente tem o cancelamento de restos a pagar” por este motivo não realizam a fiscalização. Serão demonstrados três procedimentos dos entrevistados que relataram que teriam um processo de fiscalização:

- ❖ Acompanhamento e a instrução de que os empenhos liquidados não podem ser cancelados;
- ❖ Os cancelamentos de Restos a Pagar não Processados apenas há a verificação da não execução da despesa; e o cancelamento dos Restos a Pagar Processados é averiguado até a conclusão de que sua liquidação foi indevida, ou seja, houve liquidação em duplicidade ou emissão indevida;
- ❖ Verificação de relatórios.

Neste sentido, mais da metade realizam esse tipo de fiscalização sendo um resultado bastante significativo para pesquisa, pois demonstra que os controles internos municipais estão atentos com a legislação para que todos os procedimentos ocorram em conformidade à mesma. Mas é importante ressaltar que os que relataram que conheciam a lei, não realizam a fiscalização do não cancelamento de restos a pagar, sabendo que penaliza o descumprimento da LRF.

**Pergunta 16** – O controle interno auxilia o administrador no ultimo ano de seu mandato que as despesas devem ser pagas no mesmo ano do exercício financeiro ou deixar saldo no caixa para o pagamento?

Gráfico 17 – Auxílio ao administrador no ultimo ano do mandato.



Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Conforme o gráfico acima, dos oitos entrevistados, seis controles internos (75%) auxiliam o gestor no ultimo ano de seu mandato referente às despesas públicas e outros dois controles internos (25%) não auxiliam o gestor.

Visto isso, mais da metade dos controles internos realizam a função de auxiliar o gestor, inclusive no ultimo ano de seu mandato, pois todas as despesas públicas devem ser pagas ou deixar saldo disponível no caixa para ser pago no próximo ano. Com isso é essencial que o controle interno esteja sempre auxiliando o gestor de seu município para todos os procedimentos permaneça conforme as leis.

**Pergunta 17** – O controle interno auxilia o gestor nos últimos 180 dias do seu mandato, para que as despesas com pessoal não sejam aumentadas conforme a lei?



Gráfico 18 – Auxílio ao gestor nas despesas com pessoal.



Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Deste modo, o gráfico acima demonstra que todos os oito (100%) entrevistados constataram que o controle interno auxilia o gestor de seu município nos seus últimos 180 dias do seu mandato, para que todas as despesas com pessoal não sejam aumentada conforme a lei.

Entende-se que a despesa pessoal conforme estabelecido na LRF ela tem o limite em porcentual sobre a receita corrente líquida, sendo que esse limite não pode ser ultrapassado nos últimos 180 dias do mandato do gestor, por este motivo o controle interno deve auxiliar o mesmo para que não ocorra nenhum ato criminal.

**Pergunta 18** – O controle interno fiscaliza se foi ordenada alguma despesa não autorizada por lei?

Gráfico 19 – Fiscalização de Despesa não autorizada por Lei.



Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Conforme o gráfico acima evidencia que dos oito entrevistados, cinco controles internos (62%) realizam a fiscalização das despesas e as outras três (38%) não fazem a fiscalização das despesas ordenadas. As despesas não autorizadas constam na LRF, sendo que o controle interno deve averiguar todas as despesas para que nenhuma delas seja as não autorizadas pela Lei. A seguir serão demonstrados três procedimentos de fiscalização dos entrevistados:

- ❖ Acompanhamentos mensais;
- ❖ Despesas com terceiros: verificação de lei autorizada e Pagamento de horas extras: verificação de lei e regulamentação;
- ❖ Instrução ao responsável pelo empenhamento quanto à regularidade das despesas.

Por fim, as despesas não autorizadas foram estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo que o mesmo tem conhecimento da penalidade desta pelo descumprimento da mesma ainda não realizam a fiscalização.

**Pergunta 19** – O controle interno Fiscaliza se as operações de créditos contêm a garantia e a contra garantia conforme na lei?

Esta pergunta foi realizada para evidenciar se o controle interno fiscaliza ou tem algum procedimento de fiscalização das operações de crédito se contem garantia e contra garantia.

Gráfico 20 – Fiscalização das garantias e contra garantias.



Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Deste modo, o gráfico acima demonstra que metade, ou seja, quatro (50%) dos entrevistados constataram que fazem a fiscalização das operações de crédito se contêm a garantia e a contra garantia conforme estabelecido na legislação e outra metade relataram que não fazem a fiscalização do mesmo, é importante ressaltar que uns dos municípios entrevistados não realizam operação de crédito, por este motivo não fazem a fiscalização, mas o restante dos três controles internos que tem conhecimento da Lei 10.028/2000 que penaliza o descumprimento da Lei, mesmo assim não fazem nenhum método de fiscalização. Com isso será demonstrado duas formas de fiscalização dos entrevistados das garantias e contra garantia das operações de créditos:

- ❖ A garantia do ICMS e FPM;
- ❖ Os procedimentos desse tipo de fiscalização/acompanhamento são de rotina quando da realização de uma operação de crédito.

**Pergunta 20** – O controle interno auxilia o gestor na colocação no mercado financeiro de títulos da dívida pública conforme a legislação pede?

O intuito deste questionamento é evidenciar se o controle interno auxilia o gestor do seu município na colocação de títulos da dívida pública no mercado financeiro.

Gráfico 21 – Auxílio à colocação de títulos da dívida.



Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2016).

Conforme o gráfico acima foi constatado que todos os oitos entrevistados não realizam esse tipo de fiscalização pelo simples motivo de que não realizam esse tipo de operação em colocação de títulos da dívida pública do município no mercado financeiro. Neste sentido, é essencial relatar que este tipo de operação geralmente é realizado por instituições Federais do país.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a necessidade de mudança na administração pública, as legislações foram publicadas e alteradas ao decorrer dos anos para atender melhor as obrigações perante a sociedade. E essa melhoria foi constatada quando o Controle Interno passou a ser obrigatório em todos os órgãos públicos, sendo que uma das suas funções é auxiliar o gestor de sua instituição para que todos os atos e fatos estejam em conformidade a Lei, para não ocorrer nenhum tipo de descumprimento ou ato criminal.

Para que o controle interno evite algum tipo de penalidade sobre o gestor, o mesmo deve seguir em conformidade a Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, caso o gestor do órgão público descumpra a legislação, será aplicado às sanções da Lei de Crimes Contra Finanças Públicas nº 10.028/2000.

Neste contexto surgiu a seguinte interrogação: os controles internos dos municípios da região da AMREC estão criando medidas preventivas, para combater os crimes contra as finanças públicas relacionado à lei nº 10.028/2000?

O objetivo geral deste trabalho foi demonstrar se o Controle interno consiste algum tipo de prevenção para o combate a corrupção no órgão público, de acordo com a Lei de Crimes Contra Finanças Públicas nº 10.028/2000. Para que este objetivo fosse alcançado, foi elaborado um questionário com as questões direcionadas à Lei 10.028/2000 e de qual forma o Controle Interno previne a mesma, sendo que esses Controles Internos dos municípios são constituídos a AMREC.

Para que o objetivo geral fosse atingido à pesquisa buscou alcançar também seus objetivos específicos. Primeiramente foi preciso entender a função do controle interno nos municípios, posteriormente entender os crimes contra as finanças públicas previstos na lei nº 10.028/2000 e por fim identificar por meio de questionário se o controle interno dos municípios da AMREC tem conhecimento da lei 10.028/2000 e dos crimes que nela consiste.

Por meio de pesquisa realizada nos questionários aplicados nos municípios da região da AMREC, a análise demonstra que a maioria tem conhecimento da Lei de Crimes Contra Finanças Públicas nº 10.028/2000, sendo que é um resultado bastante significativo, mas menos da metade não sabem a

principal função da mesma, visto isto, entende-se que os entrevistados não têm o total conhecimento da Lei, como foi relatado no questionário.

Observa-se que nas análises do questionário, nem todos os controles internos realizam procedimento de prevenções ou fiscalizações para evitar as penalidades da Lei, sendo que a maioria relatou que teriam conhecimento da Lei de Crimes Contra Finanças Públicas nº 10.028/2000, mesmo tendo uma noção das penalidades das mesmas, ainda tem controle interno que não realiza a sua principal função de auxiliar o gestor, para que todos os atos e fatos estejam em conformidade às legislações para que o mesmo não sofra nenhum tipo de penalidade.

É evidente que o controle interno não realiza suas principais funções, por um dos fatos de estar vinculado com outro setor e por não ter autoridade suficiente para realizar as fiscalizações se realmente os dados estão corretos conforme as legislações, sendo que os mesmos relataram ter conhecimento da Lei, com isso o dever do controle interno é tentar ao máximo evitar algum tipo de penalidade ao gestor, pois a Lei 10.028/2000 penaliza somente o gestor do órgão público.

Neste sentido, recomendo aos controladores internos que criem normativos internos para controle da Lei 10.028/2000, para evitar ou prevenir algum tipo de penalidade ao gestor. Muitas das vezes, as falhas ou erros são cometidos sem uma devida correção dos procedimentos realizados. Com essa forma de correção e fiscalização, o controle interno poderá evitar multas e penalidades ao gestor ou até mesmo corrupção na instituição.

Portanto, o controle interno é uma ferramenta que previne e evita algum tipo de erro, falha ou até mesmo desvio de recurso, por este motivo o controlador interno deve estar consciente que todos os atos e dados realizados e não verificados, o mesmo é responsável pelos erros, falhas e desvios de recursos, com isso, se o controle interno não é eficiente e eficaz para tais funções, poderão ocorrer crimes ou até mesmo corrupção no seu órgão público, onde o controlador interno também será responsável.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra as finanças públicas e crimes de responsabilidade de prefeitos**. São Paulo: Saraiva, 2002.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prática de controle interno na administração pública municipal**. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 07 maio 2016.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 20 ago 2016.

BRASIL. **Lei complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 22 ago 2016.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 131**, de 27 de Maio De 2009. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp131.htm)>. Acesso em: 08 maio 2016.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de Março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 16 ago 2016.

BRASIL. **Lei nº8666/1993**. regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8666cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm)>. Acesso em: 10 nov 2016.

BRASIL. **Lei nº 10.028**, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L10028.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm)>. Acesso em: 03 out 2016.

BRITO, Leandro Gonçalves de. **Tesouro Direto**. Outubro de 2009. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/tesouro\\_direto/download/Apresentacao\\_TD\\_091209.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/tesouro_direto/download/Apresentacao_TD_091209.pdf)>. Acesso em: 10 nov 2016.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

\_\_\_\_\_, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CASTRO, Renato de Lima. **Crimes Contra as Finanças Públicas**. Curitiba: Juruá, 2007.

DAROLT, Paula Darós. **ADR Criciúma é líder em convênios assinados em Santa Catarina**. Julho de 2016. Disponível em: <<http://impresanewssul.com.br/adr-criciuma-e-lider-em-convenios-assinados-em-santa-catarina/>>. Acesso em: 24 out 2016.

DUARTE, Vânia Maria do Nascimento. **Pesquisa Quantitativa e Qualitativa**. Disponível em: <<http://monografias.brasilecola.uol.com.br/regras-abnt/pesquisa-quantitativa-qualitativa.htm>>. Acesso em: 11 maio 2016.

FACCIONI, Victor J.. **Sistema de Controle Interno da Administração Pública Municipal: proposta para instituir controle interno nas administrações municipais. Encontro Nacional dos Tribunais de Contas**. Pará: 2001. Disponível em: <[http://www.tce.rs.gov.br/legislacao/controle\\_interno/pdf/palestra.pdf](http://www.tce.rs.gov.br/legislacao/controle_interno/pdf/palestra.pdf)>. Acesso em: 10 out 2016.

Gomes, Luiz Flávio; Bianchini, Alice. **Crimes de responsabilidade Fiscal: Lei 10.028/00**. São Paulo: RT, 2001.

JOSÉ FILHO, Antonio. **A importância do controle interno na administração pública**. Junho 2008, <[http://www.trers.gov.br/arquivos/JOSE\\_controle\\_interno.PDF](http://www.trers.gov.br/arquivos/JOSE_controle_interno.PDF)>. Acesso em: 08 out 2016.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e prática**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas,



2009.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 1. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PAZZAGLINI Filho, Marino. **Crimes de responsabilidade fiscal: atos de improbidade administrativa por violação da LRF**. – 2ªed. – São Paulo: Atlas, 2002.

PELICIOLO, Angela Cristina; Moura, Cláudio Zoch de. **Comentário aos tipos penais previstos na lei dos crimes de responsabilidade fiscal: Lei 10.028, de 19 de outubro de 2000**, São Paulo: LTr, 2001.

SANTANA, Herick Santos. **Controle externo da administração pública**. Revista Jus Navigandi, Teresina, 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/26798>>. Acesso em: 11 out. 2016.

SCHIOCHET, Gabriel Augusto. **Dívida pública: como ela afeta seu dia a dia**. Dezembro 2015, <<http://www.politize.com.br/divida-publica-como-ela-afeta-o-seu-dia-dia/>>. Acesso em: 10 out 2016

SCHNEIDER, César; MIGUEL, Marcos Portella. **Manual da Contabilidade Pública**. 1ª Ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013.

Secretaria do Tesouro Nacional. **Garantia e contra-garantia**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/series\\_temporais/principal.aspx?subtema=11#ancora\\_consulta](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/series_temporais/principal.aspx?subtema=11#ancora_consulta)>. Acesso em: 03 out 2016.

Secretaria do Tesouro Nacional. **Operação de Crédito**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/series\\_temporais/principal.aspx?subtema=12#ancora\\_consulta](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/series_temporais/principal.aspx?subtema=12#ancora_consulta)>. Acesso em: 30 ago 2016.

Secretaria do Tesouro Nacional. **Restos a pagar**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/series\\_temporais/principal.aspx?subtema=13#ancora\\_consulta](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/series_temporais/principal.aspx?subtema=13#ancora_consulta)>. Acesso em: 03 out 2016.

SILVA, Guilherme de Abreu e. **O controle externo da administração pública**. Rio Grande, XI, n. 53, maio 2008. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2905](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2905)>. Acesso em: 10 out 2016.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA, Marcos. **Pesquisa quantitativa**. Rio de Janeiro, julho 2014. Disponível em: <<http://www.dicionarioinformal.com.br/pesquisa+quantitativa/>>. Acesso em: 23 nov 2016.

SOTTO, Felipe; ÁVILA, Daniel. **Títulos Públicos: O que são e como funcionam**. Abril de 2015. Disponível em: <<https://verios.com.br/blog/titulos-publicos-o-que-sao-e-como-funcionam/>>. Acesso em: 10 nov 2016.

**APÉNDICE(S)**

## APÊNDICE A – Questionário

**Pergunta 1** – Qual a sua idade?

**Pergunta 2** - Qual o seu sexo?

**Pergunta 3** – Qual seu tempo de experiência no setor pública?

**Pergunta 4** - Qual sua formação profissional?

**Pergunta 5** – Você é concursado?

**Pergunta 6** – É concursado para o cargo de controlador interno?

**Pergunta 7** - Se a resposta foi NÃO na pergunta anterior, para qual cargo é concursado?

**Pergunta 7** - Qual a atuação do Controle Interno em áreas específica da administração pública?

**Pergunta 8** – O setor do Controle Interno é vinculado com outra secretaria ou é um setor independente?

**Pergunta 9** – Quais as atividades principais realizadas pelo Controle Interno?

**Pergunta 10** – Você tem conhecimento da Lei 10.028/2000?

**Pergunta 11** - Qual a principal função da Lei?

**Pergunta 12** – O controle interno tem algum procedimento específico para evitar o Crime Contra Finanças Públicas conforme a Lei 10.028/2000? Quais são os procedimentos?

**Pergunta 13** – O controle interno fiscaliza se as operações de crédito estão autorizadas pelo legislativo? Qual processo de fiscalização?

**Pergunta 14** – O controle interno fiscaliza se as despesas estão previamente empenhadas ou que limite da despesa esteja em conformidade à lei, para que possa ser realizada a inscrição de resto a pagar?

**Pergunta 15** – O controle interno fiscaliza se o cancelamento do resto a pagar está com o valor maior permitido por lei ou maior que o saldo do caixa disponível? Quais os procedimentos de fiscalização?

**Pergunta 16** – O controle interno auxilia o administrador no ultimo ano de seu mandato que as despesas devem ser pagas no mesmo ano do exercício financeiro ou deixar saldo no caixa para o pagamento?

**Pergunta 17** – O controle interno auxilia o gestor no ultimo 180 dias do seu mandato, para que as despesas com pessoal não sejam aumentadas conforme a lei?

**Pergunta 18** – O controle interno fiscaliza se foi ordenada alguma despesa não autorizada por lei? Quais os procedimentos de fiscalização?

**Pergunta 19** – O controle interno Fiscaliza se as operações de créditos contêm a garantia e a contra garantia conforme na lei? Quais os procedimentos de fiscalização?

**Pergunta 20** – O controle interno auxilia o gestor na colocação no mercado financeiro de títulos da dívida pública conforme a legislação pede?