

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CARLOS MICHELL SOCACHEWSKY

**PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE AS ATRIBUIÇÕES DOS ÓRGÃOS TÉCNICOS
DE CONTROLE INTERNO E EXTERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

**FLORIANÓPOLIS
2010**

CARLOS MICHELL SOCACHEWSKY

**PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE AS ATRIBUIÇÕES DOS ÓRGÃOS TÉCNICOS
DE CONTROLE INTERNO E EXTERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, como requisito para obtenção do Título de Bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

**FLORIANÓPOLIS
2010**

CARLOS MICHELL SOCACHEWSKY

**TÍTULO: PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE AS ATRIBUIÇÕES DOS ÓRGÃOS
TÉCNICOS DE CONTROLE INTERNO E EXTERNO DO ESTADO DE SANTA
CATARINA**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, __ de junho de 2010.

Professora Valdirene Gasparetto, Doutora.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, Doutor
Orientador

Professor Vladimir Arthur Fey, Mestre
Membro

Professor Leonardo Silveira do Nascimento, Mestrando
Membro

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais e demais familiares, pelo carinho, compreensão e apoio ao longo da vida.

À Camila, minha esposa, por ser meu amor, incentivadora, colaboradora e, acima de tudo, paciente neste período.

Ao meu orientador, Professor Doutor Ernesto Fernando R. Vicente, pelas lições em Ciências Contábeis, pelo auxílio e sugestões no desenvolvimento deste trabalho.

Aos amigos da turma 2006.1, pela amizade e companheirismo durante a duração do curso, e que continue posteriormente à sua finalização.

RESUMO

SOCACHEWSKY, Carlos Michell. *Principais Diferenças entre as Atribuições dos Órgãos de Controle Interno e Externo do Estado de Santa Catarina*. 2010. 57 p. Monografia (Ciências Contábeis). Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

Orientador: Prof. Dr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

O presente estudo tem como objetivo identificar as principais diferenças entre as atribuições dos órgãos técnicos de controle interno e externo do Estado de Santa Catarina. A Diretoria de Auditoria Geral da Secretaria de Estado da Fazenda foi o órgão de controle interno analisado. Já o órgão de controle externo estudado foi o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Neste trabalho é possível verificar quais são as funções específicas de cada um dos órgãos de controle do Estado, dando o necessário conhecimento das suas atribuições, dentre as quais se destacam a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração pública, observados os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade. As competências de ambos os órgãos de controle possuem algumas similaridades, contudo possuem diferenças de atuação, o que se busca explicar neste trabalho, dirimindo certa dúvida existente aos cidadãos. Ademais, apresenta-se a importância destes órgãos à sociedade catarinense, como ferramenta primordial da transparência da gestão pública e, conseqüentemente, para o exercício da cidadania, além de estimular o conhecimento por parte da população das funções precípuas destes órgãos de controle estatal. Através de linguagem simples e objetiva este trabalho enumera as principais diferenças entre as atribuições dos órgãos de controle, e faz uma crítica à atual composição política dos gestores destes órgãos. A partir da análise das principais atribuições dos órgãos de controle, concluiu-se que ambos são relevantes para a eficiência e eficácia da gestão pública, e que as diferenças de competências se complementam. Devem, portanto, os dois controles realizarem projetos que contemplem parceria, em benefício da fiscalização efetiva dos gastos oficiais, com o uso, inclusive, de todas as ferramentas disponíveis, buscando, se necessário, a respectiva autorização legislativa que embase suas atuações. Para consecução deste trabalho utilizou-se metodologia bibliográfica e documental, consistindo na verificação da legislação e revisão bibliográfica. Após esta etapa, foi feita análise das informações, caracterizando a pesquisa como qualitativa.

Palavras-Chave: Controle. Controle Interno. Controle Externo. Poder Executivo. Tribunal de Contas do Estado. Atribuições.

Lista de Abreviaturas

CLT	<i>Consolidação das Leis do Trabalho</i>
ACT	<i>Admissão em Caráter Temporário</i>
DAE	<i>Diretoria de Atividades Especiais</i>
DAP	<i>Diretoria de Controle de Atos de Pessoal</i>
DCE	<i>Diretoria de Controle da Administração Estadual</i>
DGCE	<i>Diretoria Geral de Controle Externo</i>
DIAG	<i>Diretoria de Auditoria Geral</i>
DLC	<i>Diretoria de Controle de Licitações e Contratações</i>
DMU	<i>Diretoria de Controle de Administração Municipal</i>
GEAUC	<i>Gerência de Auditoria de Contratos</i>
GEAUD	<i>Gerência de Auditoria da Folha de Pessoal</i>
GEAPE	<i>Gerência de Auditoria de Atos de Pessoal</i>
GEAUP	<i>Gerência de Auditoria de Contas Públicas</i>
GERAN	<i>Gerência de Auditoria de Recursos Antecipados</i>
LRF	<i>Lei de Responsabilidade Fiscal</i>
PAA	<i>Plano Anual de Auditoria</i>
SEF	<i>Secretaria de Estado da Fazenda</i>
TCE	<i>Tribunal de Contas do Estado</i>
TCU	<i>Tribunal de Contas da União</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 Tema e Problema.....	9
1.2 Objetivos	9
1.2.1 Geral.....	9
1.2.2 Específico.....	10
1.3 Justificativa	10
1.4 Metodologia	11
1.5 Limitações e Delimitações	12
1.6 Organização do Trabalho.....	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	14
2.1 Controle Interno	18
2.1.1 Origem do Controle Interno no Estado de Santa Catarina	19
2.1.2 O Controle Interno do Poder Executivo em Santa Catarina	24
2.1.3 Atribuições e Finalidades do Órgão Técnico de Controle Interno, a Diretoria de Auditoria Geral.....	26
2.2 Controle Externo	30
2.2.1 Origem do Controle Externo no Estado da Santa Catarina	30
2.2.2 O Controle Externo em Santa Catarina	34
2.2.3 Atribuições e Finalidades do Órgão Técnico de Controle Externo, o Tribunal de Contas	36
3 COMPARATIVO ENTRE AS ATRIBUIÇÕES DOS ÓRGÃOS TÉCNICOS DE CONTROLE INTERNO E EXTERNO DO ESTADO.....	40
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	48
REFERÊNCIAS.....	51

1 INTRODUÇÃO

A Constituição do Estado de Santa Catarina determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração pública, quanto a legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembléia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (Constituição do Estado de Santa Catarina, artigo 58, *caput*).

Como se pode verificar, a Carta Magna Catarinense prevê a existência de controle por parte do Estado, cabendo o controle externo à Assembléia Legislativa, com o auxílio do Tribunal de Contas, e o controle interno a cada Poder (Executivo, Legislativo e Judiciário).

Além disso, a Constituição Estadual elenca as competências do Tribunal de Contas (art. 59), órgão técnico auxiliar da Assembléia Legislativa, bem como estabelece as finalidades do sistema de controle interno (art. 62) que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário deverão manter, de forma integrada.

Ocorre que as atribuições dos órgãos de controle do Estado são desconhecidas por boa parte da sociedade catarinense. E sendo a finalidade primeira da administração pública servir ao cidadão, entender as atribuições dos órgãos de controle do Poder Público é ponto primordial para delinear um modelo de controle atualizado de gestão oficial, voltado para os interesses da coletividade.

Para tanto, compete à Administração Pública, por meio de instrumentos de controle eficientes e eficazes, enfrentar o desafio de verificar a regularidade quanto ao uso dos bens e valores públicos (CAMPELO, 2004).

Assim, configura-se como essencial essa imposição constitucional de controle sobre as coisas e funções do Estado e seus administradores, concepção esta plenamente incorporada aos ditames do Estado Democrático de Direito.

Ademais, no âmbito do Estado de Santa Catarina, a Diretoria de Auditoria Geral – DIAG da Secretaria de Estado da Fazenda – SEF constitui-se como órgão técnico de controle interno do Poder Executivo Estadual, e o Tribunal de Contas do Estado, o órgão técnico de controle externo, que além do Poder Executivo, fiscaliza os demais Poderes, empresas, autarquias e fundações estaduais, e os municípios catarinenses e suas autarquias, fundações e empresas.

1.1 Tema e Problema

Na Administração Pública estadual os controles interno e externo são tidos como os principais responsáveis pela gestão e fiscalização dos recursos públicos, atuando fundamentados nas regras gerais estabelecidas na Constituição da República Federativa do Brasil e na Constituição do Estado de Santa Catarina, nas legislações específicas de cada órgão técnico de controle, bem como nas opiniões doutrinárias a respeito do assunto.

Durante o decorrer do tema verificar-se-ão as formas de controle, os tipos de controle e os sistemas de controle existentes e as especificações atinentes aos órgãos do Estado de Santa Catarina responsáveis pelo controle interno e externo, e suas formas de atuação.

Por fim, o presente estudo buscará responder ao seguinte questionamento: Quais as principais diferenças das atribuições dos órgãos técnicos de controle interno e externo do Estado de Santa Catarina?

1.2 Objetivos

Neste tópico são apresentados os objetivos gerais e específicos do trabalho.

1.2.1 Geral

O objetivo geral deste trabalho é identificar as principais atribuições do órgão técnico de controle interno do Poder Executivo do Estado de Santa Catarina e do órgão técnico auxiliar de controle externo do Estado, para demonstrar o grau de diferenças existente entre esses órgãos de controle e o grau de semelhanças em suas áreas de atuação.

1.2.2 Específico

Tendo em vista que as atribuições dos órgãos técnicos de controle interno e externo do Estado de Santa Catarina suscitam dúvidas quanto as suas finalidades e suas competências, o presente trabalho tem por finalidades específicas:

a) diferenciar as características e demonstrar as normas que disciplinam as atribuições do órgão de controle interno do Poder Executivo estadual e do órgão técnico de controle externo catarinense;

b) diferenciar as finalidades e competências das formas de controle exercidas pela Diretoria de Auditoria Geral da Secretaria de Estado da Fazenda e pelo Tribunal de Contas do Estado;

c) demonstrar que os órgãos de controle interno e externo do Estado têm função essencial na transparência e no controle da Administração Pública.

1.3 Justificativa

Os controles, interno e externo, utilizam o instrumento da auditoria no intuito de realizar as verificações, análises e tomada de contas de todos aqueles que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que em nome deste, assumam obrigações de natureza pecuniária.

A multiplicidade de informações, em razão dos diferentes níveis da Administração Pública Estadual, dos diversos setores interessados, impõe especialização no desempenho da função de controle da gestão pública, o que constitui pressuposto básico da existência destes sistemas de controle.

A relação entre as duas formas de controle Estatal tem como finalidade essencial dar maior transparência à gestão pública. Além disso, o sistema de controle interno deve apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Assim, a realização deste trabalho apresenta relevância social e se justifica pelas crescentes inquietações da sociedade em torno do destino dado aos valores administrados em seu nome pelo Poder Público. Tais demandas da

sociedade exigem dos órgãos de controle atuação fiscalizadora cada vez mais eficiente e eficaz para evitar o mau uso dos recursos disponíveis.

No mais, o resgate da credibilidade quanto à regular aplicação dos valores do erário passa, em grande parte, pelo fortalecimento dos órgãos de controle, de forma a lhes permitir o cumprimento de suas atribuições institucionais.

Assim, ao realizar um comparativo entre os órgãos técnicos de controle interno e externo do Estado de Santa Catarina demonstrar-se-á quais atribuições compete a cada um dos órgãos de controle e as diferenças entre eles para que se explicitem as suas finalidades para sociedade, além da relevância científica, na qual a presente pesquisa pode servir de auxílio para estudos futuros.

1.4 Metodologia

A presente pesquisa empregada foi básica (CERVO; BERVIAN, 2002) hipotética dedutiva e do ponto de vista de sua natureza foi um estudo com abordagem qualitativa (SEVERINO, 1986 e SANTOS, 2002). Quanto aos seus objetivos, é explicativa e os procedimentos técnicos aplicados são de pesquisa bibliográfica (GIL, 1999).

De acordo com Gil (1999), a utilização de material deu-se por documentação já publicada, constituída basicamente de livros, artigos de periódicos e informações disponibilizadas na Internet.

A pesquisa bibliográfica constituiu-se em levantamento bibliográfico realizado junto à Biblioteca Central da Universidade Federal de Santa Catarina, por meio de fichamentos de obras, leituras sistemáticas, abordagem de autores que se referem ao assunto em questão, utilizando ainda artigos científicos, jornais especializados. Foram também extraídos dados da legislação vigente, materiais impressos fornecidos pelo Tribunal de Contas e pela Diretoria de Auditoria Geral do Estado, livros, artigos, leis, decretos e resoluções.

Além disso, foram realizados questionamentos a servidores destes órgãos quanto à forma de atuação e observação assistemática junto aos órgãos técnicos de controle do Estado.

Obteve-se, mediante análise de processos administrativos e relatórios de atuação, informações contábeis e legais relativas às despesas com pessoal e

contratos, bem como a prestação e julgamento de contas de Secretários de Estado e Gestores de Empresas Estatais durante um ano e dez meses no Tribunal de Contas do Estado. No período de dois anos foram realizados trabalhos (informações, auditorias, inspeções) sobre órgãos do Poder Executivo e que fazem parte dos relatórios de atividades da Diretoria de Auditoria Geral da Secretaria de Estado da Fazenda.

Foi ainda realizada análise do conteúdo (forma de atuação, âmbito de atuação, quantitativo de servidores, auditorias, inspeções e demais trabalhos realizados) dos relatórios anuais de atuação de ambos os órgãos, os quais estão citados no corpo do trabalho, e onde foram coletados dados necessários para o desenvolvimento da monografia.

A formatação dos dados obtidos fez com que se tivesse uma noção da realidade existente nos órgãos técnicos de controle do Estado, para averiguação das principais diferenças entre esses órgãos.

1.5 Limitações e Delimitações

O presente trabalho delimitou-se em relacionar as principais atribuições dos órgãos de controle do Estado de Santa Catarina. Especificamente, quanto ao controle interno, a Diretoria de Auditoria Geral da Secretaria de Estado da Fazenda, no âmbito do Poder Executivo Estadual, e que possui base legal de suas atribuições atualmente na Lei Complementar Estadual nº 381/2007, nos Decretos Estaduais nº 2.056/2009 e nº 2.762/2009. E relativamente ao órgão técnico de controle externo do Estado, o Tribunal de Contas do Estado, que fundamenta suas prerrogativas na Lei Complementar Estadual nº 202/2000 e na Resolução nº TC-06/2001.

Na realização da pesquisa houve limitação quanto às publicações existentes no acervo da Biblioteca Universitária, porquanto não foram encontrados obras que tratassem especificamente dos órgãos de controle do Estado de Santa Catarina, tendo-se que obter informações atuais nos sítios da Secretaria de Estado da Fazenda e do Tribunal de Contas na rede mundial de computadores acerca desses órgãos.

1.6 Organização do Trabalho

No Capítulo 1 apresenta-se uma introdução a respeito dos controles, interno e externo, previstos constitucionalmente, bem como os órgãos técnicos de controle pertencentes à estrutura pública do Estado. Apresenta-se ainda o tema, qual o problema existente em relação ao tema, os objetivos da escolha do estudo, a justificativa e a relevância deste trabalho para a população. Apresenta-se também a metodologia utilizada na realização do trabalho, e a limitação e delimitação da pesquisa.

No Capítulo 2 é apresentada a fundamentação teórica do estudo, através da opinião de diversos doutrinadores a respeito do tema, embasamento legal, as conceituações, origem, funções e competências dos controles interno e externo na Administração Pública catarinense.

No capítulo 3 é apresentado um comparativo entre as atribuições dos órgãos técnicos de controle interno e externo do Estado de Santa Catarina.

No Capítulo 4 são apresentadas considerações finais sobre o tema, concluindo-se pela grande relevância dos órgãos técnicos de controle interno e externo do Estado na gestão e na transparência da aplicação dos recursos públicos. Além disso, apresentam-se recomendações de novos estudos a serem realizados em trabalhos futuros sobre os controles interno e externo.

Apresentam-se, afinal, as referências bibliográficas consultadas para realização deste trabalho.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Controlar é um tema muito discutido nas teorias da contabilidade e finanças, e segundo Cruz e Glock (2003), está ligado ao ato de planejar, possibilitando retorno ao processo de planejamento e garantindo que, através da aplicação dos recursos disponíveis, algum resultado seja obtido, seja na forma de produto ou de serviço.

A Administração Pública compreende-se como instrumento de viabilização de Governo, sendo assim desejável que se imponha a ela órgãos instituídos para controlar e impor o cumprimento dos princípios constitucionais insculpidos na Constituição Federal (art. 37, *caput*): legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, princípios estes basilares no Estado Democrático de Direito.

Silva (2000) esclarece ainda que:

Princípio da legalidade revela-se como uma das conquistas mais importantes da evolução estatal. Seria, contudo, ineficaz, se não se previssem meios de fazê-lo valer na prática. A *função de fiscalização* engloba esses meios que se preordenam no sentido de impor à Administração o respeito à lei, quando sua conduta contrasta com esse dever, ao qual se adiciona o *dever de boa administração*, que fica também sob a vigilância dos sistemas de controle. (SILVA, 2000, p. 723)

Dantas (2001) conceitua controle como o conjunto de mecanismos jurídicos para a correção e fiscalização das atividades da Administração Pública. Dessa forma, diz-se que, sem controle, não há Administração.

Pietro (1999) ensina que são basicamente dois os tipos de controle: o político e o financeiro. Quanto ao controle político esclarece:

O controle abrange aspectos ora de legalidade, ora de mérito, apresentando-se, por isso mesmo, como de natureza política, já que vai apreciar as decisões administrativas sob o aspecto inclusive da discricionariedade, ou seja, da oportunidade e conveniência diante do interesse público. (PIETRO, 1999, p. 588)

Quanto ao controle financeiro Pietro (1999) assevera que a Constituição Federal disciplina, nos artigos 70 a 75, a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, e que desses dispositivos é possível inferir algumas normas básicas:

1. quanto à atividade controlada, a fiscalização abrange a contábil, a financeira, a orçamentária, a operacional e a patrimonial; isto permite a verificação da contabilidade, das receitas e despesas, da execução do orçamento, dos resultados e dos acréscimos e diminuições patrimoniais;
2. quanto aos aspectos controlados, compreende: "I – controle de 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 – controle de legitimidade, que a Constituição tem como diverso da legalidade, de sorte que parece assim admitir exame de mérito a fim de verificar se determinada despesa, embora não ilegal, fora legítima, tal como atender a ordem de prioridade, estabelecida no plano plurianual; III – controle de economicidade, que envolve também questão de mérito, para verificar se o órgão procedeu, na aplicação da despesa pública, de modo mais econômico, atendendo, por exemplo, uma adequada relação custo-benefício; IV – controle de fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; V – controle de resultado de cumprimento de programas de trabalho e de metas, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços" (cf. José Afonso da Silva, 1989: 625);
3. quanto às pessoas controladas, abrange União, Estados, Municípios, Distrito Federal e entidades da Administração Direta e Indireta, bem como qualquer pessoa física ou entidade pública, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária;
4. a fiscalização compreende os sistemas de controle externo, que compete ao Poder Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas, e de controle interno exercido por cada um dos Poderes. (PIETRO, 1999, p. 590)

Verifica-se, então, que no âmbito da Administração Pública a função do controle é exercida em decorrência de imposições legais, destacando-se dois tipos de controles que são executados: o interno e o externo.

Reis (2003) enfatiza que "tanto pelo preceito constitucional, inclusive da Lei Complementar Federal nº 101/2000, como pelo sistema da Lei Federal nº 4.320/1964, o controle se divide hoje, no Brasil, basicamente em controle interno e controle externo".

Segundo Slomski (2003), qualquer entidade pública têm duplo controle: o controle interno e o controle externo. No primeiro, ressalvam-se dois aspectos, quais sejam, as competências dos Tribunais de Contas ou órgãos equivalentes, e a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiro, que pode ser realizada pelos serviços de contabilidade pública.

Neste sentido, imperioso destacar as atribuições de controle (interno e externo) atinentes à Administração Pública, cuja finalidade precípua configura-se em demonstrar à sociedade que existe controle sobre os bens, valores e dinheiros públicos e que estão sendo aplicados de maneira idônea e com a finalidade de atender a coletividade.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe que: I) o controle externo da União é exercido pelo Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União; II) nos Estados pelas Assembléias Legislativas, com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas Estaduais; e III) nos Municípios, pelas Câmaras Municipais de Vereadores auxiliadas pelo Tribunal de Contas do Estado, pelo Conselho de Contas dos Municípios, ou pelo Tribunal de Contas do Município onde houver.

A função do controle é indispensável para acompanhar a execução de programas e apontar suas falhas e desvios; velar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais públicos; verificar a perfeita aplicação das normas e princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas pela Administração Pública (COCHRANE; MOREIRA; PINHO, 2003).

Não obstante, Silva (2000) ensina que embora não haja previsão constitucional a respeito das formas quanto ao momento de atuação do controle, existem três formas: prévia, concomitante e posterior. Esclarece o nobre professor:

O [proceder] mais seguro é o registro contábil, que é basicamente concomitante com os atos de execução da lei orçamentária; em certos casos, pode ser prévio (*a priori*), como a necessidade de ordem de pagamento que é espécie de controle sobre pagamento de despesa, mas que é também subsequente (*a posteriori*) em relação, por exemplo, à liquidação da despesa. (SILVA, 2000, p. 726)

Assim, entende-se por controle prévio a ação antecedente a formalização do ato administrativo sujeito a controle, ou dos efeitos que o ato pode gerar. Já controle concomitante, é aquele em que existe acompanhamento do ato administrativo, evitando o desvirtuamento da sua natureza. Por derradeiro, o controle posterior configura-se pela avaliação das contas do gestor público através de julgamento de contas, em que se analisa a regularidade e a eficiência da aplicação dos recursos públicos.

Além disso, Reis e Machado (2000) explicam que o controle exige a atenção da Administração voltada para a execução de planos e programas, para que metas e objetivos previamente delineados sejam atingidos.

Observe-se que a função de controle está intimamente relacionada com a Administração que, ao exercer aquela função, analisa e avalia os resultados obtidos, comparando-os com o que fora planejado ou previsto, objetivando verificar os resultados e sanar possíveis falhas que possam ter ocorrido. Outrossim, os órgãos técnicos de controle buscam cada vez mais atuar em todas as etapas do gasto público, e não limitar suas análises apenas à verificação contábil dos atos dos governantes.

Ademais, consoante a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar Federal nº 101/2000) e a Lei Federal nº 4.320/1964, os sistemas de controle deverão considerar a apropriação e apuração de custos e de avaliação de resultados, para manter a integridade do patrimônio público. Portanto, conforme Reis (2003), compete à Administração o dever de organização, implantação e implementação, prioritariamente, competindo aos controles interno e externo observar o período em que as informações devem ser prestadas, quem informar a quem, e o que deve ser informado.

O certo é que os controles interno e externo, embora configurem atividades correicionais e de fiscalização em esferas distintas, necessitam, no exercício de sua missão institucional, ter atuação conjugada e complementar, sendo indispensável que eles se apoiem mutuamente.

Há de se ressaltar que os institutos do controle e da fiscalização são confundidos em decorrência de seus conceitos receberem interpretações equivocadas. Contudo, o controle, *latu sensu*, acaba por reunir dentro do seu conceito a fiscalização, a despesa pública, e a programação destas despesas. Assim, controle configura-se como gênero, já fiscalização configura-se como espécie do controle.

Especificamente, no tocante ao controle interno, Silva (2000) leciona que:

A Constituição estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, manterão de forma integrada, o controle interno. Trata-se de controle de natureza administrativa, exercida sobre funcionários encarregados de executar os programas orçamentários e da aplicação de dinheiro público, por seus superiores hierárquicos [...] dentro das estruturas administrativas de qualquer dos Poderes, de sorte que não mais um controle

só do Poder Executivo, como diziam as Constituições passadas, e é lógico, porque, se a constituição alarga a autonomia administrativa dos outros Poderes, é coerente que também exija, de cada um deles, o exercício do controle interno, que tem como uma de suas finalidades apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (SILVA, 2000, p. 725)

Já a respeito do controle externo, Fernandes (2005) assevera que em princípio, evidenciamos que o controle social é o mais genuíno, democrático e eficaz sistema de controle, pois considera todos os membros da sociedade.

Meirelles (2007) ensina que o controle externo do Poder Executivo, no Brasil, é exercido pelo Poder Legislativo, que tem o objetivo de comprovar a probidade na administração de bens e recursos públicos, ou seja, fiscaliza-se a arrecadação, a guarda e a aplicação de tais recursos, e ainda, a conservação do patrimônio. Esse é sem sombra de dúvidas um controle político.

De acordo com Benjamin Zymler, Ministro do Tribunal de Contas da União, controle externo é o controle exercido por órgãos alheios ao Poder Executivo. O controle externo pode ser exercido pelo Poder Judiciário e pelo Poder Legislativo. (ZYMLER, 2001, p. 12)

Portanto, as atribuições dos órgãos de controle interno e externo devem ser analisados de maneira que as finalidades e competências possam ser delimitadas. A par disso, a diferenciação das responsabilidades de ambos os órgãos tem suprema importância à coletividade que somente a partir do controle institucional específico de cada órgão, no âmbito de sua competência e finalidade, reconhecerá a transparência na gestão pública.

2.1 Controle Interno

É o controle realizado pelos órgãos ou entidades responsáveis pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, para que as organizações públicas desempenhem boas atividades administrativas é necessário que as instituições públicas possuam órgão de controle interno para promover com eficiência e eficácia os atos administrativos em conformidade com os princípios que norteiam a gestão na Administração Pública. E o Estado de Santa Catarina possui

uma Diretoria na Secretaria de Estado da Fazenda responsável pelo controle interno no âmbito do Poder Executivo.

2.1.1 Origem do Controle Interno no Estado de Santa Catarina

Desde a Constituição Política do Império do Brasil de 1824, já se previa a necessidade de controlar as despesas públicas. Previa o artigo 172 da Carta Imperial:

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despeza do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas. (BRASIL, 1824)

Verifica-se que desde a independência do país o controle sobre receitas e despesas do estado era preocupação do constituinte.

Contudo, somente com o advento da Lei Federal nº 4.320/1964 que o Controle Interno passou a ser expressamente previsto na legislação pátria, *verbis*:

CAPÍTULO II

Do Contrôlo Interno

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

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

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o contrôlo estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando fôr o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que fôr instituído para esse fim. (BRASIL, 1964)

Nota-se que esta lei inovou no ordenamento jurídico pátrio ao trazer uma mudança do enfoque da administração pública. Pedro Gabriel Kenne da Silva esclarece que:

A Lei 4.320/64 mostrou-se inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle. Instituiu o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual e estabeleceu como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos. (SILVA, 2008, p. 5)

Esta inovação em muito contribuiu para o desenvolvimento do controle no país, principalmente por trazer à baila os controle sobre os resultados da gestão (eficiência e eficácia).

O Decreto-Lei Federal nº 200/1967 em complemento estabeleceu princípios a serem observados pela Administração Pública Federal, mas que perfeitamente podem ser estendidos aos demais entes da Federação. São eles o Planejamento, a Coordenação, a Descentralização, a Delegação de Competência e o Controle (art. 6º). Além disso, os artigos 13 e 14 do referido decreto-lei dispõem a respeito do controle:

CAPÍTULO V DO CONTRÔLE

Art. 13 O contrôle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o contrôle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o contrôle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o contrôle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de contrôles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco. (BRASIL, 1967)

Esta era uma versão mais simplista da atuação do controle que atualmente já tem uma função mais abrangente em relação ao seu exercício, conforme será verificado adiante.

Já no Estado de Santa Catarina, através da Lei Estadual nº 5.089/1975, que dispôs de forma semelhante ao Decreto-Lei Federal nº 200/1967, o controle passou a ser exercido no âmbito da Administração do Estado como forma de melhorar a produtividade em todos os níveis e órgãos:

Art. 10. O controle das atividades da Administração Estadual deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo particularmente:

I – Controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;

II – Controle, pelos órgãos de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

III - Controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens do Estado pelos órgãos dos Sistemas de Contabilidade, auditoria, e administração financeira.

Art. 11. As tarefas de controle, com o objetivo de melhorar a produtividade, serão racionalizadas mediante simplificação de processos e supressão de meios que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Parágrafo único. A racionalização prevista neste artigo será objeto de normas e critérios a serem estabelecidos através de decreto do Poder Executivo. (SANTA CATARINA, 1975)

Vislumbra-se que o objetivo do controle interno primava pela melhora na produtividade, o que, contudo, se mostrava muito aquém do que podia executar. Isso demonstra a pouca importância dada pelo legislador da época aos órgãos responsáveis pelo controle interno.

As Leis Estaduais nº 5.516/1979, 8.245/1991 e 9.831/1995, mantiveram disposições parecidas quanto controle a ser exercido por parte da Administração do Estado.

Com o advento da Lei Complementar Federal nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o sistema de controle interno passou a ter importância ainda maior já que se tornou peça fundamental à gestão fiscal dos entes federados.

A partir disso, em 2003, a Lei Complementar Estadual nº 243/2003, além de manter as disposições das leis anteriores, concedeu maior força de atuação ao órgão responsável pelo controle interno do Poder Executivo catarinense, a Diretoria de Auditoria Geral (DIAG) da Secretaria de Estado da Fazenda (SEF), veja-se:

Art. 114. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária.

§1º Quem quer que utilize dinheiro público terá de comprovar o seu bom e regular emprego, na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.

§2º Ao órgão de auditoria do Poder Executivo, lotado na Secretaria de Estado da Fazenda, quando no exercício de suas funções e mediante identificação funcional de seus servidores, deverá ser permitido o livre acesso a todas as dependências do órgão ou entidade auditada, assim como a documentos, valores, registros, livros e sistemas informatizados considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhes podendo ser sonegado, sob qualquer pretexto, processo, documento ou informação.

§3º Em caso de não-atendimento ao disposto no parágrafo anterior, o dirigente do referido órgão comunicará o fato por escrito ao Secretário de Estado da Fazenda, que tomará as providências cabíveis junto ao Titular do órgão ou entidade auditada. (SANTA CATARINA, 2003)

Demonstra-se que o legislador passou a olhar o órgão técnico de controle interno como importante ferramenta de atuação. Desde modo, este órgão passou a exercer sua função institucional de maneira que não tivesse impedimento para consecução de suas atribuições.

No ano de 2005, a Lei Complementar Estadual nº 243/2003 foi revogada pela Lei Complementar Estadual nº 284/2005, que trouxe novas disposições a respeito do controle interno, demonstrando ainda mais o aumento da importância desse controle no âmbito do Poder Executivo estadual, inclusive por imposição da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Atualmente a legislação vigente que dá suporte ao controle interno estadual, além das leis federais de direito financeiro e de gestão fiscal, é a Lei Complementar Estadual nº 381/2007, que contempla diversas atribuições à Diretoria de Auditoria Geral da Secretaria de Estado da Fazenda.

A novel legislação institucionalizou de maneira expressa que a Secretaria de Estado da Fazenda é o órgão central do sistema de controle interno, tendo como núcleos técnicos a Diretoria de Auditoria Geral (DIAG), um dos objetos deste estudo, e a Diretoria de Contabilidade Geral (artigo 150, da Lei Complementar Estadual nº 381/2007).

Além disso, a lei complementar estadual dispõe que todos os órgãos e entidades do Poder Executivo têm o dever de prestar contas, informações de

execução orçamentária, financeira e de contabilidade e auditoria, além de facilitar as inspeções do órgão de controle interno do Poder Executivo:

Art. 142. Os órgãos e entidades do Poder Executivo prestarão ao Tribunal de Contas do Estado, as informações relativas à execução orçamentária, financeira e de contabilidade e auditoria, e facilitarão a realização das inspeções daquele Tribunal e do órgão de controle interno do Poder Executivo.

§ 1º A remessa de informações e demonstrativos contábeis ao Tribunal de Contas, far-se-á acompanhar de relatório de contabilidade e auditoria, contendo a análise circunstanciada dos atos e fatos administrativos, da execução orçamentária e dos registros contábeis, evidenciando, se for o caso, as possíveis falhas, irregularidades ou ilegalidades constatadas, bem como as medidas implementadas para a sua regularização.

§ 2º O relatório referido no § 1º deste artigo, será encaminhado por intermédio dos responsáveis pelos serviços de contabilidade dos órgãos e entidades, ao órgão central de controle interno do Poder ou Órgão, para encaminhamento ao Tribunal de Contas do Estado.

§ 3º A periodicidade da remessa do relatório previsto no § 1º deste artigo, será bimestral, coincidindo a distribuição dos meses que comporão esses períodos com o exercício financeiro.

Art. 143. Todo ordenador de despesa ficará sujeito à tomada de contas, inclusive a especial, realizada pelo órgão de controle interno, antes do encaminhamento ao Tribunal de Contas do Estado.

Parágrafo único. A tomada de contas dos agentes públicos será feita, no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias do encerramento do exercício financeiro, pelo órgão encarregado da contabilidade, sendo submetida ao Secretário de Estado ou aos dirigentes de órgãos ou entidades diretamente vinculados ou subordinados ao Governador do Estado.

Art. 144. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos, ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária.

§ 1º Quem quer que utilize dinheiro público, terá de comprovar o seu bom e regular emprego, na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.

§ 2º Aos servidores investidos no cargo de Auditor Interno, no exercício de suas competências e mediante identificação funcional disciplinada em regulamento, deverá ser permitido o livre acesso a todas as dependências do órgão ou entidade auditados, assim como a documentos, valores, registros, livros e sistemas informatizados considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhes podendo ser sonogado, sob qualquer pretexto, processo, documento ou informação.

§ 3º Em caso de não atendimento ao disposto no § 2º deste artigo, o Diretor de Auditoria Geral da Secretaria de Estado da Fazenda, após a imediata inscrição no cadastro de inadimplentes ou o bloqueio da execução orçamentária e financeira, comunicará o fato, por escrito, ao Secretário de Estado da Fazenda, que tomará outras providências cabíveis junto ao titular do órgão ou entidade auditados.

§ 4º As despesas feitas por meio de adiantamentos serão escrituradas e incluídas na tomada de contas do Ordenador da Despesa, na forma prescrita e, quando impugnadas, deverá o mesmo determinar imediatas providências para a apuração de responsabilidade e imposição das penalidades cabíveis, sem prejuízo do julgamento da regularidade das contas pelo Tribunal de Contas do Estado. (SANTA CATARINA, 2007)

Como se pode perceber da análise destes dispositivos, as atribuições do órgão técnico de controle interno, no âmbito do Poder Executivo Estadual, possui de forma geral semelhanças importantes com as funções do Tribunal de Contas do Estado, inclusive de auxílio a este órgão de controle.

Feita esta síntese legislativa do controle interno no Estado de Santa Catarina, passa-se a expor a respeito do crescimento da sua importância de acordo com as atribuições estabelecidas na legislação, e observada nos relatórios anuais de atividade.

2.1.2 O Controle Interno do Poder Executivo em Santa Catarina

O controle interno no Estado de Santa Catarina deve ser exercido pelos próprios órgãos e entidades de cada Poder, do Ministério Público e do Tribunal de Contas de maneira sistemática conforme preceito constitucional. Especificamente, o Poder Executivo exerce o controle interno através da Diretoria de Auditoria Geral da Secretaria de Estado da Fazenda, sem prejuízo das atividades de controle exercidas pelos demais órgãos e entidades pertencentes a este Poder do Estado.

A Diretoria de Auditoria Geral, por imposição constitucional, deve realizar seus trabalhos fulcrada nas competências constitucionais e legais que regulam suas atribuições. A Constituição do Estado de 1989, reproduzindo substancialmente as regras da Constituição Federal de 1988, com as devidas adequações, exprime as finalidades do controle interno:

Art. 62. 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 do Estado;

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 estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e outras garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado;

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, sob pena de responsabilidade solidária. (SANTA CATARINA, 1989)

Percebe-se que o órgão técnico de controle interno, pertencente ao Poder Executivo, tem como função essencial zelar pela eficiente e regular aplicação dos recursos públicos. Isto não significa substituição das funções desenvolvidas pelo Tribunal de Contas do Estado, porquanto entre outras atividades compete ao órgão de controle interno prestar auxílio ao órgão de controle externo na sua missão institucional.

No mais, a partir das novas exigências conferidas ao sistema de controle interno, o Poder Executivo passou, como dito, a desenvolver seu órgão técnico de controle interno. Segundo o Relatório de Atividades da DIAG de 2003 (SANTA CATARINA, 2003), este órgão possuía apenas 9 (nove) auditores internos do Poder Executivo efetivos, e aumentou progressivamente seu quadro de servidores passando atualmente para 68 (sessenta e oito) auditores internos efetivos (SANTA CATARINA, 2009). Esse aumento de pessoal especializado e contratado mediante concurso público, se fez necessário em vista da necessidade de realizar o controle das despesas públicas de maneira minuciosa e de forma correicional, além de auxiliar os Gestores Públicos na tomada de decisão que, com o surgimento da LRF, passaram a ter maior responsabilidades quanto aos seus atos.

De acordo com o Relatório de Atividade (SANTA CATARINA, 2009), a atuação da DIAG vem se materializando através de auditorias nos Órgãos e Entidades do Poder Executivo do Estado, emissão de pareceres sobre matérias submetidas ao seu exame, propostas de edição de atos normativos, controle de prestações de contas de recursos financeiros antecipados a título de convênio, subvenção social ou auxílios, controle preventivo e concomitante na folha de pagamento do Estado, entre diversos outros da sua esfera de atuação.

A Diretoria de Auditoria Geral do Estado é dividida em quatro Gerências em função dos assuntos objeto de controle. São elas a Gerência de Auditoria de Contas Públicas (GEAUP), a Gerência de Auditoria de Atos de Pessoal (GEAPE), a Gerência de Auditoria de Recurso Antecipados (GERAN) e a Gerência de Auditoria de Contratos (GEAUC). Existe ainda uma Gerência de Auditoria da Folha de Pessoal (GEAUD) pertencente à Diretoria de Gestão de Recursos Humanos da Secretaria de Estado da Administração, mas composta essencialmente por auditores internos do Poder Executivo designados para atuação específica na folha de pagamento do Estado.

Verificou-se através do Relatório de Atividade da Diretoria de Auditoria Geral (SANTA CATARINA, 2009), que esta diretoria atua por meio de suas Gerências, realizando auditorias ordinárias de gestão e de programas e auditorias especiais. As auditorias ordinárias de gestão e de programas se iniciam de ofício e obedecem à programação estabelecida no Plano Anual de Auditoria - PAA. As auditorias especiais objetivam o exame de fatos considerados relevantes, sendo realizadas para atender a solicitação ou a determinação expressa, com indicação dos fatos a serem verificados, mediante ofício dos dirigentes dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo.

Além disso, a DIAG exerce atividades de orientação e assessoramento que se desenvolvem por meio do “Projeto Auditoria Interna Orienta” que se constituiu numa forma de atuação preventiva e de informação de procedimentos, no intuito de evitar equívocos por parte dos Gestores e dos servidores públicos que realizam atividades operacionais.

Verificou-se, assim, que através dos relatórios anuais de Atividades do órgão técnico de controle interno do Poder Executivo do Estado de Santa Catarina, que houve substancial incremento de estrutura e de atividades nos últimos cinco anos.

A seguir passa-se a analisar suas atribuições e finalidades previstas especificamente no Decreto Estadual nº 2.056/2009 e no Decreto Estadual nº 2.762/2009.

2.1.3 Atribuições e Finalidades do Órgão Técnico de Controle Interno, a Diretoria de Auditoria Geral

O Decreto Estadual nº 2.056/2009, que trata especificamente do Sistema Administrativo de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, estabelece dentre suas finalidades a normatização, coordenação, supervisão, regulação, controle e fiscalização da operacionalização de controle interno, além das finalidades já previstas no artigo 62, da Constituição Estadual de 1989. A partir disso, são estabelecidos um vasto rol de competências da Diretoria de Auditoria Geral (DIAG), mas que primordialmente dispõem das formas de atuação deste órgão técnico.

Estas formas de atuação são: prévio, concomitante e posterior (FERNANDES, 2005).

As atribuições da Diretoria de Auditoria Geral do Estado estão elencadas no artigo 5º do Decreto Estadual nº 2.056/2009. Dentre estas competências pode-se citar como primordiais:

I – planejar, coordenar, orientar e implementar atividades de auditoria e outras relacionadas ao controle interno nos órgãos e entidades da administração pública estadual, orientando tecnicamente e supervisionando as atividades dos órgãos setoriais, setoriais regionais e seccionais do Sistema;

II – fiscalizar o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual e na lei de diretrizes orçamentárias;

III – fiscalizar a execução de programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos do Estado, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;

IV – auditar a execução dos orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimentos; e) verificar a legalidade e legitimidade da gestão orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e de recursos humanos nos órgãos e entidades da administração direta e indireta, avaliando seus resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade, bem como a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas, com ênfase no controle prévio;

V – avaliar resultados alcançados por dirigentes de órgãos e entidades da administração pública, conforme suas finalidades e objetivos, sem prejuízo de outros controles a que estejam submetidos;

VI – fiscalizar a aplicação e o cumprimento das normas previstas na Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio 2000;

VII – examinar registros ou exigir prestação de contas de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens ou valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que em seu nome assuma obrigações de natureza pecuniária;

VIII – propor ao Secretário de Estado da Fazenda, com fundamento em processo de auditoria, a representação ao Ministério Público, em caso de gestão ilegal ou irregular de recursos públicos e da prática de ato de improbidade administrativa, quando estes atos causarem lesão ao patrimônio público ou ensejarem enriquecimento ilícito;

IX – fiscalizar a aplicação dos recursos recebidos de outros entes e dos recursos repassados pelo Estado aos municípios, desde que não derivados de obrigação constitucional, e a entidades ou organizações em geral, dotadas de personalidade jurídica de direito público ou privado, que recebam transferências à conta do orçamento do Estado, a qualquer título;

X – apurar denúncias relacionadas a atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos estaduais e, quando for o caso, propor às autoridades competentes as providências cabíveis. (SANTA CATARINA, 2009)

A par destas competências, que não são as únicas, porquanto existem mais atribuições previstas no Decreto Estadual nº 2.056/2009, verifica-se que de forma geral é obrigação do órgão técnico de controle interno a observância, no

exercício de suas funções, da legalidade, da moralidade, da probidade administrativa, da impessoalidade, da economicidade e a avaliação dos resultados, levando em conta a eficiência e a eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública.

Neste sentido vislumbra-se que as atribuições da Diretoria de Auditoria Geral, estabelecidas na legislação catarinense e explicitadas no seu Relatório de Atividades (SANTA CATARINA, 2003), podem ser embasadas em três competências genéricas:

- 1) desenvolver as atividades de controle interno e auditoria pública da administração estadual;
- 2) velar pela apuração de irregularidades administrativas capazes de produzir lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público;
- 3) receber e examinar manifestações referentes a procedimentos e ações de gentes, órgãos e entidades, buscando soluções adequadas. (SANTA CATARINA, 2003, p. 3)

Verifica-se que essas competências genéricas do controle interno fazem parte das atividades normais da Administração Pública, que podem ser ampliadas no sentido de buscar melhor eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos.

Quanto às atividades e as finalidades da DIAG, o Decreto Estadual nº 2.056/2009 estabelece em seu artigo 12:

Da Atividade de Auditoria Interna e suas Finalidades

Art. 12. A auditoria interna, a cargo da Diretoria de Auditoria Geral - DIAG, consiste em atividades de avaliação, fiscalização e assessoramento da administração, voltada ao exame da adequação, eficiência e eficácia dos controles internos, da qualidade do desempenho das áreas em relação às suas atribuições, bem como da legalidade e legitimidade dos atos de gestão da administração pública estadual.

Parágrafo único. As atividades de auditoria constantes do *caput* serão desenvolvidas conforme as normas brasileiras de auditoria aplicáveis à administração pública e na extensão julgada necessária ao escopo determinado no respectivo programa de auditoria, podendo realizar-se por amostragem. (SANTA CATARINA, 2009)

É possível depreender que a finalidade precípua da DIAG ao realizar suas atividades não é somente fiscalizatória, mas também atividades de avaliação, monitoramento e assessoramento, e que busca adequação dos procedimentos de maneira correicional. É possível ainda verificar que a Diretoria de Auditoria Geral

não possui poder de fiscalização punitivo contra àqueles que cometem irregularidades. Essa não é atribuição essencial do órgão de controle interno, até porque este órgão é parte integrante da própria Administração em que exerce suas competências, ao contrário do Tribunal de Contas, que tem essencialmente poder fiscalizatório sancionatório, conforme se verificará adiante.

A atuação do órgão de controle interno do Poder Executivo, deste modo, não possui força impositiva, mas de sugestão de correção. Todavia, isto não impede que sejam adotadas providências no sentido de dar conhecimento ao órgão de controle externo, que possui poder sancionatório, para que proceda de maneira a evitar a ocorrência ou a continuidade de irregularidades na gestão pública.

Ademais, o Decreto Estadual nº 2.762/2009 que também trata das competências da DIAG, traz em seu bojo praticamente as mesmas atribuições já previstas no Decreto Estadual nº 2.056/2009, sem qualquer inovação relevante. Contudo, dispõe especificamente a respeito das competências das suas Gerências que têm atuação em assuntos específicos.

Como dito, a Diretoria de Auditoria Geral é dividida em 4 (quatro) Gerências. O Decreto nº 2.762/2009, em seus artigos 38 a 41, instituiu as gerências e o sitio da DIAG na rede mundial de computadores apresenta de forma resumida a sua atuação:

- Gerência de Auditoria de Contas Públicas – GEAUP, responsável pela orientação, fiscalização, controle e acompanhamento do controle interno das contas públicas estaduais, especialmente quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e aos atos referentes à execução do orçamento, notadamente os diversos estágios das receitas e despesas públicas;
- Gerência de Auditoria de Contratos – GEAUC responsável por fiscalizar os órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta quanto aos processos licitatórios, sua dispensa ou inexigibilidade, e à execução dos respectivos contratos, zelando pela lisura dos procedimentos e pela correta aplicação dos recursos, bem como pela obediência aos princípios da legalidade, moralidade, economicidade, impessoalidade, eficiência e publicidade;
- Gerência de Auditoria de Recursos Antecipados - GERAN responsável pela orientação, fiscalização, controle e acompanhamento da aplicação dos recursos financeiros repassados pelo Estado a título de adiantamento, subvenção social, convênio ou outra forma de repasse.
- Gerência de Auditoria de Atos de Pessoal - GEAPE é responsável pela orientação, fiscalização, controle e acompanhamento dos atos de pessoal relativos aos servidores públicos (efetivos e comissionados), empregados públicos estaduais (CLT), bem como aos admitidos em caráter temporário (ACT). (SANTA CATARINA, 2009)

Além destas Gerências, a Diretoria de Auditoria Geral, por determinação do Decreto Estadual nº 1.068/2008, possui servidores designados para atuarem especificamente no Programa Auditoria de Gestão de Recurso Humanos, na Gerencia de Auditoria da Folha de Pessoal – GEAUD da Diretoria de Gestão de Recursos Humanos, sendo responsável por avaliar, acompanhar, monitorar e controlar a gestão de recursos humanos do Poder Executivo, Autarquias e Fundações do Estado de Santa Catarina, além de realizar o acompanhamento mensal do processamento da folha de pagamento, objetivando a otimização das despesas com pessoal, principalmente no que se refere à contratação de ACT's e despesas com parcelas variáveis (horas-extras, adicionais noturnos, etc.).

É possível aferir que o órgão técnico de controle interno, a Diretoria de Auditoria Geral, possui funções que não podem ser relegadas, devendo a sociedade catarinense ter conhecimento dessas funções e atribuições para que possa exercer sua cidadania, quanto ao controle dos recursos públicos a serem aplicados em prol da população.

2.2 Controle Externo

É o controle realizado por órgão não pertencente à Administração responsável pelo ato controlado. O controle externo é representado pela vigilância, fiscalização e avaliação realizada sobre os órgãos e entidades da Administração Pública, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade da aplicação dos recursos públicos. O órgão técnico responsável pelo controle externo no âmbito estadual é o Tribunal de Contas do Estado.

2.2.1 Origem do Controle Externo no Estado da Santa Catarina

Conforme já exposto, o controle na Administração Pública já era previsto desde a Constituição Imperial de 1824. Mas foi a primeira Constituição da República que institucionalizou o Tribunal de Contas da União em 1891, cuja finalidade era liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso (art. 89). As Constituições de 1934 e 1937 mantiveram as

atribuições, ainda que restritas, bem como a existência da Corte de Contas somente no âmbito da União.

A primeira Constituição brasileira a autorizar os Estados a instituírem seus próprios Tribunais de Contas, através de suas respectivas Constituições Estaduais, foi a de 1946.

Assim, o Estado de Santa Catarina, na Constituição Estadual de 1947, estabeleceu que competia ao Poder Legislativo fiscalizar a administração financeira estadual, em especial a execução do orçamento, prevendo inclusive a criação do Tribunal de Contas para auxiliar no exercício do controle externo (art. 149).

Contudo, somente através da Lei Estadual nº 1.366/1955 é que a criação Tribunal de Contas se concretizou, e que se estabeleceu a sua jurisdição e as suas atribuições.

As inovações das atribuições dos Tribunais de Contas trazidas pela Constituição Federal de 1946 e Estadual de 1947, contudo, foram reduzidas pela Constituição de 1967 e suas emendas. E assim, já sob a vigência das novas normas constitucionais, foi promulgada a Lei Estadual nº 4.380/1969, posteriormente revogada pela Lei Estadual nº 5.565/1979. Ambas as leis traziam em seu bojo as seguintes competências (arts. 29 e 42, respectivamente) do Tribunal de Contas do Estado:

A competência do Tribunal de Contas emana da sua condição de órgão auxiliar do Poder Legislativo, para controle externo da administração financeira estadual, compreendendo:

I – a apreciação das contas do Governo

II – o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades administrativas dos três poderes de Estado, Autarquias, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista;

III – o Julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos;

IV – o julgamento das contas relativas à aplicação dos recursos do Estado entregues ao Município;

V – a apreciação, com parecer conclusivo, das contas dos Prefeitos Municipais;

VI – a apreciação, para fins de registro, da legalidade das concessões iniciais de aposentadorias, reformas e pensões, independentemente de seu exame as melhorias posteriores. (SANTA CATARINA, 1979)

Com a redemocratização do país, através da promulgação da atual Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, bem como da atual

Constituição estadual de 1989, elevou-se ainda mais necessidade da existência do controle sobre as contas públicas. Silva (2000) ensina que:

[...] a Constituição de 1988 o eleva [Tribunal de Contas] possivelmente mais além do que fora sob a égide da Constituição de 1946, especialmente porque dera ao Poder Legislativo maiores atribuições. As Cortes de Contas sempre seguem as posições do Poder Legislativo. Quando este está sufocado pelo autoritarismo ou pela perda de atribuições básicas, aquelas sofrem as conseqüências em grau mais profundo. Ora, o princípio da prestação de contas da administração pública, direta e indireta, constante do art. 34, VII, *d*, só tem eficácia de princípio do Estado Democrático enquanto as demais instituições de apuração dessas contas gozarem de autonomia e prestígio para o cumprimento dessa elevada missão, do contrário tudo não passará de mero exercício de formalidades vazias de resultados práticos. (SILVA, 2000, p. 727)

Com efeito, as Constituições, tanto a Federal (art. 70, *caput*) quanto a Estadual (art. 58, *caput*), estabeleceram especificamente que compete ao Poder Legislativo exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, mediante controle externo dos órgãos e entidades da Administração Pública. Guerra (2003) leciona sobre a ampliação do papel dos órgãos auxiliares de controle externo:

O papel destinado aos Tribunais de Contas foi consideravelmente ampliado na Constituição de 1988, na Seção IX - Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, compreendendo funções e atividades distintas. Essas funções, além da autonomia e independência em relação a qualquer poder ou órgão, tornam os tribunais de contas do Brasil órgãos de suma importância na organização estatal, contando com excelentes condições para atuar no exercício do controle externo. (GUERRA, 2003, p. 35)

A Constituição Estadual de 1989, que se fundou nas mesmas disposições da Constituição Federal, prevê:

Art. 58. A fiscalização contábil, financeira orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração Pública, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembléia Legislativa, mediante controle externo [...]. (SANTA CATARINA, 1989)

Logo, percebe-se que a Corte de Contas estadual exerce funções essenciais permitindo ampla atuação na área contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, proporcionando a verificação dos aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos administrativos.

Além disso, a nova Constituição da República estendeu de forma considerável o controle externo, o que se pode verificar do seu artigo 71. Pietro (1999) elenca as seguintes funções:

1. fiscalização financeira propriamente dita, quando faz ou recusa o registro de admissão de pessoal (excetuadas as nomeações para cargo em comissão) ou de concessão inicial de aposentadoria, reforma ou pensão; quando faz inquéritos, inspeções e auditorias; quando fiscaliza a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
2. de consulta, quando emite parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Chefe do Poder Executivo;
3. de informação, quando presta ao Congresso Nacional, a qualquer de suas Casas, ou a qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
4. de julgamento, quando “julga” as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos e as contas daqueles que deram causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao Erário; embora o dispositivo fale em “julgar” (inciso II art. 71), não se trata de função jurisdicional, porque o tribunal apenas examina as contas, tecnicamente, e não aprecia a responsabilidade do agente público, que é de competência exclusiva do Poder Judiciário; por isso se diz que o julgamento das contas é uma questão prévia, preliminar, de competência do Tribunal de Contas, que antecede o julgamento do responsável pelo Poder Judiciário;
5. sancionatórias, quando aplica aos responsáveis, nos casos de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
6. corretivas, quando assina prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; e quando susta, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal; nos termos do § 1º do artigo 71, no caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo, as medidas cabíveis; pelo § 2º, se o Congresso ou o Poder Executivo, no prazo de 90 dias, não efetivar a medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito; isto constitui inovação da Constituição de 1988, já que, na anterior, a decisão final, de natureza puramente política, ficava com o Congresso Nacional;
7. de ouvidor, quando recebe denúncia de irregularidades ou ilegalidades, feita pelos responsáveis pelo controle interno ou por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, nos termos do artigo 74, §§ 1º e 2º. (PIETRO, 1999, p. 591-592)

No âmbito estadual as mesmas funções são exercidas pelo Tribunal de Contas do Estado como órgão técnico de controle externo, tendo em vista que o artigo 71 da Constituição Federal é substancialmente repetido no artigo 59 da Constituição do Estado, com as devidas adequações.

Deste modo, foi promulgada a Lei Complementar Estadual nº 31/1990, já buscando acomodar as funções, organização e funcionamento do Tribunal de Contas às novas disposições da nova Carta Catarinense.

Não obstante, com o advento da Lei Complementar Federal nº 101/2000, fez-se necessária nova reformulação legislativa às atribuições da Corte de Contas, sendo então promulgada a Lei Complementar Estadual nº 202/2000, instituindo sua mais recente lei orgânica, bem como seu Regimento Interno (Resolução nº TC-06/2001), que serão explanados adiante.

2.2.2 O Controle Externo em Santa Catarina

Verifica-se das Constituições, Federal e Estadual, que a responsabilidade pelo sistema de controle externo ficou a cargo do Poder Legislativo. Fernandes (2005) explica que:

A função de controle externo, o Poder Legislativo a exerce sobre o Poder Executivo e sobre o Poder Judiciário. Esse tipo de controle pode ser chamado de político, parlamentar ou legislativo. (FERNANDES, 2005, p.101)

Contudo, sua execução técnica é realizada pelo Tribunal de Contas, órgão que detém autonomia plena e independência de atuação sobre os três Poderes do Estado e outros órgãos com autonomia institucional, cabendo-lhe competências específicas de fiscalização, que são indelegáveis e exclusivas.

O controle externo tem como objetivo, inserido na Constituição Estadual de 1989, a apreciação de contas do Chefe do Poder Executivo, julgar e fiscalizar as contas dos administradores públicos, apreciar a legalidade dos atos de admissão e concessão de aposentadoria, desempenhar funções de auditoria financeira e orçamentária e fiscalizar a aplicação de recursos públicos. Tem também o objetivo de verificar a legalidade, legitimidade, e economicidade dos atos contábeis,

financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais da administração direta e indireta (art. 59, da Constituição Estadual).

Por controle externo, assim define Silva (2000):

O controle externo, é, pois, *função do Poder Legislativo*, sendo de competência do Congresso Nacional, no âmbito Federal, das Assembléias Legislativas nos Estados, da Câmara Legislativa do Distrito Federal e da Câmaras Municipais nos Municípios com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas. Consiste, assim, na atuação da função fiscalizadora do povo, através de seus representantes, sobre a administração financeira e orçamentária. É, portanto, um controle de natureza política, no Brasil, mas sujeita à prévia apreciação técnico-administrativa do Tribunal de Contas competente, que, assim, se apresenta como órgão técnico, e *suas decisões são administrativas, não jurisdicionais*, como, às vezes, se sustenta, à vista da expressão "julgar as contas" referidas à sua atividade. (SILVA, 2000, p. 726-727)

Nota-se assim que compete à Assembléia Legislativa exercer o controle externo com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado. E para a consecução das funções institucionais estabelecidas na Carta Estadual e na Lei Complementar Federal nº 101/2000, o Tribunal de Contas viu-se obrigado a reformular sua estrutura organizacional, tendo em vista a necessidade de um controle mais amplo e eficaz para atender a demanda da sociedade catarinense, bem como exercer função indispensável na fiscalização do cumprimento das medidas que buscam o equilíbrio das contas públicas.

Em seu sítio na rede mundial de computadores, o Tribunal de Contas catarinense informa que atua sobre cerca de 1.800 órgãos, do Estado e Municipais, sujeitos à sua fiscalização. E que em 2009 a Corte de Contas contava com 7 (sete) conselheiros, 4 (quatro) auditores, e 508 (quinhentos e oito) servidores para realizar o controle técnico e a fiscalização da Administração Pública Direta e Indireta do Estado e dos Municípios catarinenses.

Conforme a Resolução nº TC 11/2002 e suas alterações, para a realização deste controle técnico e fiscalização, o Tribunal de Contas organiza-se por uma Diretoria Geral de Controle Externo (DGCE), e esta é dividida em outras 6 (seis) Diretorias. Dentre estas, a única diretoria que não possui atuação direta e exclusiva sobre a Administração Estadual é a Diretoria de Controle de Administração Municipal (DMU), por exercer o controle somente sobre a Administração Direta e Indireta dos Municípios catarinenses. Das demais, uma atua direta e exclusivamente

na Administração Estadual, a Diretoria de Controle da Administração Estadual (DCE). A Diretoria de Atividades Especiais (DAE), Diretoria de Controle de Atos de Pessoal (DAP) e a Diretoria de Licitações e Contratações (DLC) atuam tanto na Administração Estadual quanto na Municipal.

Organizado deste modo, o Tribunal de Contas do Estado, na forma da legislação, realiza o controle das contas públicas e da gestão fiscal da Administração Direta e Indireta do Estado, realiza auditorias em virtude de denúncias ou a pedido dos Conselheiros ou da Assembléia Legislativa, atua sobre as contratações de pessoal e aposentadoria dos servidores do Estado, bem como realiza o controle sobre editais de licitação e contratos realizados pela Administração Pública.

Esta, portanto, é a situação prevista pela legislação e publicada no Relatório de Atividades (SANTA CATARINA, 2009) do órgão técnico de controle externo do Estado de Santa Catarina, que possui corpo técnico já formado e consolidado com estrutura formada e crescente desde a sua instituição em 1947. Passa-se agora a analisar suas atribuições e finalidades previstas especificamente na Resolução nº TC-06/2001, Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado.

2.2.3 Atribuições e Finalidades do Órgão Técnico de Controle Externo, o Tribunal de Contas

O Tribunal de Contas de Santa Catarina é órgão essencial do Estado por ser responsável pela garantia de zelo às coisas públicas mediante o controle externo, exercido através das competências conferidas pela Constituição catarinense e pela lei.

A finalidade precípua do órgão técnico de controle externo, de forma geral, consubstancia-se por controlar e fiscalizar a aplicação e a gestão dos recursos públicos, bem como auxiliar o Poder Legislativo a exercer o controle externo.

Como se sabe, as atribuições e finalidades do Tribunal de Contas do Estado estendem-se também às Administrações dos Municípios catarinenses. Contudo, neste estudo será abordado somente as atribuições e finalidades da Corte de Contas afetas aos órgãos e entidades pertencentes ao Estado de Santa Catarina.

Destarte, além da Constituição Estadual (art. 59), e da Lei Complementar Estadual nº 202/2000 (art. 1º), as competências do Tribunal de Contas do Estado estão elencadas no artigo 1º do seu Regimento Interno – Resolução nº TC-06/2001.

Depreende-se da leitura das referidas normas que as atribuições do Tribunal de Contas podem ser divididas em dois tipos. O primeiro tipo refere-se às competências de auxílio ao Poder Legislativo, dentre as quais se destacam:

- I – a apreciação das contas do Governador do Estado apresentadas anualmente;
- II – a realização de inspeções e auditorias por solicitação da Assembléia Legislativa ou de suas comissões (técnicas ou de inquérito);
- III – a prestação de informações solicitadas pelo Poder Legislativo. (SANTA CATARINA, 2001)

Já o segundo refere-se às competências exclusivas do Tribunal de Contas, destacando-se:

- VI – o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores da administração direta e indireta e daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário;
- V – a apreciação, para fins de registro, da legalidade dos atos de admissão de pessoal, ressalvado as nomeações para cargos de provimento em comissão, e de concessão de aposentadorias, reformas, transferência para a reserva e pensões, na administração direta e indireta;
- VI – a realização, por iniciativa própria, de inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário;
- VII – a auditoria de projetos e programas autorizados na Lei Orçamentária Anual, avaliando os seus resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade;
- VIII – a fiscalização da aplicação de recursos ou subvenções repassados pelo Estado, mediante convênio, acordo, ajuste ou outro instrumento congêneres a pessoas jurídicas de direito público ou privado;
- IX – a aplicação de sanções aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas;
- X – a fixação de prazo para saneamento de ilegalidade;
- XI a sustação da execução de ato impugnado;
- XII – a representação sobre irregularidade ou abuso;
- XIII – responder a consultas de autoridades competentes sobre interpretação de lei ou questão formulada em tese, relativas à matéria sujeita a sua fiscalização;
- XIV – decidir sobre representação e denúncia que lhe seja encaminhada por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato. (SANTA CATARINA, 2001)

Nota-se, deste modo, que cabe ao Tribunal de Contas efetivar o exercício do controle externo, para evidenciar a probidade da Administração, a regularidade dos gastos e da utilização de bens, valores e dinheiros públicos e a exata execução do orçamento.

Ademais, imperioso esclarecer que o Tribunal de Contas não possui qualquer subordinação hierárquica ou administrativa com qualquer dos Poderes do Estado. Como órgão técnico autônomo e independente, possui função de natureza administrativa, estando restrito ao julgamento das contas dos administradores públicos, não possuindo qualquer poder jurisdicional, o qual pertence exclusivamente ao Poder Judiciário. Neste sentido:

Cabe observar que a palavra auxílio deve ser entendida como colaboração funcional e não subordinação hierárquica ou administrativa. Colaboração funcional que o Tribunal de Contas presta, em verdade, aos três Poderes, entre os quais se encontra situado, impondo-se, todavia, que mantenha independência como órgão e função. O contrário seria negar sua natureza e destino de instituição autônoma.

Sem essa independência, que é de sua própria substância, ele não poderia atingir suas finalidades.

Embora a titularidade do controle externo esteja concentrada no Poder Legislativo, o Tribunal de Contas não integra à sua estrutura administrativa nem de qualquer outro Poder constituído, sendo considerado órgão constitucionalmente independente e autônomo. (FILHO, 2008, p. 46)

A partir da Lei Complementar Federal nº 101/2000, o Tribunal de Contas catarinense também passou a exercer o controle fiscal do Estado, a partir da análise do cumprimento das normas relativas à gestão e equilíbrio fiscal, ao princípio da transparência, à eficiência e à participação popular.

Desta forma, pode-se estabelecer que, em virtude das atribuições constitucionais e legais, o Tribunal de Contas exerce algumas funções basilares. Em seu sítio na rede mundial de computadores, o TCE apresenta essas funções como:

- a) opinativa - quando emite o parecer prévio sobre as contas anuais prestadas pelo governador do Estado e pelos prefeitos municipais;
- b) consultiva - quando responde às consultas formuladas em tese sobre atos sujeitos à sua fiscalização;
- c) corretiva – quando fixa prazos para que o responsável tome as providências necessárias ao cumprimento da lei diante da ilegalidade de determinado ato;
- d) jurisdicional - mesmo que restrita ao âmbito administrativo, quando julga as contas dos administradores públicos e registra atos de pessoal;
- e) de assessoramento – quando representa ou recomenda à autoridade competente a correção de eventuais erros;

f) orientadora - quando realiza cursos, debates e reuniões promovidas, em sua sede e no interior do Estado, com a finalidade de orientar os administradores públicos. (SANTA CATARINA, 2010)

Para consecução das suas atribuições e finalidades o Tribunal de Contas é organizado internamente em diversas diretorias que atuam na Administração Estadual, cujas especificações de atuação são estabelecidas nas Resoluções nº TC-10/2002, TC-11/2007 e TC-36/2009:

- a) Diretoria de Controle da Administração Estadual (DCE) realiza controle e fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos Poderes, órgãos e entidades do Estado, atuando precipuamente sobre a prestação de contas dos Administradores estaduais e aplicação de recursos dos entes e órgãos da Administração Direta e Indireta do Estado, bem como acompanha a gestão fiscal dos poderes e órgãos da administração pública estadual, mediante a fiscalização do cumprimento das metas e limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal;
- b) Diretoria de Atividades Especiais (DAE) executa atividade especiais de controle externo nas unidades gestoras do Estado e dos Municípios sujeitas à jurisdição do Tribunal de Contas do Estado e pelas pessoas físicas e jurídicas sujeitas a prestação de contas ao Tribunal, determinadas pelo Tribunal Pleno, pelo Presidente ou por Relator;
- c) Diretoria de Controle de Atos de Pessoal (DAP) executa atividades de controle externo relativos a atos de pessoal das unidades gestoras do Estado e dos Municípios, sujeitas à jurisdição do Tribunal de Contas do Estado;
- d) Diretoria de Controle de Licitações e Contratações (DLC) realiza a fiscalização de licitações e contratações relativas a compras, serviços e obras e serviços de engenharia realizadas pelas unidades gestoras do Estado e dos Municípios, sujeitas à jurisdição do Tribunal de Contas do Estado e pelas pessoas físicas e jurídicas sujeitas a prestação de contas ao Tribunal. (SANTA CATARINA, 2009)

Por fim, nota-se que o órgão técnico de controle externo do Estado, o Tribunal de Contas, possui as mais variadas funções e competências, as quais devem ser esclarecidas à sociedade catarinense para que esta possa exercer sua cidadania, atentando-se ao controle dos recursos públicos.

3 COMPARATIVO ENTRE AS ATRIBUIÇÕES DOS ÓRGÃOS TÉCNICOS DE CONTROLE INTERNO E EXTERNO DO ESTADO

Conforme demonstrado, a Administração Pública se sujeita, por imposição constitucional, aos controles interno e externo. O primeiro é realizado pela própria entidade, órgão ou conjunto de órgãos pertencentes aos Poderes do Estado ou a instituição com autonomia administrativa, que pertencem à estrutura controlada ou fiscalizada, dentro da sua própria hierarquia administrativa. O segundo é executado por órgão administrativo autônomo diverso do controlado, que realiza a fiscalização das entidades ou órgãos da administração pública estadual.

A par disso, a comparação entre as atribuições dos órgãos técnicos de controle do Estado de Santa Catarina se destina a demonstrar que ambos têm sua importância na gestão e fiscalização dos recursos públicos, e que esta importância é representada pela atuação destes órgãos no controle das aplicações, despesas e prestação de contas dos administradores públicos.

Dentre as atribuições de ambos os órgãos técnicos de controle previstas nas respectivas legislações (DIAG - Decreto Estadual nº 2.056/2009 e TCE - Resolução nº TC-06/2001), foram escolhidas para comparação as que representam maior relevância, tendo em vista os efeitos que podem gerar mediante a atuação destes órgãos estaduais de controle.

Uma atribuição de extrema importância pertencente ao Tribunal de Contas do Estado é a apreciação das contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado (Art. 1º, inciso I, da Resolução nº TC-06/2001). Contudo, esta atribuição não é e não pode ser realizada pelo órgão de controle interno do Poder Executivo, porquanto se trata de competência exclusiva da Corte de Contas, que realiza esta análise das contas como auxiliar da Assembléia Legislativa.

Outra atribuição do Tribunal de Contas que é impossível de ser realizada pela Diretoria de Auditoria Geral refere-se ao julgamento das contas dos administradores públicos (Art. 1º, inciso III, da Resolução nº TC-06/2001), tendo em vista que somente o Tribunal de Contas possui função jurisdicional administrativa para realizar o julgamento das contas. Todavia, o órgão de controle interno pode examinar registros ou exigir prestação de contas de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens ou valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que em seu

nome assuma obrigações de natureza pecuniária (Art. 5º, inciso XXIII, do Decreto Estadual nº 2.056/2009).

Outra atribuição precípua da Corte de Contas refere-se à apreciação, para fins de registro, da legalidade dos atos de admissão de pessoal, ressalvadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a legalidade dos atos de concessão de aposentadoria, reformas, transferências para a reserva e pensões (Art. 1º, inciso IV, da Resolução nº TC-06/2001). Embora, a Diretoria de Auditoria Geral, no âmbito dos órgãos e entidades do Poder Executivo, não realize apreciação para fins de registro, realiza a verificação da legalidade destes atos, podendo, em caso de constatação de irregularidade sanável, providenciar a correção, antes da apreciação pelo Tribunal de Contas (Art. 5º, incisos IV e XVIII, do Decreto Estadual nº 2.056/2009).

Outrossim, compete a ambos os órgãos técnicos de controle proceder a inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas do Poder Executivo, e demais entidades pertencentes a este Poder. Esta atribuição geral decorre do artigo 58 da Constituição Estadual, mas é reiterado nas disposições atinentes aos dois órgãos de controle do Estado (Art. 1º, inciso V, da Resolução nº TC-06/2001 e art. 5º, incisos VI, XVI e XXII, do Decreto Estadual nº 2.056/2009).

Ademais, cabe ao Tribunal de Contas apresentar informações solicitadas pela Assembléia Legislativa ou suas comissões a respeito de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e sobre resultados de inspeções e auditorias realizadas (Art. 1º, inciso VI, da Resolução nº TC-06/2001). Esta apresentação de informações não está especificamente elencada nas competências da DIAG, entretanto as informações dos resultados das auditorias realizadas e encaminhadas ao Secretário de Estado da Fazenda têm como finalidade fundamentar representações ou instauração de sindicâncias ou processos administrativos, pelas autoridades administrativas competentes, em decorrência de atos de improbidade administrativa ou atos irregulares que possam causar lesão ao patrimônio público (Art. 5º, inciso XXIX e XXX, do Decreto Estadual nº 2.056/2009).

Compete tanto ao TCE quanto à DIAG auditar projetos e programas autorizados em leis orçamentárias, bem como avaliar os seus resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade (Art. 1º, inciso VIII, da Resolução nº TC-06/2001 e art. 5º, incisos IV, V, VII, XIX e XXI, do Decreto Estadual nº 2.056/2009). A partir

desta atribuição é que os órgãos de controle verificam se o planejamento está sendo executado na forma prevista pelo administrador público e se a aplicação dos recursos está sendo realizada de forma otimizada e atendendo a demanda da população. Além disso, a avaliação pode vir a auxiliar o gestor público na tomada de decisão.

A fiscalização das contas de empresas de cujo capital social o Estado participe, direta ou indiretamente e a realização de auditorias em fundos especiais instituídos com recursos do Estado, também são de competência de ambos os órgãos de controle (Art. 1º, inciso IX, da Resolução nº TC-06/2001 e art. 5º, inciso IX, do Decreto Estadual nº 2.056/2009.). Ambos tem o dever de fiscalizar as contas das empresas estatais catarinenses e dos fundos especiais estaduais.

Os recursos repassados pelo Estado a pessoas jurídicas de direito público ou privado, por convênio, acordo, ajuste ou outro instrumento congêneres ou aplicação de subvenções a entidade de direito privado igualmente estão sujeitas à fiscalização dos dois órgãos técnicos de controle (Art. 1º, inciso X, da Resolução nº TC-06/2001 e art. 5º, inciso X, do Decreto Estadual nº 2.056/2009).

A representação ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados é outra prerrogativa dos órgãos de controle do Estado. Contudo, à DIAG compete propor, com base em processo de auditoria, ao Secretário de Estado da Fazenda a representação ao Ministério Público, em caso de gestão ilegal ou irregular de recursos públicos e da prática de ato de improbidade administrativa, quando estes atos causarem lesão ao patrimônio público ou ensejarem enriquecimento ilícito (Art. 5º, inciso XXX, do Decreto Estadual nº 2.056/2009). Já à Corte de Contas compete além da representação, indicar o ato investigado e, se for o caso, definir responsabilidades, inclusive as de Secretário de Estado ou autoridade de nível hierárquico equivalente (Art. 1º, inciso XIV, da Resolução nº TC-06/2001).

O Tribunal de Contas tem a atribuição também de responder a consultas de autoridades competentes sobre interpretação da lei ou questão formulada em tese, relativas a matéria sujeita a sua fiscalização (Art. 1º, inciso XV, da Resolução nº TC-06/2001, e art. 5º, inciso XIII, do Decreto Estadual nº 2.056/2009). À DIAG cabe aprovar, conjuntamente com a gerência competente, pareceres, informações e orientações técnicas, com a finalidade de orientar e estabelecer procedimentos à administração no âmbito do Poder Executivo.

Compete à DIAG apurar denúncias relacionadas a atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos estaduais e, quando for o caso, propor às autoridades competentes as providências cabíveis (Art. 5º, inciso XXIV, do Decreto Estadual nº 2.056/2009). Da mesma forma, compete ao Tribunal de Contas decidir sobre denúncia que lhe seja encaminhada por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato (Art. 1º, inciso XVI, da Resolução nº TC-06/2001).

Cabe à DIAG fiscalizar a implementação de providências recomendadas pela própria Diretoria, pelo Tribunal de Contas do Estado - TCE, pelo Tribunal de Contas da União - TCU e pelos demais órgãos de fiscalização (Art. 5º, inciso XXXI, do Decreto Estadual nº 2.056/2009). Por certo somente a primeira atribuição existe no Tribunal de Contas do Estado, as demais fogem da sua competência, porque é este órgão que exigirá a implementação das suas determinações, que caso não sejam cumpridas, ainda que haja a fiscalização do órgão de controle interno, poderá impor sanções aos responsáveis.

Imperioso destacar que em todas as atribuições em que ambos os órgãos de controle devem atuar, a diferença se resume na sua forma de alcançar a regularização. Enquanto a DIAG recomenda a adoção de medidas corretivas e, se não atendido, deve encaminhar ao Secretário de Estado da Fazenda, para que este determine a correção ou encaminhe ao órgão de controle externo ou ao Ministério Público para que adote as medidas coercitivas necessárias, o TCE pode, ao constatar a irregularidade, determinar a correção sob pena de sustação do ato, aplicação de multa ou imputação de débito ao responsável ou ao administrador público (Art. 1º, inciso IX, da Resolução nº TC-06/2001). Ou seja, enquanto o órgão técnico de controle interno somente pode sugerir a adoção de medidas, o órgão técnico de controle externo, pode estabelecer sanção ou sustar o ato, caso não corrigida a irregularidade.

Feita a exposição do que consta na legislação específica de cada órgão técnico de controle do Estado, passa-se a elucidar de forma resumida as principais atribuições de ambos os órgãos de controle, apresentando indicador quantitativo e utilizando-se o conceito estatístico de correlação (GITMAN, 2000), sendo “-1” grau de diferença e “+1” grau de semelhança, conforme Quadro 1:

COMPARATIVO ENTRE AS ATRIBUIÇÕES DA DIAG E DO TCE			
Atribuições	Diretoria de Auditoria Geral – DIAG	Tribunal de Contas do Estado - TCE	Grau
Princípios	Observância aos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade	Observância aos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade	+1
Forma de atuação	Prévio, concomitante e posterior	Posterior e concomitante, raramente prévio	+1
Escolha de seus Gestores	Indicação política – Secretário de Estado da Fazenda	Indicação política – 3 conselheiros escolhidos pelo Governador e 4 conselheiros escolhidos pela Assembléia Legislativa	+1
Vinculação Administrativa	Pertence à Secretaria de Estado da Fazenda	Possui Autonomia institucional e administrativa	-1
Forma decisória	Monocrática	Colegiada	-1
Características das decisões	Suas decisões têm caráter opinativo, sugestivo correicional, passando o risco e a responsabilidade ao gestor que não as adotar (não sancionatório)	Suas decisões têm caráter impositivo de correções ao gestor, com aplicação de multa ou imputação de débito ao responsável (sancionatório)	-1
Jurisdição	Administração Direta e Indireta do Poder Executivo Estadual	Administração Direta e Indireta de todos os Poderes do Estado, Ministério Público e o próprio TCE, além dos Municípios	+1
Âmbito de atuação	Realiza o controle sobre a própria Administração a qual pertence (auto-controle)	Realiza o controle sobre órgãos e entidades da Administração a qual não pertence, é estranho à Administração	-1
Função	Possui os mesmos objetivos e planos da Administração, sendo um auxiliar do gestor na tomada de decisão	Possui função precipuamente fiscalizatória e de tomador de contas	-1
Avaliação de eficiência e eficácia	Apresenta avaliação do desempenho ao gestor quanto à eficiência e a eficácia da aplicação dos recursos públicos	Avalia a eficiência e a eficácia da aplicação dos recursos públicos pelos gestores	+1
Subordinação	Há subordinação ao Gestor/Administrador controlado	Não há qualquer subordinação ao Gestor/Administrador controlado	-1
Relação com o controlado	Com a proximidade permanente com o controlado, obtém conhecimento operacional do órgão ou entidade, realizando controle mais eficiente e eficaz	Desconhecimento das funções operacionais do órgão ou entidade controlada por não ter proximidade permanente	+1
Quadro de pessoal	Possui reduzido quadro de servidores, total de 68 Auditores Internos do Poder Executivo	Possui amplo quadro de servidores, total de 508 Auditores Fiscais e Técnicos de Controle Externo	-1

Quadro 1 – Comparativo entre as principais atribuições do órgão técnico de controle interno e externo do Estado de Santa Catarina

Verifica-se que das 13 (treze) atribuições selecionadas, existem 7 (sete) que são diferentes entre um órgão e outro, e 6 (seis) que possuem semelhança ou complementação entre a DIAG e o TCE. Deste modo, a partir da análise do Quadro 1, vislumbra-se que existem quase a mesma quantidade de atribuições semelhantes e diferentes entre os órgãos.

Ambos os órgãos devem observar os princípios basilares do controle como a legalidade, a legitimidade e a economicidade. Estes princípios são os que norteiam as atividades destes órgãos.

Ademais, verifica-se que o órgão técnico de controle interno exerce um papel de cooperador, auxiliando o gestor público na tomada de decisão, realizando o controle no sentido de evitar o cometimento de irregularidades, orientando os administradores quanto a legalidade dos atos, bem como apresenta informações gerenciais, realizando avaliações do desempenho e os resultados obtidos pelos gestores. Pode-se considerar o órgão de controle interno como indispensável agente de auxílio do Gestor Público, sintonizado com as tendências da gestão governamental, e que oferece a necessária segurança para a tomada de decisão. Todavia, isto não impede a realização de fiscalização por este órgão que, entretanto não possui o mesmo poder coercitivo do Tribunal de Contas.

Já o Tribunal de Contas possui uma função eminentemente fiscalizatória sancionatória. Embora, possa atuar de maneira prévia, evitando os equívocos dos administradores, majoritariamente exerce sua função concomitante ou posteriormente, quando os atos irregulares estão sendo praticados ou já foram praticados. Contudo, ao determinar a correção, pode imputar débitos, caso tenha havido prejuízo ao Erário, ou ainda aplicar multas, para o cumprimento de suas decisões. Esta é uma diferença primordial entre os órgãos de controle, que os tornam essenciais.

Desta forma, ao diferenciar as principais atribuições dos órgãos de controle do Estado, pode-se vislumbrar que ao trabalharem de forma ordenada, ambos os controles se complementam.

Os benefícios dessa coordenação podem ser assim resumidos: a) diminuição do alvo do trabalho do Tribunal de Contas, como consequência das verificações realizadas pelo órgão de controle interno; b) a Diretoria de Auditoria Geral presta informações essenciais a respeito dos setores que possam ser fiscalizados pelo órgão técnico de controle externo; e c) redução de retrabalhos e de

exigência de providências, o que favorece a racionalização do controle administrativa e operacional. (CAMPELO, 2004).

No mais, importante frisar que os órgãos de controle do Estado, ainda que sejam técnicos, sofrem influência política quando da realização de suas funções. O Tribunal de Contas, embora possua um colegiado para decidir a respeito dos assuntos postos à seu crivo, tem como representantes Conselheiros indicados politicamente. Quer dizer, dos sete conselheiros que formam o pleno da Corte de Contas, quatro são escolhidos pela Assembléia Legislativa, e três pelo Governador do Estado, desde que cumpram os requisitos estabelecidos no § 1º do artigo 61 da Constituição Estadual. Dispõe o referido dispositivo:

Art. 61. [...]

§1º. Os Conselheiros do Tribunal de Contas serão nomeados dentre os brasileiros que satisfaçam os seguintes requisitos:

I - mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade;

II - idoneidade moral e reputação ilibada;

III - notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública;

IV - mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior.

(SANTA CATARINA, 1989)

Essas indicações políticas acabam por influenciar nas decisões que deviam observar estritamente as previsões legais.

Da mesma forma, a Diretoria de Auditoria Geral acaba por ficar sujeita a decisões de cunho político, tendo em vista que o Secretário de Estado da Fazenda, autoridade chefe do órgão central do Sistema de Controle Interno do Estado, é cargo político escolhido pelo Chefe do Poder Executivo, o que também pode influenciar no encaminhamento de procedimentos de controle, embora sob seu risco e responsabilidade.

Todavia, embora não sejam perfeitos e formados exclusivamente por servidores técnicos em sua totalidade, os órgãos de controle do Estado estão em permanente desenvolvimento e tem papel fundamental, ainda que não desvinculado do cunho político de certas decisões, na realização das atribuições estabelecidas pela Constituição Estadual e nas leis e normatizações, pela busca da transparência, da regular aplicação de recursos públicos e da gestão fiscal da Administração Pública.

Verifica-se, por derradeiro, que a função do controle interno está ligada ao objetivo central do controle externo, que é acompanhar as contas públicas. Ou seja, ambos os controles se interagem e se interligam, gerando necessariamente um vínculo e uma influência recíproca de um sobre o outro. E mais, o bom desempenho e a eficiência do controle externo depende e muito do desempenho satisfatório do controle interno. Essa complementação pode ser vislumbrada, por exemplo, quanto ao conhecimento que o órgão de controle interno possui a respeito das atividades operacionais do órgão ou entidade controlado, conhecimento este que o órgão de controle externo não possui. Assim, o repasse dessas informações pela Diretoria de Auditoria Geral auxiliará o Tribunal de Contas na sua missão institucional. E, da mesma forma, o TCE também complementa as atribuições do órgão de controle interno, por exemplo, quando determina a adoção de procedimentos regulares, cabendo à DIAG verificar se as decisões do Tribunal estão sendo cumpridas pelos gestores controlados.

Embora tenham escopos próprios, em função de diferentes responsabilidades e competências, mister que ambos os órgãos de controle empreendam suas atribuições de maneira harmônica, na busca por resultados que satisfaçam a sociedade catarinense.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quando se diz que determinada atividade deve ser controlada, tem-se a idéia de fiscalização. Todavia, controle não é somente isso e sim o ato que o órgão controlador, seja DIAG seja o TCE, tem para fiscalizar, dirigir ou orientar as atividades, conforme se denota da comparação entre os órgãos de controle do Estado.

A legislação catarinense cuidou de estabelecer um sistema de controle da Administração Pública, até por imposição da Constituição Federal e da Constituição Estadual. Demonstrou-se, através de vasta legislação colacionada a respeito de cada órgão de controle, a diferenciação de suas características.

A partir da pesquisa sobre o controle interno e externo infere-se que as atribuições de ambos os controles sobre a Administração Pública Estadual Catarinense possuem algumas diferenças. Existem, porém, outras atribuições que são semelhantes ou complementares. E para consecução deste trabalho, foram identificadas 13 (treze) principais atribuições da DIAG e do TCE: os princípios, a forma de atuação, a escolha de seus Gestores, a jurisdição, a avaliação de eficiência e eficácia, a relação com o controlado, sua vinculação administrativa, a forma decisória, as características das decisões, o âmbito de atuação, a função, a subordinação, e o quadro de pessoal.

Concluiu-se que as 6 (seis) primeiras atribuições citadas são semelhantes, porquanto a atribuição é exercida em ambos os órgãos concomitantemente, como no caso dos princípios, a forma de atuação, jurisdição, ou complementares porque a atuação de um reflete ou conjuga-se ao outro, como no caso da forma de atuação, jurisdição e avaliação de eficiência e eficácia.

Relativamente às diferenças, assentou-se que as 7 (sete) últimas atribuições referidas não tem relação alguma do órgão técnico de controle interno com o órgão técnico de controle externo, ou seja, são privativas de cada um.

Há de se considerar que a partir da comparação entre as atribuições dos órgãos de controle do Estado realizada neste trabalho, que as suas competências e finalidades possuem certa semelhança, mas possuem também diferenças principalmente de atuação e enfoque relativamente à função que possuem dentro da Administração Pública. Ao realizarem suas atribuições, sejam as privativas sejam as complementares ou as semelhantes, os órgãos técnicos de controle do Estado

tornam-se um instrumento de apoio para uma gestão pública mais transparente à coletividade catarinense.

A transparência na gestão de recursos públicos provenientes dos contribuintes catarinenses deve ser sempre buscada pela sociedade, como principal beneficiária. E o papel de ambos os controles é no sentido de evidenciar através de tomada de contas dos gestores públicos ou de auxiliar o gestor na tomada de decisão, demonstrando os resultados obtidos. Tanto a DIAG quanto o TCE devem zelar pela integridade do patrimônio público e buscar a efetividade na qualidade do gasto público.

Nesse sentido, a identificação das principais atribuições de cada órgão de controle do Estado, bem como suas diferenças e semelhanças, são importantes para que a população tenha conhecimento das funções de cada um deles para que, assim, contribua no controle da Administração Pública.

Conclui-se, assim, que ambos os controles são essenciais à eficiência e a eficácia da gestão pública tendo em vista que são primordiais para a transparência dos gastos da Administração do Estado, até porque a sociedade deve exigir saber o destino das aplicações dos tributos que paga, e os órgãos técnicos de controle são as ferramentas para obter essas informações, buscando, se necessário, a respectiva autorização legislativa que embase suas atuações. Ou seja, a população vem buscando de maneira mais intensa, até em decorrência das exigências legais, saber o destino dado pelo Poder Público ao dinheiro arrecadado, exigindo dos órgãos de controle atuação fiscalizadora cada vez mais eficiente e eficaz evitando a utilização irregular dos recursos públicos.

A par do que foi apresentado recomenda-se para estudos futuros a respeito do tema um aprofundamento em relação às decisões tomadas em ambos os órgãos de controle que, embora sejam técnicos, são geridos por cargos de indicação política, o que pode não resultar em controle efetivo e eficaz dos recursos públicos.

Outra recomendação pertinente seria realizar estudo sobre os resultados obtidos em função da atuação de ambos os órgãos de controle em determinado período, ante as irregularidades encontradas.

Recomenda-se, ainda, estudo em relação às informações repassadas pelo órgão de controle interno ao órgão de controle externo e os resultados desenvolvidos a partir do que foi informado.

Ademais, sugere-se estudo relativo ao quantitativo de servidores para realizar as principais atribuições de ambos os órgãos técnicos, e a atual demanda de serviço.

Recomenda-se também a exploração das competências infraconstitucionais dos Tribunais de Contas e dos controles internos no âmbito da LRF, da Lei Federal nº 8.666/1993 (Lei de Licitações), Lei Federal nº 9.424/1996 (Lei do Fundef) e Lei Federal nº 11.494/2007 (Lei do Fundeb).

Por fim, sugere-se estudos quanto ao controle popular no TCE e no órgão de controle interno e quais os tipos de auditoria mais utilizadas na prática: operacional (metas, resultados, etc.) ou contábeis e de conformidade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil - 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21/11/2009.

_____. Constituição Política do Império do Brasil - 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21/11/2009.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21/11/2009.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21/11/2009.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 10 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21/11/2009.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21/11/2009.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil - 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21/11/2009.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21/11/2009.

_____. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21/11/2009.

_____. 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>. Acesso em 21/11/2009.

_____. 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>. Acesso em 21/11/2009.

CAMPELO, Valmir. *A Relação Dos Tribunais De Contas Com O Controle Interno*. In: Assembléia Geral das Instituições de Controle da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, 3, Fortaleza, 2004. Disponível em: <http://www.tribunaiscplp.gov.br/>. Acesso em 29/11/2009.

CERVO, A.L. e BERVIAN, P.A. *Metodologia Científica*. 5. ed. São Paulo: Ed. Prentice Hall, 2002.

COCHRANE, Terezinha Maria Cavalcanti; MOREIRA, Stênio da Silva; PINHO, Ruth Carvalho de Santana. *A Importância do Controle Interno na Administração Pública Brasileira e a Contribuição da Contabilidade como Principal Instrumento de Controle na Busca da eficiência da Gestão Pública*. Gramado, 2003. Disponível em: <http://www.ccontabeis.com.br/conv/t22.pdf>. Acesso em 18/05/2010.

CRUZ, Flávio da. *Auditoria Governamental*. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. *Controle Interno nos Municípios*. São Paulo: Atlas, 2003.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de Contas do Brasil: Jurisdição e Competência*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

FILHO, Jorge Roberto Vieira Aguiar. *Função Social dos Tribunais de Contas no Sistema Constitucional Brasileiro – Proibição Administrativa – Direito Difuso*. 2008. 154 f.. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Ribeirão Preto, Ribeirão Preto, 2008.

GUERRA, Evandro Martins. *Os Controles Externo e Interno da Administração Pública e os Tribunais de Contas*. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GITMAN, Lawrence Jeffrey. *Princípios de Administração Financeira*. 2. ed. São Paulo: Artmed Editora, 2000, p. 211-212.

LEAL, Victor Nunes. *Problemas de Direito Público*. Vol 1. Brasília: Ministério da Justiça, 1997.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Claudia Servilha. *Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito*, São Paulo: Atlas, 2002.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito Administrativo*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JR. J. Teixeira. *A lei 4.320 comentada*. 31. ed. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAN), 2003.

SANTA CATARINA. Constituição do Estado de Santa Catarina - 05 de outubro de 1989. Disponível em: <http://www.alesc.sc.gov.br/portal/legislacao/constituicaoestadual.php>. Acesso em 11/05/2010.

_____. Lei nº 1.366, de 29 de outubro de 1955. Cria o Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Disponível em: <http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>. Acesso em 12/05/2010.

_____. Lei nº 4.380, de 21 de outubro de 1969. Dispõe sobre o controle da administração financeira e orçamentária do Estado de Santa Catarina e dá outras providências. Disponível em: <http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>. Acesso em 13/05/2010.

_____. Lei nº 5.089, de 30 de abril de 1975. Dispõe sobre a organização da Administração Estadual, estabelece diretrizes para a modernização administrativa, e dá outras providências. Disponível em: <http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>. Acesso em 13/05/2010.

_____. Lei nº 5.516, de 28 de fevereiro de 1979. Dá nova redação à Lei Nº 5.089, de 30 de abril de 1975, que dispõe sobre a organização de Administração Estadual, estabelece diretrizes para a modernização administrativa, e dá outras providências. Disponível em: <http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>. Acesso em 13/05/2010.

_____. Lei nº 5.565, de 29 de junho de 1979. Dispõe sobre a organização e o funcionamento do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Disponível em: <http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>. Acesso em 16/05/2010.

_____. Lei Complementar nº 31, de 27 de setembro de 1990. Dispõe sobre a organização e o funcionamento do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e dá outras providências.

Disponível em: <http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>. Acesso em 13/05/2010.

_____. Lei nº 8.245, de 18 de abril de 1991. Dispõe sobre a organização da Administração Pública e sobre as diretrizes para a reforma administrativas do Poder Executivo e dá outras providências.

Disponível em: <http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>. Acesso em 16/05/2010.

_____. Lei nº 9.831, de 17 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre a organização da Administração Pública, estabelece diretrizes para a reforma administrativa do Poder Executivo e dá outras providências. Disponível em:

<http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>. Acesso em 16/05/2010.

_____. Lei Complementar nº 202, de 15 de dezembro de 2000. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. Disponível em: <http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>. Acesso em 19/04/2010.

_____. Lei Complementar nº 243, de 30 de janeiro de 2003. Estabelece nova Estrutura Administrativa do Poder Executivo. Disponível em: <http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>. Acesso em 17/05/2010.

_____. Lei Complementar nº 284, de 28 de fevereiro de 2005. Estabelece modelo de gestão para a Administração Pública Estadual e dispõe sobre a estrutura organizacional do Poder Executivo. Disponível em: <http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>. Acesso em 17/05/2010.

_____. Lei Complementar nº 381, 07 de maio de 2007. Dispõe sobre o modelo de gestão e a estrutura organizacional da Administração Pública Estadual. Disponível em: <http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>. Acesso em 17/05/2010.

_____. Decreto nº 2.056, de 20 de janeiro de 2009. Regulamenta o Sistema de Controle Interno, previsto nos arts. 30, inciso II, 150 e 151 da Lei Complementar nº 381, de 7 de maio de 2007, e estabelece outras providências. Disponível em: http://www.pge.sc.gov.br/index.php?option=com_wrapper&Itemid=163. Acesso em 13/05/2010.

_____. Decreto nº 2.762, de 19 de novembro de 2009. Aprova o Regimento Interno da Secretaria de Estado da Fazenda Disponível em: http://www.pge.sc.gov.br/index.php?option=com_wrapper&Itemid=163. Acesso em 13/05/2010.

_____. Resolução TC-06, de 03 de dezembro de 2001. Institui o Regimento Interno do TCE/SC. Disponível em: http://www.tce.sc.gov.br/site/publicacoes/livros/pdf/regimento_interno.pdf. Acesso em 19/04/2010.

_____. Resolução TC-11, de 23 de outubro de 2002. Dispõe sobre a estrutura e as competências dos órgãos auxiliares do TCE/SC. Disponível em: http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/RES11_02.pdf. Acesso em 20/04/2010.

_____. Resolução TC-10, de 26 de fevereiro de 2007. Altera a estrutura e as competências dos órgãos auxiliares do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Disponível em: http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/RES_10_07.pdf. Acesso em 20/04/2010.

_____. Resolução TC-36, de 02 de março de 2009. Altera a estrutura e as competências dos órgãos auxiliares do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina Disponível em: http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/word_pro_resolu_ao_n_tc_36_2_009_altera_estrutura_e_competencias_dos_orgaos_do_tce_900056789.pdf. Acesso em 20/04/2010.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. Finanças Públicas. Auditoria. *Relatórios de Atividades*. Desenvolvido pela DIAG, Florianópolis, 2003. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/auditoria/index.php?option=com_content&task=view&id=20&Itemid=41. Acesso em 10/05/2010.

_____. Finanças Públicas. Auditoria. *Relatórios de Atividades*. Desenvolvido pela DIAG, Florianópolis, 2004. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/auditoria/index.php?option=com_content&task=view&id=20&Itemid=41. Acesso em 10/05/2010.

_____. Finanças Públicas. Auditoria. *Relatórios de Atividades*. Desenvolvido pela DIAG, Florianópolis, 2005. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/auditoria/index.php?option=com_content&task=view&id=20&Itemid=41. Acesso em 10/05/2010.

_____. Finanças Públicas. Auditoria. *Relatórios de Atividades*. Desenvolvido pela DIAG, Florianópolis, 2006. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/auditoria/index.php?option=com_content&task=view&id=20&Itemid=41. Acesso em 10/05/2010.

_____. Finanças Públicas. Auditoria. *Relatórios de Atividades*. Desenvolvido pela DIAG, Florianópolis, 2007. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/auditoria/index.php?option=com_content&task=view&id=20&Itemid=41. Acesso em 10/05/2010.

_____. Finanças Públicas. Auditoria. *Relatórios de Atividades*. Desenvolvido pela DIAG, Florianópolis, 2008. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/auditoria/index.php?option=com_content&task=view&id=20&Itemid=41. Acesso em 10/05/2010.

_____. Finanças Públicas. Auditoria. *Relatórios de Atividades*. Desenvolvido pela DIAG, Florianópolis, 2009. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/auditoria/index.php?option=com_content&task=view&id=20&Itemid=41. Acesso em 10/05/2010.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. Finanças Públicas. Auditoria. *Competências*. Apresenta as Competências da DIAG. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/auditoria/index.php?option=com_content&task=view&id=14&Itemid=34. Acesso em 09/05/2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA. Publicações do TCE. *Revista Controle Público nº 6*, Florianópolis, 2010. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/web/publicacoes/controle-publico>. Acesso em 12/05/2010.

_____. Publicações do TCE. *Revista Controle Público nº 5*, Florianópolis, 2009. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/web/publicacoes/controle-publico>. Acesso em 12/05/2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA. Instituição. *Pessoal*. Apresenta o quadro de servidores. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/web/instituicao/pessoal>. Acesso em 13/05/2010.

_____. Instituição. *Papel*. Apresenta as funções. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/web/instituicao/papel>. Acesso em 13/05/2010.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. *Metodologia Científica: A Construção do Conhecimento*. 5. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2002.

SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 14. ed. São Paulo: Cortez: Autores Associados, 1986.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. *O Papel do Controle Interno na Administração Pública*. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/necon/pciap.pdf>. Acesso em 17/05/2010.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública: Um Enfoque na Contabilidade Municipal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ZYMLER, Benjamin. *O Controle Externo: O Tribunal de Contas da União*. Brasília ano 2, 2001. Disponível em: http://www.escola.agu.gov.br/revista/Ano_II_julho_2001/0507PalestraAGUBenjamin.pdf. Acesso em 29/11/2009.