



LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO UNIVERSITÁRIO DO RIO GRANDE DO
NORTE

ANÁLISE DAS INCONFORMIDADES APONTADAS PELA DICON/RN DO MINISTÉRIO DA SAÚDE EM AUDITORIAS MUNICIPAIS: ESTUDO DO CONTROLE INTERNO DA GESTÃO PÚBLICA DE CONVÊNIOS

Clidiano Ribeiro de Souza¹

Joana D'arc Medeiros Martins²

RESUMO

O presente estudo aborda o tema do controle interno da gestão pública, focado na fiscalização realizada pela Divisão de Convênios do Ministério da Saúde no Rio Grande do Norte – DICON/RN. O objetivo da pesquisa é analisar a natureza das inconformidades registrada nos Relatórios de Verificação IN LOCO, referente ao exercício de 2011, da Seção de Prestação de Contas e Acompanhamentos - SECAP/RN do Ministério da Saúde, frente aos Poderes Executivos Municipais (Prefeituras Municipais) do Estado do Rio Grande do Norte, correlacionando-os com as prestações de contas finais dos convênios. Trata-se de uma pesquisa documental e bibliográfica, com aplicação de estudo de caso no controle interno do setor de convênios do Ministério da Saúde. Os resultados revelam que no período analisado as principais inconformidades apontadas nas auditorias dos convênios do Ministério da Saúde celebrados com os Municípios do Rio Grande do Norte, com final de vigência em dezembro de 2011, relacionam-se a não aplicação dos recursos financeiros em poupança; apresentação incompleta dos documentos exigidos para a prestação de contas; e execução parcial do plano de trabalho aprovado. A conclusão mais significativa revela que as fiscalizações efetuadas, contribuem para que seja reduzido o número de convênios inadimplentes, com Prestações de Contas não Aprovadas, ensejando menor quantidade de abertura de Tomada de Contas Especial, gerando economicidade para Administração Pública.

Palavras-chave: Administração Pública. Auditoria Governamental. Convênios.

¹ Discente do Programa de Pós Graduação, Especialização em Contabilidade e Auditoria Governamental do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN.

² Docente do Programa de Pós Graduação, Especialização em Contabilidade e Auditoria Governamental do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN.

ABSTRACT

This study addresses the issue of internal control of public management, focused on monitoring conducted by the Division of Covenants Ministry of Health in Rio Grande do Norte - DICON / RN. The objective of the research is to analyze the nature of unconformities recorded in the Verification Reports IN LOCO, for fiscal year 2011, Section Accountability and Accompaniments - SECAP / RN Health Ministry, opposite the Municipal Executive Powers (Municipalities) State of Rio Grande do Norte, correlating them with the benefits of the final accounts of the covenants. This is a documentary research and literature, with application case study in internal control sector covenants Ministry of Health. The results show that in the period analyzed the major unconformities identified in the audits of the covenants of the Ministry of Health concluded with municipalities of Rio Grande do Norte, with the end of term in December 2011, relate to the non-application of funds in savings; incomplete submission of documents required for accountability, and partial implementation of the approved work plan. The most significant conclusion reveals that inspections carried out, which is contributing to the reduced number of covenants delinquent accounts with benefits not been approved, allowing for fewer opening socket Special Accounts, generating economy for Public Administration.

Keywords: Public Administration. Government Auditing. Covenants.

1 INTRODUÇÃO

O tema convênios administrativos federais, apesar de possuir grande relevância social, é pouco explorado pela doutrina. As obras de Direito Administrativo costumam abordá-lo de maneira superficial e o número de publicações específicas disponíveis no mercado é escasso.

A parte de fiscalização de convênios também é pouco abordada. Por estas razões, o trabalho trata da importância da fiscalização dos convênios realizados entre o Ministério da Saúde e as Entidades Públicas do Estado do Rio Grande do Norte, especificamente as Prefeituras Municipais. Estudo atraído também devido o valor considerável constante nas Leis orçamentárias dessas entidades na classe das transferências voluntárias de recursos, destinadas aos convênios.

O objetivo da pesquisa é analisar a natureza das inconformidades da Seção de Prestação de Contas e Acompanhamentos - SECAP/RN do Ministério da Saúde, emitidos em seus Relatórios de Verificação *in loco* referente ao exercício de 2011, frente aos Poderes Executivos Municipais (Prefeituras Municipais) do Estado do Rio Grande do Norte, correlacionando-os com as prestações de contas finais dos convênios.

Cervo e Bervian (2002, p.63) afirmam que “a pesquisa está voltada para a solução de problemas teóricos ou práticos com o emprego de processos científicos”. Assim sendo, a pesquisa sempre estará voltada para resolver um problema que o pesquisador identificou dentro da linha de pesquisa que trabalha.

Para Lakatos e Marconi (1998, p. 66): “a pesquisa bibliográfica abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, dissertações, internet etc., até meios de comunicações orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filme e televisão”.

Em relação aos procedimentos da pesquisa, caracteriza-se como estudo de caso, pois, realizou-se uma investigação aprofundada das inconformidades inseridas nos relatórios de verificação *in loco*, emitidos no ano de 2011, observando sua correlação com as prestações de contas finais dos convênios com final de vigência do mesmo ano, celebrados entre as Prefeituras Municipais do Rio Grande do Norte e o Ministério da Saúde.

Gil (1999, p. 73) salienta que, “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamento considerados”.

A seleção da Divisão de Convênios do Ministério da Saúde no Rio Grande do Norte – DICON/RN para a realização do estudo de caso se deu pela acessibilidade aos dados. Os dados coletados correspondem aos Relatórios de verificação *in loco* efetuadas no ano de 2011 e os Pareceres de Prestação de Contas.

O material utilizado em pesquisas documentais pode ser de diversas formas: fichas, mapas, formulários, documentos pessoais, entre outros (GIL, 2002).

Para alcançar o objetivo da pesquisa, os dados foram coletados por meio de informações documentais, obtidas junto a DICON/RN, no período de 13 a 17 de agosto de 2012.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção aborda conceitos sobre Auditoria governamental, bem como, as transferências de recursos da União, as formas de transferências existentes, os aspectos legais, e as formas de operacionalização das mesmas.

Em seguida, trata dos convênios, partindo de um histórico legal, evoluindo para o conceito, a origem, características básicas e sua finalidade.

Por fim, serão apresentados os aspectos constitucionais que implantaram o controle interno e sua competência, dando ênfase para as atribuições relativas às fiscalizações dos órgãos concedentes, que celebram os convênios e uma explanação sobre a fase interna e externa da tomada de contas especial.

2.1 Auditoria Governamental

A auditoria governamental está diretamente relacionada com o acompanhamento das ações governamentais empreendidas pelos órgãos e entidades da administração direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, normalmente realizadas por Tribunais de Contas; por auditorias internas, instituídas e mantidas por cada entidade, e por auditores externos governamentais.

Segundo (LIMA e CASTRO, 2003, p.68), Auditoria governamental é:

Conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com determinado critério técnico, operacional ou legal. Consiste numa ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação de seus recursos, visando corrigir desperdício, improbidade, negligência e omissão.

Conforme a definição, o principal objetivo da auditoria governamental é o de garantir resultados operacionais da coisa pública, comprovando a legalidade e a legitimidade dos atos e fatos administrativos.

2.2 Transferências de recursos da União

O processo de transferência de recursos a Estados, Municípios e entidades privadas sem fins lucrativos, se dá com a realização de estudos junto às comunidades, no sentido de identificar as principais necessidades e carências das populações locais.

“Os repasses de recursos federais são efetuados por meio de três formas de transferências: transferências constitucionais, voluntárias e legais”. (BRASIL,2008).

As transferências constitucionais representam um percentual da arrecadação da União que são repassados aos Estados e Municípios por força de lei. Sobre o assunto em questão destaca Bastos Neto (2008,p.17):

As transferências constitucionais correspondem a parcelas de recursos arrecadados pelo Governo Federal e repassados aos Estados e Municípios por força de mandamento estabelecido em dispositivo da Constituição. Inserem-se nessa modalidade de transferência os recursos provenientes do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Dessa forma, esse tipo de transferência é obrigatória e está balizada em dispositivo constitucional.

As transferências legais são regulamentadas em leis específicas. Sobre essa forma de transferência, Bastos Neto (2008, p. 17-18) mostra que:

Essas leis determinam a forma de habilitação, transferência, aplicação de recursos e prestação de contas. Segundo ele há duas modalidades legais de transferências legais:

a) as cuja aplicação dos recursos repassados não esta vinculada a fim específico;

Nesta situação o ente federado possui discricionariedade para definir a despesa correspondente ao recurso repassado pela União.

b) as cuja aplicação dos recursos repassados está vinculada a um fim específico.

Neste caso, a transferência legal tem um aspecto finalístico, os recursos são repassados para acorrer uma despesa específica. Nessa modalidade, o Estado e o Município devem se habilitar para receber recursos apenas uma vez e, a partir da habilitação, passam a ter o direito aos recursos federais, sem a necessidade de apresentação de documentos e tramitação de processos a cada pleito, como ocorre nas transferências voluntárias.

Neste estudo serão abordadas as transferências voluntárias, que são definidas na Lei complementar nº 101 como “a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde”. (BRASIL, 2000).

Para Bastos Neto (2008, p.17): “As descentralizações de recursos a Estados, Municípios, Distrito Federal e entidades privadas, destinadas à realização de ações cuja competência seja da União ou tenham sido delegadas aos entes Federados, com ônus para a União, são chamadas de transferências voluntárias”.

“As transferências voluntárias constituem, assim, um sistema de cooperação entre a União, entidades governamentais subnacionais e organizações não governamentais, para a execução de ações de interesse recíproco, financiadas com recursos do Orçamento Geral da União (OGU)”. (BRASIL, 2008).

As transferências voluntárias podem ser operacionalizadas por meio de convênios ou contratos de repasse. Sobre os dois instrumentos para operacionalização das transferências voluntárias, Bastos Neto (2008, p.18) afirma:

O contrato de repasse consiste em instrumento de transferência voluntária realizado por intermédio de instituições financeiras oficiais federais, que atuam como mandatárias da União.

O convênio pode ser definido com um instrumento qualquer que disciplina a transferência de recursos públicos e tenha como partícipe órgão da Administração Pública Federal direta, autárquica, fundacional, empresa pública ou sociedade de economia mista que estejam gerindo recursos dos orçamentos da União, visando à execução de programas de trabalho, projeto/atividade ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação.

A diferença básica entre as duas formas de operacionalização das transferências é que no contrato de repasse deve haver o intermédio de uma instituição financeira. O presente estudo se restringirá a convênios.

2.3 Convênios

2.3.1- Legislação

A regulamentação dos convênios é estabelecida por leis específicas. Será apresentada a evolução das legislações aplicadas ao tema e qual a aplicação vigente no período desse estudo.

O art. 48 do Decreto nº 93.872 (BRASIL, 1986), que foi recepcionado pela Constituição Federal, dispõe que “os serviços de interesses recíprocos, dos órgãos e entidades da Administração Federal, e de outras entidades públicas ou organizações particulares, poderão ser executados, sob o regime de mútua cooperação, mediante convênios”.

Conforme o art. 49, da referida norma: os convênios poderão ser utilizados como forma de descentralização das atividades da administração federal, através da qual se delegará a execução de programas federais de caráter nitidamente local, no todo ou em

parte, aos órgãos estaduais ou municipais incumbidos de serviços correspondentes, e quando estejam devidamente aparelhados. (BRASIL, 1986).

A partir da Emenda Constitucional nº 19, surge disposição que altera o art. 241 da Carta Magna, dando a seguinte redação: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos. (BRASIL, 1998).

Para Souza (2007) “os dois diplomas normativos efetivamente importantes para o administrador público, no que se refere aos convênios, são a lei 8.666/93 e a IN/STN/01/97”.

Dessa forma, a norma que regulamentou os convênios foi a Instrução Normativa nº 01 da Secretaria do Tesouro Nacional, que no seu art. 1º afirma: a execução descentralizada de Programa de Trabalho a cargo de órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Direta e Indireta, que envolva a transferência de recursos financeiros oriundos de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscais e da Seguridade Social, objetivando a realização de programas de trabalho, projeto, atividade, ou de eventos com duração certa, será efetivada mediante a celebração de convênios ou destinação por Portaria Ministerial, nos termos desta Instrução Normativa, observada a legislação pertinente. (BRASIL, 1997).

Na lei 8.666/93, o seu art. 116 estabelece que, “a lei é aplicada a convênios e outros acordos congêneres”. (BRASIL, 1993).

Segundo o autor, no verdadeiro convênio inexistente perseguição de lucro, e os recursos financeiros empregados servem para cobertura dos custos necessários à operacionalização do acordo. Por estarem, os pactuantes (concedente e conveniente), previamente ajustados para o fim comum a que se propõem, raramente será possível a competitividade que marca o processo licitatório. De maneira que não há de existir um processo licitatório para se firmar um convênio. Ocorrerá o processo de licitação na execução do convênio.

Os convênios celebrados até 14 de abril de 2008 sujeitam-se às disposições da IN/STN/01/97 (BRASIL, 1997), e suas alterações.

2.3.2 – Conceito

Na obra “Licitações e Contratos: Orientações Básicas” (TCU, 2006, p. 264) é possível verificar algumas deliberações que versam a respeito da distinção entre contratos e convênios:

Decisão 686/1998 Plenário (Voto do Ministro Relator):

(...) Oportuno trazer os ensinamentos da Prof^a. Maria Sylvia Zanella Di Pietro acerca da distinção entre contratos e convênios (*in* “Temas Polêmicos sobre Licitações e Contratos”, Ed. Malheiros) “Enquanto os contratos abrangidos pela Lei n.8.666 são necessariamente precedidos de licitação - com as ressalvas legais - no convênio não se cogita de licitação, pois não há viabilidade de competição quando se trata de mútua colaboração, sob variadas formas, como repasse de verbas, uso de equipamentos, de recursos humanos, de imóveis, de ‘Know-how’. Não se cogita de preços ou de remuneração que admita competição.”

Decisão 278/1996 Plenário (Relatório do Ministro Relator):

(...) em primeiro lugar há que se deixar clara a distinção entre convênio e contrato, muito bem explicitada no Voto do ex-Ministro desta Casa, Mário Pacini, no TC 1.582/85: “Grosso modo, pode-se dizer que a distinção mais precisa entre o contrato e o convênio é quanto a reciprocidade de obrigações (bilateralidade). Enquanto no contrato uma das partes se obriga a dar, fazer ou não fazer alguma coisa, mediante pagamento previamente acertado (caso mais comum nos contratos de compra e venda, ...), no Convênio os interesses são comuns e a contraprestação em dinheiro não precisa existir. O que se faz é ajuste de mútua colaboração para atingimento de objetivo comum”.

Decisão 751/2002 – Plenário (Voto do Ministro Relator):

(...) A esse respeito, é pertinente reproduzir as considerações tecidas por Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

Aliás, o convênio não é abrangido pelas normas do art. 2º da Lei n. 8.666; no caput é exigida licitação para as obras, serviços, compras, alienações, concessões, permissões e locações, quando contratadas com terceiros; e no art.24 parágrafo único define-se o contrato por forma que não alcança os convênios e outros ajustes similares, já que nestes não existe a estipulação de obrigações recíprocas” a que se refere o dispositivo” (Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. Convênio. Distinção entre convênio e contrato. Inexigência de licitação. *In*.: __. et. al. “Temas polêmicos sobre licitações e contratos”. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 216).

Do exposto, é possível concluir que, apesar da aparente dificuldade existente na distinção entre contratos e convênios, ela é de suma importância para o desenvolvimento das competências que cabem a cada esfera da Administração Pública.

2.4 Controle na Administração Pública

“A administração deve dispor de estrutura que se submeta aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, princípios estes basilares no Estado Democrático de Direito, servindo assim como parâmetro à atividade de controle”. (ZIMLER, 2001).

Portanto, a administração pública deve cumprir os princípios garantidos pela constituição, para que o controle possa ser exercido tanto pela sociedade, como pelos órgãos controladores do governo.

“O controle dos gastos é fundamental para a eficiência do Estado, para a oferta de bens e serviços em níveis adequados à sociedade e para a regularidade no desembolso dos recursos ofertados pelos contribuintes. Tal como nas finanças pessoais ou no setor privado, a conduta leviana dos gastos públicos pode resultar na falência do país”. (VIEIRA, JUNIOR, 2006).

Principalmente, ao se tratar de dinheiro público, que conforme o próprio nome diz, é público, isto é, de todos os contribuintes, o controle há de ser ainda mais eficaz e deve garantir a eficiência da gestão da coisa pública, como também da legalidade da conduta do agente público.

Segundo Meireles (2003, p.636), “controlar um órgão ou autoridade administrativa é impor limites aos governantes, é orientar a melhor utilização dos recursos disponíveis de uma forma organizada e ponderada”.

Portanto, limites devem ser impostos para balizar os atos dos agentes e garantir a correta utilização dos recursos públicos.

Com o advento da Lei Complementar nº 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, (BRASIL, 2000) mecanismos importantes de controle e acompanhamento dos gastos foram instituídos. De forma complementar, tal legislação definiu importantes condutas não abordadas de forma tão específica na Constituição Federal (BRASIL, 1988), na Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) e na Lei nº 8.666 (BRASIL, 1993).

Sobre essa legislação, Vieira Junior (2006) ainda lembra que “novos enfoques foram dados em relação às despesas governamentais, visando principalmente o controle

do aumento dos gastos governamentais e a responsabilização dos agentes públicos na assunção de compromissos que possam resultar em desembolsos de recursos públicos”.

Dessa forma, a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000b), tenta direcionar os atos dos agentes públicos e definir sanções para a má gestão dos recursos públicos, definindo responsabilidades para os gestores e estabelecer formas de controle dos gastos governamentais.

Di Pietro (2005, p.637) afirma que o controle da atividade administrativa pode ser definido como “o controle de fiscalização e correção que sobre ela (a administração) exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, como o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”.

Portanto, conforme o autor, conclui-se que o controle dos atos da Administração Pública deve ser exercido pelos três poderes, o executivo, o legislativo e o judiciário com o objetivo de se fazer cumprir os princípios constitucionais.

O controle é instrumento eficaz de gestão e não é novidade do ordenamento jurídico brasileiro. A Constituição Federal define que, para as diversas formas de execução da fiscalização pública, dois tipos de controle devem ser realizados, o controle interno e o controle externo:

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

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

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.

§2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima, para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. (BRASIL, 1998).

Pelo texto constitucional, entende-se que o controle interno atua de forma a verificar os atos administrativos em sentido abrangente e os agentes responsáveis pelo controle interno deverão informar ao Tribunal de Contas da União, responsável pelo controle externo, como também para os tribunais de contas dos Estados e Municípios, qualquer irregularidade ou ilegalidade encontrada na execução da gestão administrativa.

O texto inclusive impõe sanções aos agentes responsáveis pelo controle interno, quanto ao não repasse das irregularidades encontradas, acarretando responsabilidade solidária com o mau gestor da coisa pública. Portanto, a conduta do agente deve ser pautada nas práticas dos princípios administrativos e o controle vai apurar a conformidade de seus atos.

Destaca-se então, o papel fundamental do controle interno de se antever ao controle externo na atividade de fiscalização e controle, dando subsídios para a atuação dos tribunais de contas. Pode-se interpretar, portanto, que o controle interno atua em cooperação com o controle externo e é por meio da operacionalização do controle interno, controle prévio, que o controle externo terá subsídios para sua boa atuação, no controle posterior.

2.4.1 Controle Interno

O controle pode ser feito pela sociedade em geral, pela própria Administração, pelo Poder Legislativo, pelo Ministério Público e pelos Tribunais de Contas. Moreira (2005) explica que:

Quando o agente controlador integra a própria Administração, se está diante de um controle interno, exercido por ela mesma sobre seus órgãos e suas entidades da Administração Indireta. Se o controle é efetuado por órgão, ente ou instituição exterior à estrutura da Administração, qualifica-se como controle externo, situando-se nesta espécie o controle realizado por instituições políticas (Poder Legislativo), por instituições técnicas (Tribunais de Contas) e por instituições precipuamente jurídicas (Judiciário).

Portanto, o controle interno é aquele efetuado dentro da própria estrutura do órgão, mas pode ser controlado externamente por instituições políticas, técnicas e jurídicas.

Almeida (1996, p.50), define também que “o controle interno é um conjunto de métodos e procedimentos adotados pelas organizações, com objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis, ajudar a administração na condução ordenada de seus negócios, bem como, promover a eficiência operacional”.

Assim, toda a atividade da Administração Pública, deve ser controlada, ou seja, o controle interno deve ser capaz de proteger os recursos públicos, de prover dados íntegros e confiáveis de forma a promover a boa gestão pública e um bom desempenho operacional.

Sobre os controles administrativos, Fêu (2003) lembra que:

São denominados genericamente de *controles internos*. Fazem parte da estrutura administrativa de cada poder, tendo por função acompanhar a execução dos seus atos, indicando em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, ações a serem desempenhadas com vistas ao atendimento da legislação.

Dessa forma, o controle interno deve agir de forma opinativa, dando suporte à execução dos atos administrativos; de forma preventiva, prevenindo possíveis irregularidades e também de forma corretiva, quando da ocorrência de ilegalidades na prática do ato de forma a cumprir os princípios impostos pela legislação e garantir a aplicação dos recursos em benefício do bem comum.

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é disciplinado pelo Decreto nº 3.591 que define:

Art. 1º O sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais.

[...]

Art. 8º A Controladoria-Geral da União, como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o sistema, integra o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e que a Secretaria Federal de Controle Interno desempenhará as funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, na forma

definida no regimento interno, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdictionados aos órgãos setoriais, quais sejam, as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, com órgãos setoriais. (BRASIL,2000).

Pelo texto, tem-se que a Controladoria Geral da União (CGU) é o órgão central do Poder Executivo Federal responsável, entre outras funções, pelo acompanhamento, orientação, supervisão e avaliação das ações do governo e integra o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

A função operacional é exercida pela Secretaria Federal de Controle Interno onde:

Essa atribuição é exercida pela CGU por meio de sua Secretaria Federal de Controle Interno, área responsável por avaliar a execução dos orçamentos da União, fiscalizar a implementação dos programas de governo e fazer auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, entre outras funções. (BRASIL, 2000).

Sendo assim, cabe à Secretaria Federal de Controle Interno as funções de avaliação, fiscalização e auditoria sobre a gestão dos recursos públicos na execução do orçamento e implementação de programas de governo, aplicados pelos órgãos e entidades públicas e privadas.

2.5 Tomada de Contas Especial

“A Tomada de Contas Especial é um processo devidamente formalizado, dotado de rito próprio, que objetiva apurar os fatos, identificar os responsáveis e quantificar o dano causado ao Erário, visando ao seu imediato ressarcimento”. (BRASIL, 2008).

Sobre a tomada de contas especial o regimento interno do TCU estabelece:

Art. 197. Diante da omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União na forma prevista no inciso VIII do art. 5º, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou ainda, na prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário, a autoridade administrativa

competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração de tomada de contas especial para a apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

§1º Não providenciado o disposto no caput, o tribunal determinará a instauração de tomada de contas especial, fixando prazo para cumprimento dessa decisão.

§2º Esgotadas todas as medidas ao alcance da autoridade administrativa e do órgão do controle interno, visando a apuração dos fatos irregulares, à perfeita identificação dos responsáveis e ao ressarcimento ao erário, a tomada de contas especial será encaminhada ao Tribunal para julgamento, observado, quando couber, o art. 206.

§3º Na ocorrência de perda, extravio ou outra irregularidade sem que se caracterize a má-fé de quem lhe deu causa, se o dano for imediatamente ressarcido, a autoridade administrativa competente deverá, em sua tomada ou prestação de contas ordinária, comunicar o fato ao Tribunal, ficando dispensada desde logo a instauração de tomada de contas especial. (BRASIL, 2002).

Entende-se pelo regimento, que o processo de tomada de contas especial somente é instaurado, nos casos de comprovada irregularidade na prestação de contas ordinária. A aplicação dos recursos públicos é avaliada pelo órgão de controle interno e ocorrendo alguma evidência de ilegalidade deve ser instaurado o processo de tomada de contas especial no Tribunal de Contas da União, com vistas a apurar os fatos irregulares, responsabilizar os agentes e efetuar o ressarcimento ao erário do dano causado. Entretanto, o processo somente é instaurado, quando exauridas todas as medidas para o atingimento da regularidade. Caso o dano seja imediatamente reparado, a autoridade competente comunica o fato ao Tribunal e a tomada de contas é dispensada.

Duas fases, interna e externa, dividem o processo de tomada de contas especial. Sobre a fase interna, Bastos Neto (2008, p.131) lembra:

É um procedimento de caráter excepcional – somente se instaura TCE se, no prazo de 180 dias da ocorrência do fato, forem infrutíferos os esforços pela recomposição do erário.

Não há partes – não há lide ou litígio subjacente nesta fase, até porque, se houvesse, caberia a própria administração, que apurou o fato, julgar o processo;

A Administração por meio da TCE, não julga; e

Possuindo natureza nitidamente verificadora e investigatória, deve declarar o valor correspondente ao dano e os indícios da autoria – todas as conclusões do trabalho devem corresponder a devida fundamentação e a correlação entre o indício e o fato apurado, formando um conjunto harmônico para sustentar a acusação

perante os tribunais de contas e, eventualmente, resistir ao crivo do Poder Judiciário.

Como se vê, na fase interna, ainda não tem um processo instaurado, não há lide e, portanto, não se tem ainda as partes. O que se quer nesta fase é a simples comprovação da ocorrência ou não da irregularidade com a devida fundamentação dos fatos apurados.

A ausência de adoção das providências mencionadas, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado, nos casos de omissão no dever de prestar contas e da não comprovação da aplicação dos recursos repassados, da data fixada para apresentação da prestação de contas; e, nos demais casos, da data do fato gerador, quando conhecida, ou da data de ciência do fato pela administração; caracteriza grave infração à norma legal e sujeita a autoridade administrativa federal omissa à responsabilidade solidária e às sanções cabíveis. (BRASIL, 2007).

Assim, a responsabilidade pela ausência de adoção de providências para a efetiva comprovação da boa aplicabilidade dos recursos, recai sobre a autoridade administrativa federal competente pela análise e fiscalização das contas.

Caso haja indícios comprobatórios da irregularidade, o processo é encaminhado ao Tribunal de Contas da União, onde se inicia a fase externa, que terá por finalidade firmar a responsabilidade dos agentes envolvidos.

Desse modo, a fase externa é a fase processual da tomada de contas especial, onde haverá o julgamento da irregularidade ou regularidade das contas, com manifestação da parte interessada e imputação da responsabilidade do débito.

3 DISCUSSÕES E RESULTADOS

Em seus procedimentos de auditoria de acompanhamento de convênios, elaborados mediante requisição de documentos, verificação *in loco* e esclarecimentos espontâneos e consulta informatizada, a SECAP/RN identificou no exercício de 2011, um total de 95 inconformidades nos municípios que fizeram parte das análises.

No ano de 2011 foram efetuadas:

- 55 verificações *in loco* em convênios de repasses do Fundo Nacional de Saúde – FNS, com o total em recursos acompanhados de R\$ 66.306.518,57;

- 141 Pareceres em Prestação de Contas em conformidade com a IN/STN nº 01/97.

A tabela 1, apresentada na sequência, elenca as principais inconformidades apontadas nos relatórios emitidos no ano em estudo.

Tabela 1: Inconformidades apontadas nos Rel.Ver. *in loco* da SECAP/RN em 2011

INCONFORMIDADES	incidencias	%
Não aplicação dos rec.financ. em poupança	34	36%
Apresentação incompleta da Prest.contas	29	31%
Execução parcial do Plano de Trabalho	20	21%
Outras	12	13%
Total	95	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2012

Os resultados revelam que no período analisado, as principais constatações apontadas nas auditorias dos convênios do Ministério da Saúde celebrados com os Municípios do Rio Grande do Norte, com final de vigência em dezembro de 2011, relacionam-se a não aplicação dos recursos financeiros em poupança; apresentação incompleta dos documentos exigidos para a prestação de contas; e execução parcial do plano de trabalho aprovado.

Para a aplicação financeira, o art. 20, parágrafo 1º, inciso I, da Instrução Normativa STN nº 1, de 15 de janeiro de 1997, diz que: os recursos enquanto não empregados na sua finalidade, serão obrigatoriamente aplicados em caderneta de poupança, de instituição financeira oficial, se a previsão do seu uso for igual ou superior a um mês.

O art. 28, da IN 01/97, rege que o órgão ou entidade que receber recursos, ficará sujeito a apresentação da prestação de contas final do total dos recursos recebidos, que será constituída de relatório de cumprimento do objeto.

Já o art. 22 da legislação citada anteriormente, lembra que o convênio deverá ser executado fielmente pelas partes, de acordo com as cláusulas pactuadas e a legislação pertinente, respondendo cada uma pelas consequências de sua inexecução total ou parcial.

Na tabela 2, é demonstrado o quantitativo de Pareceres de Prestação de Contas, emitidos no ano de 2011.

Tabela 2: Visão Geral da análise das prestações de contas de convênios

Exercício da prestação de	Quantitativos e montantes	Convênios
--------------------------------------	----------------------------------	------------------

contas

2011	Prestação de contas apresentadas	141
	Contas analisadas	85
	Quantidade aprovada	57
	Quantidade reprovada	28
	Contas não analisadas	56

Fonte: Dados da Pesquisa, 2012

Dessas 28 prestações de contas não aprovadas, no exercício de 2011, foram instruídos 13 processos para abertura de Tomada de Contas Especial, enquanto que, os outros 15 estão na fase do contraditório e ampla defesa ou solicitaram o parcelamento do valor não aprovado.

Diante das inconformidades encontradas durante a execução dos convênios, os fiscais realizam diligências, encaminhando ofícios com orientações, instruindo os convenientes a procederem de acordo com as normas vigentes, bem como, respeitando o ajuste firmado no Termo de Convênio, prestando todos os esclarecimentos, de forma que as Entidades possam sentir-se amparadas e integradas com o Ministério da Saúde, traduzindo isto na saúde da população de seus municípios, no caso em estudo, das prefeituras do Rio Grande do Norte.

Sem esse acompanhamento, a tendência é aumentar o número de inconformidades nos convênios, trazendo como consequência, um maior número de Prestações de Contas Não Aprovadas, acarretando Inadimplência dos Municípios, ficando impedidos de receberem novos recursos de transferências voluntárias. Fato esse, de grande gravidade, haja vista, a dependência financeira das Prefeituras Municipais por recursos federais.

Dependendo da eficiência com que as inconformidades registradas nos relatórios de verificação *In loco* são solucionadas, através dos diversos recursos de diligências a disposição dos fiscais, o encaminhamento para a aprovação das prestações de contas se torna mais célere, fazendo com que o objetivo do instrumento de celebração, convênio, seja alcançado em sua plenitude.

CONCLUSÃO

Essa pesquisa em atenção ao objetivo formulado evidenciou as inconformidades descritas nos relatórios de verificação *in loco* e sua consequência no resultado das prestações de contas.

Pode-se verificar que as principais inconformidades encontradas na execução dos convênios são corrigidas se houver uma correta diligência perante os fiscais dos convênios, através de esclarecimentos da correta aplicação da legislação vigente, tendo em vista, a dificuldade de conhecimento e interpretação dos convenientes no que rege a celebração dos convênios.

Diante das medidas adotadas, pelos auditores da saúde, para sanear as inconformidades na utilização dos recursos federais através dos convênios, a conclusão mais significativa revela que as fiscalizações efetuadas, traduzidas em seus Relatórios de Verificação *In loco*, contribuem para que seja reduzido o número de convênios inadimplentes, com Prestações de Contas não Aprovadas, ensejando menor quantidade de abertura de Tomada de Contas Especial, gerando economicidade para Administração Pública.

Recomenda-se que para um novo estudo, seja feita a comparação da variação dos quantitativos de inconformidades existentes nos relatórios de verificação *in loco*, entre os anos de 2011 e 2012, bem como, o confronto entre o número de prestações de contas aprovadas, a fim de analisar a correlação entre esses instrumentos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília, 2010. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>. Acesso em: 5 ago. 2012.

_____. Instrução Normativa da Secretaria do Tesouro Nacional nº 1, de 15 de janeiro de 1997. Disciplina a celebração de convênios de natureza financeira que tenham por objeto a execução de projetos ou realização de eventos e dá outras providências.

Brasília, 2009. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/estados/IN_STN_1_1997_Convenios/IN_stn_01_15jan1997_convenios.htm>. Acesso em: 01 ago. 2012.

_____. Lei nº 4.320/1964, 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/Leis/L4320.htm>>. Acesso em: 09 ago. 2012.

_____. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 03 ago. 2012.

_____. 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. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 10 ago. 2012.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

BASTOS NETO, Murillo M. **Convênios, uma nova abordagem**. In: Semana Orçamentária, 10, 2008, Brasília.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do**. Ed. Senado Federal. Brasília, 2010.

CERVO, Armando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 18. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FÊU, Carlos Henrique. **Controle interno na Administração Pública: um eficaz instrumento de accountability**. Teresina, ano 7, n. 119. 31 out. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4370>>. Acesso em: 26 jul. 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia científica**. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 1998.

LIMA, Diana Vaz de, CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos de auditoria governamental e empresarial**. São Paulo: Atlas, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MOREIRA, Márcia Maria. **O controle interno como paradigma da administração pública gerencial**. Teresina, ano 10, n. 890, 10 dez. 2005. Disponível em: <http://www2.cjf.jus.br/jspui/bitstream/handle/1234/5430/N_05_18042007.pdf?sequence=1>. Acesso em: 29 jul.2012

SOUZA, Clayton Ribeiro de. **Aplicabilidade do §1º do art. 65 da lei 8.666/93 aos convênios da administração pública**. Teresina, ano 11, n. 1482, 23 jul. 2007. Disponível em: < <http://jus.com.br/revista/texto/10185/aplicabilidade-do-1o-do-art-65-da-lei-no-8-666-93-aos-convenios-da-administracao-publica>>. Acesso em: 08 jul.2012.

TCU - Tribunal de Contas da União. **Licitações e Contratos:** Orientações Básicas. 3. ed. Brasília: Secretaria de Controle Interno, 2006.

VIEIRA JUNIOR, Paulo Afonso. **Controle da geração de Despesa.** XI Congresso Internacional Del CLAD sobre la Reforma del estado e de la Administración Pública Ciudad de Guatemala, 7 – 10 nov. 2006. Disponível em: <<http://www.iiij.derecho.ucr.ac.cr/archivos/documentacion/inv%20otras%20entidades/CLAD/.CLAD%20XI/documentos/vieirajr.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2012.

ZYMLER, Benjamin. **O controle externo.** O Tribunal de Contas da União. Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.escola.agu.gov.br/revista/ano_II_julho_2001/0507PalestraAGUBenjamin.pdf>. Acesso: em 11 jul. 2012.