

APOSTILA

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Profº Rodrigo Pironti Aguirre de Castro

Mestre em Direito Econômico e Social pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná; Especialista em Direito Administrativo e Direito Empresarial. Vice-presidente do foro mundial de jóvenes administrativistas (México); Membro do Instituto de jovens juristas ibero-americanos, professor da Universidade Tuiuti, Facinter e Universidade Positivo, professor do MBA em Gestão Pública Alleanza, professor da Escola Superior de Advocacia OAB-PR e professor do Instituto de Direito Romeu Felipe Bacellar; Autor das Obras: Processo Administrativo e Controle da Atividade Regulatória (Ed. Fórum: 2005) e Sistema de Controle Interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial (Ed. Fórum: 2007). Coordenador Executivo da obra Direito Administrativo Contemporâneo – Estudos em homenagem ao Prof. Manoel de Oliveira Franco Sobrinho (Ed. Fórum: 2004) e organizador da obra Serviços Públicos – Estudos dirigidos (Ed. Fórum: 2007). Sócio do escritório PIRONTI E MACIEL Advogados. www.pmadvogados.adv.br

SUMÁRIO

ENFOQUE SISTEMICO DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	03
A DISTINÇÃO ENTRE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E O CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	04
PRESSUPOSTOS DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	16
Aspectos Jurídicos e Fundamentos Legais do Sistema de Controle Interno	17
Intersetorialização dos Entes Responsáveis pelo Controle Interno	23
O Princípio da Separação dos Poderes e o Sistema Integrado de Controle Interno	26
A ESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	29
Instrumentos de Controle e a Formatação Estrutural do Sistema de Controle Interno	30
ORGANIZAÇÃO ESTRUTURAL INTERNA DO ENTE – UMA PROPOSTA DE FORMATAÇÃO ÚTIL (ESTRUTURA OBJETIVA).....	34
A descentralização em núcleos de controle interno	35
A independência estrutural dentro da estrutura global do ente	37
A normatização isonômica dos procedimentos	38
ATRIBUIÇÕES E COMPETENCIAS DA UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (ESTRUTURA SUBJETIVA)	40
A lei instituidora e a figura do controlador geral (responsável central do controle).....	41
Vedações aos responsáveis pelo controle.....	44
Garantias dos responsáveis pelo controle	46
Modalidades de atuação do sistema de controle interno.....	48
SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: PERSPECTIVA GERENCIAL E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.....	51
RESUMO CONCLUSIVO	64

O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O sistema de controle interno da Administração Pública propõe uma enorme gama de orientações normativas e técnicas voltadas à verificação da legalidade do ato e da conformação da conduta do agente com os princípios ordenadores da sociedade.

Muito embora tal sistema ainda tenha uma evolução muito incipiente no estado brasileiro, é importante salientar que a exigência de sua implantação pelos entes integrantes da estrutura estatal (direta ou indireta) remonta – no mínimo – à Constituição da República de 1988.

Um dos principais motivos da não implantação do controle interno na maioria desses entes é a dificuldade de formatação da estrutura de controle a ser formulada, o que ocasiona algumas dúvidas relevantes nos administradores (v.g.: Que tipo de vínculo o controlador terá com o ente controlado? Qual a metodologia de controle a ser implantada? Que estrutura básica deverá ter o sistema de controle interno?), a ponto de preferirem a inércia ao risco de estruturação de um controle interno descuidado dos ditames constitucionais e infraconstitucionais.

Num primeiro momento, tentar-se-á aventar algumas considerações importantes sobre a estruturação do sistema de controle interno, com seus pressupostos, seus instrumentos de fiscalização, seu relacionamento com os controles externo e social e outras regras de implantação que são fundamentais para um sistema que busca a verificação constante da realização do interesse público advindo da atuação administrativa.

Para além disso, tem o presente capítulo também o condão de, com fulcro na análise evolutiva do Estado e nas formas de controle, tratadas respectivamente no primeiro e segundo capítulos, convidar o estudioso a uma

reflexão sobre os princípios inerentes ao sistema de controle interno, mormente o princípio da eficiência, bem como, um repensar sobre o exercício efetivo deste controle: se de meio, privilegiando os ditames burocráticos de gestão administrativa; se de resultado, numa análise finalística e gerencial; ou se essas duas formas podem coexistir com vistas ao atingimento do interesse público a ser satisfeito.

A DISTINÇÃO ENTRE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E O CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Preliminarmente ao estudo do sistema de controle interno e a perspectiva do controle no bojo da gestão administrativa burocrático-gerencial, é importante uma breve distinção sobre o complexo que envolve a noção de sistema de controle interno e o contraponto com a idéia de controle interno¹.

A importância da utilização de mecanismos de controle é tão relevante que a *INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions)*, definiu o sistema controle interno² como

Todo sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, [...] incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas

¹ Importante neste tocante, além da necessária distinção entre sistema de controle interno e o controle interno propriamente dito, ressaltar que é distinto destas duas noções o conceito de auditoria interna, pois esta tem o condão de avaliar e ajudar as entidades e organismos públicos a melhorar suas operações e atividades, com base no desenvolvimento da formulação de conclusões e a apresentação de recomendações do que foi verificado. É, portanto, meio integrante do conceito de controle interno e, por conseguinte, do sistema de controle interno.

² O sistema de controle interno deve fazer vistas a normas preexistentes. Muitas destas normas são originárias de entidades fiscalizadoras internacionais como, *v.g.*, a *INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions*, a *OLACEFS*, a *EUROSAI*, a *ASUL*, entre outras.

determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas.³

Relevante ainda neste tocante a observação feita pela *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*, quando revela que poderia ser utilizada a expressão "controle gerencial"⁴ como integrante da idéia de controle interno o que, por certo, reforça a noção de que a "problemática do controle é bem mais ampla do que os controles financeiros tradicionais"⁵ e aproxima a uma concepção do modelo de gestão administrativa idealizado.

O sistema de controle interno é dotado de uma estrutura complexa. Neste sentido, cumpre ressaltar preliminarmente, o conceito elencado pela auditora do Tribunal de Contas do Ceará, Maria Luciene Cartaxo Fernandes, para quem sistema de controle interno é

conjunto complexo e organizado de regras e normas, de unidades, de princípios, métodos, procedimentos e equipamentos coordenados entre si, que busca o fim precípua de realizar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas de governo, bem como de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia,

³ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Normas de auditoria**. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União, 1991. v.22. p.295.

⁴ "Os controles gerenciais são sempre vistos como englobando outros controles. Constituem o marco de referência da organização, todos os planos, políticas, procedimentos e práticas necessárias para que os funcionários atinjam os objetivos da entidade. Os controles administrativos são aqueles procedimentos e registros concernentes a processos de adoção de decisão, que levam os funcionários a praticarem as atividades autorizadas, no alcance dos objetivos da organização. Os controles contábeis compreendem os procedimentos e documentações relativas à salvaguarda dos ativos e à confiabilidade dos registros financeiros." (INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Guia para normas de controle interno**. Trad. Heloísa Garcia Vidal Pinto. Brasília: Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal, 1993. v.19. p.70).

⁵ INTERNATIONAL ORGANIZATION..., **Guia para...**, p.83.

eficiência e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional nas unidades da administração pública.⁶

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, por sua vez, materializou o conceito de sistema de controle interno através da Resolução n.º 10, de 02 de dezembro de 1998, quando referiu que:

O sistema de controle interno compreende as políticas e procedimentos estabelecidos pela Administração de um órgão/entidade para ajudar a alcançar os objetivos e metas propostas e assegurar, enquanto for praticável, o desenvolvimento ordenado e eficiente das operações, incluindo a adesão às políticas e procedimentos administrativos, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e identificação de fraudes e erros, o registro completo e correto das transações.

Para além disso, Cleiton Vieira define sistema como sendo "conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vistas à consecução de objetivos bem determinados"⁷, donde o sistema de controle interno seria "o conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientada para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo".⁸

Dessa forma, unindo os posicionamentos mencionados, nota-se que o sistema de controle interno versado no artigo 70 da Constituição da República é, pois, o conjunto de órgãos descentralizados de controle interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central de controle, com vistas a fiscalização e avaliação da execução

⁶ FERNANDES, M. L. C., op. cit.

⁷ Muito embora a delimitação de sistema enfatizada pelo autor possa parecer genérica, adapta-se ao que se propõe delimitar neste estudo, ou seja, traduz a idéia de coordenação e articulação com vistas à realização de um interesse definido, neste caso, o interesse público.

⁸ VIEIRA, Cleiton. **O controle interno nas câmaras municipais, segundo a lei de responsabilidade fiscal**. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm>. Acesso em: 06 jun. 2006. p.2.

orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, no que tange, principalmente, à legalidade e eficiência de seus atos.

O sistema de controle interno é formado por vários subsistemas – unidades descentralizadas de controle – que devem agir de forma harmoniosa, multidisciplinar⁹, integrada e sob a égide de uma norma comum que lhes confira segurança jurídica.

Não se confunde sistema de controle interno com sistema orçamentário ou de planejamento e execução financeira, uma vez que a noção desse sistema abrange essas noções e, mais do que isso, outras referentes ao complexo de gestão pública aventado no artigo 70 da Constituição da República. Daí a noção de multidisciplinaridade e complexidade do sistema de controle.

Nesse sentido, veja-se lição de Evandro Martins Guerra, quando aduz:

Enfim, podemos dizer que a Lei Maior de 1988, ao prescrever a criação e manutenção obrigatória de um sistema integrado de controle interno, quis alcançar de forma ampla toda a organização de gerência pública, não se limitando aos tradicionais controles financeiro e administrativo. Buscou-se, pois, a implementação de um sistema que englobasse o conjunto integrado de todos os controles, fossem financeiros, gerenciais, administrativos e operacionais.¹⁰

E continua

Em outras palavras, trata-se de um complexo de procedimentos administrativos, constitucionalmente previsto, de natureza financeira, contábil e orçamentária, exercido por órgão posicionado dentro da própria estrutura da Administração, indissociável desta, impondo ao gestor público a necessária visualização de todos seus atos administrativos com boa margem de segurança, de acordo com as

⁹ A multidisciplinaridade diz respeito à necessidade do sistema de controle conformar, dentro de um único sistema, controles de legalidade e técnicos sobre procedimentos contábeis, financeiros, orçamentários etc.

¹⁰ GUERRA, op. cit., p.273.

peculiaridades de cada órgão ou entidade, com fins de prevenção, identificação e rápida correção de irregularidades ou ilegalidades, capaz de garantir o cumprimento dos planos, metas e orçamentos preconcebidos.¹¹

O controle interno, por sua vez, é parte integrante do sistema de controle interno, tem, pois, atuação técnica limitada ante a gama de procedimentos possíveis dentro desse sistema. Constitui, pois, uma responsabilidade do administrador da coisa pública e deriva do dever-poder que a Administração detém de rever seus próprios atos e a conduta de seus agentes.

Reflete a especialização do controle administrativo ou executivo, donde o poder de fiscalização é exercido pela própria Administração Pública sobre seus atos, decorrente do poder de autotutela administrativa, conforme reconhece o Poder Judiciário quando preconiza na Súmula n.º 473 do Supremo Tribunal Federal, *verbis*:

A Administração Pública pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

É, portanto, o controle exercido pelo poder público sobre "todo plexo de ações estabelecido pela Administração Pública"¹², de acordo com normas legais e técnicas previamente estabelecidas.

Consoante escólio de Carlos Alberto Nunes Borges e Sandra Maria de Carvalho Campos, o controle interno pode ser entendido como

atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração sejam alcançados, de forma confiável e concreta,

¹¹ GUERRA, op. cit., p.274.

¹² GUERRA, op. cit., p.274.

evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.¹³

Hely Lopes Meirelles, por sua vez, define controle interno como "todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração".¹⁴

Já na lição de Lincoln Magalhães da Rocha, controle interno ou controle administrativo direto é

Todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre o seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem.¹⁵

Para o *American Institute of Certified Accountants (AICPA)*, controle interno é

O plano da organização, todos os métodos e medidas coordenadas adotados pela empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.¹⁶

Neste prisma, o controle interno tem por objetivo – ao recair sobre todos os atos e procedimentos administrativos do ente controlado – assegurar a execução segura da atuação administrativa, pautada em princípios e regras técnicas e de direito, com vistas à realização precípua do interesse público.

¹³ BORGES, Carlos Alberto Nunes; CAMPOS, Sandra Maria de Carvalho. **Implementação, estudo e avaliação dos controles internos**. Belo Horizonte: TCEMG, maio 1999. (Apostila).

¹⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direto administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1990. p.572.

¹⁵ ROCHA, Lincoln Magalhães da. A função controle na administração pública: controle interno e externo. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, v.1, n.2, 2001. p.125.

¹⁶ Apud BORGES, op. cit., p.3.

A orientação interpretada da *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*, propõe que a função do controle interno seria a de

prevenir erros (por exemplo, segregando funções e requisitos para autorizações); detectar erros (por exemplo, estabelecendo padrões de produção para detectar variações nos resultados finais); corrigir erros que tenham sido detectados (por exemplo, cobrando um pagamento a maior feito a um fornecedor); e compensar controles débeis onde os riscos de perda são elevados e se precisam controles adicionais.¹⁷

E complementa que "estruturas de controle interno são definidas como planos de uma organização, incluindo atitude gerencial, métodos, procedimentos e medidas que proporcionem uma segurança razoável de que os objetivos estão sendo alcançados".¹⁸

Propõe, ainda, os objetivos do controle interno:

- **promover** operações ordenadas, econômicas, eficientes, eficazes, produtos de qualidade e serviços em consonância com os objetivos da organização;
- **salvaguarda** dos recursos contra perdas provenientes de desperdício, abuso administrativo, desordem administrativa, erros e fraudes e outras irregularidades administrativas;
- **aderência** às leis, regulamentações e diretrizes da administração superior; e
- **desenvolvimento e manutenção** de dados financeiros e gerenciais confiáveis, revelando, razoavelmente, tais dados em relatórios oportunos.^{19,20} (grifo nosso)

Pode-se resumir a noção de controle interno como sendo um conjunto de métodos, processos e recursos empregados pela própria estrutura interna

¹⁷ INTERNATIONAL ORGANIZATION..., **Guia para...**, p.70.

¹⁸ INTERNATIONAL ORGANIZATION..., **Guia para...**, p.70.

¹⁹ INTERNATIONAL ORGANIZATION..., **Guia para...**, p.69.

²⁰ Note-se que deflui da própria interpretação dos objetivos propostos pela INTOSAI a atividade executiva, programada e harmônica do controle interno em face do sistema de controle interno, devendo o primeiro fazer vistas as normas estabelecidas pela estrutura central do sistema.

de produção do ato, com vistas a impedir o erro, a fraude, a ineficiência para realizar com plenitude a legalidade almejada da atuação administrativa²¹.

Assim, resta claro que o controle interno é parte integrante do sistema de controle interno, que comporta (minimamente) além dos órgãos de controle interno, uma estrutura central orientadora das regras de controle e outras estruturas necessárias ao complexo de controle de um ente.

É o sistema de controle interno gênero, do qual o controle interno (representado pelo respectivo órgão de controle que o engendra) é espécie.

Consoante a disposição contida no artigo 74 da Constituição da República e a conseqüente interpretação da extensão de sua aplicação a todos os entes da federação, decorrente da norma do artigo 75 da mesma Lei, podem-se aventar os principais objetivos do sistema de controle interno.

Para a realização destes objetivos, a *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*²² preocupou-se em estabelecer um marco de normas gerais minimamente exigidas e que seriam aplicadas a todos os níveis de governo para criação de um sistema controle interno apropriado:

- O estabelecimento de uma norma geral que se preocupe com a segurança do sistema de controle, ou seja, a formatação jurídica no sentido de que as estruturas de controle interno devem oferecer uma razoável segurança de que os objetivos institucionais estampados na norma serão cumpridos;
- A fixação de uma regra geral de cooperação entre os envolvidos no controle, no sentido de que todos da cadeia de controle adotem atitudes positivas e de cooperação na efetivação do controle interno;

²¹Neste sentido veja-se VIEIRA, C., op. cit., p.2.

²² INTERNATIONAL ORGANIZATION..., **Guia para...**, p.68-69.

- A estipulação de uma norma que privilegie, como *conditio sine qua non*, critérios de moralidade e competência para fazer parte integrante do quadro de controle interno;
- regramento dos objetivos buscados pelo sistema de controle interno, que devem ser identificados e razoáveis no contexto geral dos objetivos da instituição de que faz parte;
- e, principalmente, uma norma que permita o acompanhamento constante do sistema de controle e sua independência frente a determinação de irregularidades encontradas no decorrer de sua atividade.

Menciona, também, a necessidade de estipulação de normas detalhadas de controle, com as quais os objetivos deste sistema seriam alcançados, como, por exemplo, a criação de uma estrutura normativa referente à documentação analisada pelos órgãos de controle interno, tanto no aspecto material – no sentido de estabelecer documentos sobre os quais deverá o controle exercer rígida fiscalização – quanto no aspecto procedimental, possibilitando a disponibilidade e o registro de todas as informações necessárias ao controle; e o estabelecimento de critérios de segregação de funções, ou seja, deveres e responsabilidades bem delimitadas a todos os envolvidos nas funções controladas.

De todo o exposto, denota-se que para o sistema de controle interno de um ente funcionar é necessário que se estabeleça e se mantenha uma estrutura eficaz, com regras bem definidas de controle e um quadro de pessoal comprometido e imparcial. A atividade de controle passará, dessa forma, a representar "um instrumento gerencial usado para proporcionar razoável segurança de que os objetivos da direção superior estão sendo atingidos"²³.

²³ INTERNATIONAL ORGANIZATION..., **Guia para...**, p.67.

Com essa concepção de imparcialidade e eficácia, o sistema de controle não será visto como instrumento perturbador das ações administrativas, mas sim, como função de extrema relevância na gestão da coisa pública e garantidor da realização do interesse público pretendido pela Administração²⁴.

Neste sentido, leciona Antonio Carlos Correia, quando versa que "um controle interno adequado é aquele estruturado pela administração e que possa propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade".²⁵

A materialização do sistema de controle interno efetivo para a *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI* reside no fato de que a "direção de cada organização governamental deve assegurar-se de que uma estrutura de controle interno apropriada seja instituída, revisada e atualizada, de modo a mantê-la eficaz"²⁶.

Nesse sentido, por exemplo, a avaliação do grau de eficiência dos órgãos de controle interno poderia ser realizada por uma auditoria interna integrante do sistema de controle interno, "com atribuições de acompanhamento da gestão administrativa, financeira e orçamentária, com vista não só a detectar falhas do sistema, mas também, a dar sugestões para torná-lo mais eficiente"²⁷.

²⁴ Note-se que a simples criação estrutural e formatação legislativa do controle interno não o dota de eficácia, é preciso que além de uma estruturação adequada este controle seja constantemente revisado, atualizado e avaliado, para que acompanhe o desenvolvimento do ente controlado e possa responder às demandas com segurança e agilidade.

²⁵ CORREIA, Antonio Carlos. **O controle interno**. Disponível em: <<http://homeshopping.com.br/~goucor/controlle.htm>>. Acesso em: 03 nov. 2006.

²⁶INTERNATIONAL ORGANIZATION..., **Guia para...**, p.67.

²⁷ ANDRADE, Z. R. **O controle interno de órgãos municipais**. Florianópolis: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, 1989. p.12.

A noção de um sistema de controle na Administração Pública, portanto, deve ser exaltada, uma vez que o que se busca é a conformação da conduta do agente com regras predeterminadas de gestão razoável e eficiente da coisa pública. Portanto, quando se ressalta a importância do sistema de controle interno

Não se trata de desprestígio do administrador, mas de obediência a uma regra já consagrada, de fidelidade a um sistema que vem sendo adotado em países mais adiantados. Com efeito, o princípio geral que suporta a forma e a estrutura jurídica e administrativa do governo de um Estado bem organizado é o de que a nenhuma pessoa ou grupo de pessoas, em nenhuma hipótese, pode ser confiado um poder ilimitado.²⁸

Mário Pacini vai além, quando afirma que

O bom governo só pode crescer em aceitação no conceito do povo, na medida em que sinceramente fortalece, na administração pública, os meios de controle e de fiscalização. Em tais circunstâncias, não está se autolimitando, mas simplesmente cercando-se dos instrumentos que o protejam da tendência quase incontida de alguns, de serem excessivamente magnânimos com o dinheiro do povo.²⁹

E conclui, o mesmo autor, que "os órgãos de controle interno, portanto, não têm em vista punir, mas antes de tudo, prevenir, proteger e acautelar"³⁰.

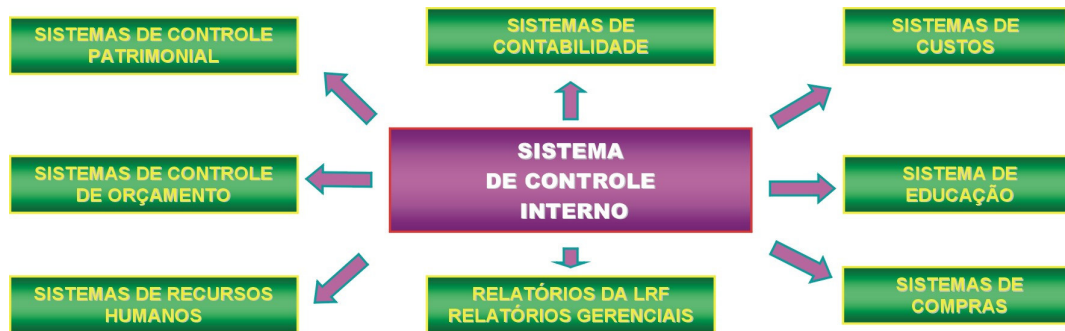
O sistema de controle interno, pois, possibilita a manutenção de um procedimento célere e atualizado de informações gerenciais que torna eficiente e segura a tomada de decisões e proporciona maior tranquilidade ao gestor público em relação aos atos praticados por seus subordinados.

²⁸ PACINI, Mário. O sistema de controle. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, Edição Comemorativa 25 anos, 1995. p.127.

²⁹ PACINI, op. cit., p.127-128.

³⁰ PACINI, op. cit., p.128.

Neste sentido, com vistas a determinar a amplitude do sistema de controle interno, o Conselheiro Corregedor do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, Fernando Augusto Mello Guimarães³¹, propôs o seguinte gráfico:



E acrescentou o seguinte quadro resumo:



³¹ GUIMARÃES, Fernando Augusto Mello. **Controle interno municipal**. Encontro para Prefeitos Municipais. Curitiba (PR): Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP), 27 nov. 2006.

Nesse sentido, a instrumentalidade do sistema de controle interno, nele considerados os órgãos de controle interno que o integram, tem o condão de, entre outros:

- impedir que sejam realizadas operações em desacordo com os planos estabelecidos pela estrutura central de controle interno, e evitar atos que violem disposições normativas prefixadas;
- possibilitar uma racionalização na aplicação dos recursos públicos ante a perspectiva orçamentária geral do ente;
- disponibilizar ao administrador público um fluxo de informações capaz de proporcionar um planejamento adequado e razoável das atividades a serem desenvolvidas e, por via de consequência, oferecer elementos atualizados para a formulação da proposta orçamentária;
- proporcionar ao gestor tranquilidade em sua administração em virtude da constante verificação dos atos e operações desenvolvidas pela estrutura central e pelos órgãos descentralizados de controle;
- dotar a decisão administrativa de maior segurança, uma vez que, em posse de informações corretas e atualizadas, restará ao gestor estabelecer a prioridade e atuar eficientemente na promoção da política pública estabelecida.

O sistema de controle interno, além de se constituir num excelente mecanismo gerencial e de transparência na atuação administrativa, também configura importante instrumento de efetivação da cidadania, pois dificulta a adoção de práticas clientelistas e vincula o gestor à prestação de contas constante à população.

PRESSUPOSTOS DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

A implantação do sistema de controle interno e a obrigatoriedade de sua observância obedecem a determinados pressupostos de ordem jurídica que acabam por vincular a criação de um complexo de controle que permita a fiscalização constante do arcabouço que envolve desde a arrecadação até a destinação dos recursos públicos.

O conjunto de normas orientadoras da necessidade de adoção de sistemas de controle interno constituem pressuposto essencial para a formação de mecanismos de controle interligados que possibilitem uma maior segurança e eficiência na gestão da coisa pública.

Não bastasse a exigência legal de criação de um sistema de controle interno pelos entes públicos e privados gestores de recursos públicos, a conformação desse sistema também é consubstanciada por decisões e orientações dos Tribunais de Contas, Controladoria Geral da União e outros entes fiscalizadores da gestão pública, o que, por certo, estabelece um pressuposto intersetorial (noção colaborativa) de implantação do sistema.

São, portanto, pressupostos de implantação do sistema de controle interno os aspectos jurídicos e fundamentos legais desse sistema e a sua integração com entes responsáveis pelo controle por meio de uma relação de colaboração, mormente em relação às determinações dos Tribunais de Contas.

Aspectos Jurídicos e Fundamentos Legais do Sistema de Controle Interno

O tema do controle, em sentido amplo, é recorrente nos estudos de direito administrativo e há muito é desenvolvido pela doutrina e jurisprudência em virtude da necessidade constante de atualização face à evolução da sociedade.

É decorrência desta crescente transformação e atualização social a incessante busca por um modelo ideal de controle, que conjugue participação social e moralização da atuação administrativa.

Na lição de Guerra,

Trata-se de tema em voga no universo jurídico brasileiro, principalmente em face dos cada dia mais elevados níveis de corrupção e improbidade administrativa. Certo é que se vem buscando alcançar o máximo de proteção ao patrimônio público, aos dinheiros do povo, de maneira concomitante, mediante a utilização de mecanismos desenvolvidos para o combate a malversação dos recursos, observados os princípios norteadores da Administração, tratando-se tais sujeições de fundamento do regime de soberania popular.³²

Diante desta preocupação deflui a importância do tema do sistema de controle interno, que, como bem exposto pela interpretação da Constituição da República de 1988, deve ser conformado, institucionalizado e operacionalizado pelos entes gestores de recursos públicos, sejam integrantes da Administração Pública direta ou indireta³³.

Embora a Constituição da República de 1988 tenha se preocupado com a implantação e efetivação prática de um sistema de controle interno na Administração Pública, o tema, como já mencionado, mereceu destaque nos textos legais anteriores à Constituição, mormente no que tange à Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964.

A Lei supramencionada inovou quando, já na década de 60, introduziu no ordenamento jurídico as expressões controle externo e interno,

³² GUERRA, op. cit., p. 256.

³³ Muito embora tenha havido uma preocupação especial por parte do Constituinte originário na estruturação da norma fundante e vinculante da criação do sistema de controle interno, após 18 anos de sua promulgação, não se vislumbra a concretude deste sistema na Administração Pública.

especificamente nos seus artigos 75 a 80, propondo-lhes as respectivas atribuições, porém, sem delimitar qualquer vínculo entre eles³⁴.

Nesse sentido, uma das formas encontradas para delimitar o conceito de controle interno foi o estabelecimento pelo legislador ordinário, no artigo 75 da Lei n.º 4.320/64, do exercício do controle de execução orçamentária, que compreendia:

- a verificação da legalidade dos atos resultantes da arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações;
- o vínculo e a fidelidade funcional (comprometimento) dos servidores da Administração responsáveis por bens ou recursos públicos;
- cumprimento efetivo dos cronogramas e programas financeiros e de execução de obras ou serviços.

Como se não bastasse, vinculou o exercício deste controle nas mãos do Poder Executivo, sinalizando um ideal fiscalizador nas atividades executivas do Estado, sem prejuízo dos entes de controle externo responsáveis constitucionalmente pelo controle dos bens e recursos públicos.

A "Constituição de 1967", por sua vez, dotou de força constitucional o conceito de controle interno, estabelecendo em seu artigo 71, inciso I, que o controle interno possuía como uma de suas atribuições fundamentais propiciar a máxima eficácia do controle externo.

Porém, foi com a promulgação da Constituição de 1988 que o sistema de controle interno ganhou *status* relevante no conjunto normativo do texto constitucional.

³⁴ GUERRA, op. cit., p. 257.

O sistema de controle interno passou então a corresponder ao controle que compreendia a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial, relativamente à legalidade, legitimidade e economicidade, tanto na Administração direta ou indireta, por força dos artigos 70 e 74 do texto constitucional.

Para além disso, o artigo 31 da Constituição da República evidencia a imperatividade do controle interno no âmbito municipal, fazendo espriar o entendimento de sua aplicação em todos as esferas de poder³⁵.

O artigo 74 do texto constitucional, por sua vez, estabelece que o sistema de controle interno deve ser mantido, de forma integrada, pelos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), com vistas a:

- avaliar a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e o efetivo cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual;
- controlar as operações de crédito, avais e garantias, bem como direitos e haveres da união;
- atestar a legalidade e promover a avaliação dos resultados, no que diz respeito à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária,

³⁵ A parte final do artigo 31 da Constituição remete à expressão "na forma da Lei". Neste sentido abre-se o questionamento sobre qual Lei seria esta à qual fez menção o texto constitucional, se lei ordinária ou lei orgânica? Neste sentido, Guerra aduz: "tratando-se de matéria de fiscalização, atividade típica do Estado, deverá estar prevista na Lei maior do Município" (GUERRA, op. cit., p.258). Data vênia, não parece ser este o melhor entendimento, uma vez que a Lei Orgânica do Município estabelece critérios orientadores e fundamentais da estrutura do Poder Executivo Municipal e seu relacionamento com os demais entes da estrutura do estado e fixa parâmetros para o pleno exercício dos ditames constitucionais no âmbito municipal; e é à legislação ordinária quem cabe estruturar as normas estabelecidas no texto constitucional e inovar, exaustivamente, a matéria objeto de versação constitucional, como, por exemplo, estabelecer as regras do sistema de controle interno municipal. Ou seja, poderia a Lei orgânica mencionar, como no texto constitucional, a obrigatoriedade de criação do sistema de controle interno municipal, porém não se vislumbra óbice à lei ordinária dispor sobre sua realização e ordenação prática.

financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal;

- atestar, da mesma forma, a legalidade e promover a avaliação dos resultados, no que diz respeito à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial à aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado;
- auxiliar o controle externo no exercício de sua função.

A responsabilidade solidária dos responsáveis pelo controle interno é estampada na regra do parágrafo primeiro do artigo 74, quando versa que serão solidariamente responsáveis os servidores com a incumbência de controle interno ao tomarem conhecimento de determinada irregularidade ou ilegalidade e deixarem de comunicá-las ao Tribunal de Contas.

No parágrafo segundo, por sua vez, a Constituição não traz especificamente uma regra de controle interno, mas sim uma regra de controle *lato sensu* (que decorre do próprio direito de petição), quando versa que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato possui legitimidade para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas. Note-se, porém, que o Controle Interno pode ser meio para efetivação da denúncia, caso alguns dos legitimados anteriormente elencados resolvam por bem fazer a denúncia perante o próprio órgão de controle administrativo (interna corporis).

Neste aspecto, não gera dúvida – como outrora poderia se imaginar, mormente com as determinações da Lei n.º 4.320/64 – a obrigatoriedade da adoção pelos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) de um sistema integrado de controle interno.

O Controle Interno deve ser implantado, como decorrência de uma interpretação sistemática do texto constitucional, no Poder Executivo – tanto em sua administração direta como na indireta –, no Poder Legislativo, no Poder

Judiciário e, ainda, no Ministério Público e Tribunais de Contas, todos no âmbito Federal, Estadual e Municipal³⁶.

Perpassada a análise constitucional do sistema de controle interno, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000 – que se preocupou em estabelecer regras voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, mormente no que tange à legalidade e transparência no trato das finanças públicas, o sistema de controle interno restou fortalecido.

Uma das principais inovações trazidas pela Lei Complementar n.º 101/2000 é a obrigatoriedade da assinatura do responsável pelo órgão de controle no relatório de gestão fiscal do ente controlado³⁷, vinculando-o, assim, ao cumprimento moral e detalhado de todas as normas relativas às finanças públicas.

Nesse passo, sendo obrigatória também a assinatura dos relatórios pelo chefe de cada Poder³⁸, a Lei de Responsabilidade Fiscal coloca o responsável pelo controle como responsável solidário das obrigações e informações prestadas no documento de gestão fiscal.

A Lei n.º 101/2000, por delegação, repassa aos sistemas de controle interno de cada poder a verificação e fiscalização das normas de responsabilidade e gestão fiscal por ela previstas, mormente no tocante a) ao cumprimento das metas estampadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias; b) aos limites e condições para que seja viável assumir obrigações de operação de crédito e inscrições em restos a pagar; c) fiscalização do limite de gastos totais referentes a despesa com pessoal e providências de controle deste

³⁶ Tratar-se-á, adiante, especificamente do tema da separação dos poderes e suas implicações no sistema de controle interno.

³⁷ Vide artigo 54, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal.

³⁸ Vide artigo 54 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

limite; d) verificação das medidas adotadas para restabelecer os montantes da dívida consolidada e mobiliária aos respectivos limites; e) controle das restrições constitucionais e legais de gestão fiscal no tocante aos recursos advindos da alienação de ativos; e f) o controle do cumprimento dos gastos totais dos legislativos municipais³⁹.

Nota-se, portanto, que os pressupostos de ordem jurídica, ou seja, a obrigatoriedade legal da implantação do controle e os fundamentos desta implantação, são de fundamental importância para o entendimento da necessidade e adoção imediata em todos os poderes e esferas de governo de um sistema de controle interno adequado.

Para além disso, é por meio do pressuposto normativo que se estabelecem as regras de conduta na implantação do sistema, bem como sua formatação estrutural, com vistas ao atingimento dos fundamentos legais que balizam o controle.

Intersetorialização dos Entes Responsáveis pelo Controle Interno

Pressuposto relevante diz respeito ao tema da intersectorialização do sistema de controle interno. Nesse aspecto, é importante traçarmos algumas noções do que se entende por intersectorialização e como ela se opera dentro do sistema de controle interno.

Hodiernamente, as relações administrativas pressupõem uma descentralização de atividades e a delegação de competências a órgãos integrantes de uma mesma esfera de governo ou de poder.

Cada órgão integrante da cadeia de atuação administrativa possui competências e responsabilidades que lhe são próprias, dentro de um contexto sistemático preestabelecido.

³⁹ Vide artigo 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Não existe, portanto, hierarquia entre órgãos que realizam funções delegadas e descentralizadas de um órgão central com objetivo único de conformar a atuação administrativa.

Nesse sentido, a hierarquia funcional adota novas formas de relacionamento interno, uma vez que todos os órgãos descentralizados responsáveis pela atividade que lhes foi delegada, ocupam posição de igualdade hierárquica no exercício de sua função administrativa.

Nota-se, pois, uma tendência à horizontalização das relações internas de um poder ou ente governamental⁴⁰.

A horizontalização representa uma idéia de colaboração, de relacionamento interno razoável e igualitário de órgãos diferentes, mas que agregam entre si uma característica de realizar a atividade que lhes foi atribuída de forma independente com vistas à realização de um interesse comum.

Para ficar mais clara a noção de intersetorialização, veja-se a sistemática de controle interno.

O controle interno idealizado pela Constituição da República e pela legislação infraconstitucional específica induz, como visto, à noção de sistema de controle interno.

Tal sistema de controle pressupõe a descentralização da atividade fiscalizatória e a ordenação desta atividade por um núcleo comum, que se convencionou chamar de unidade central de controle.

A descentralização desta atividade de controle, por sua vez, entre os mais variados órgãos integrantes de uma mesma estrutura de poder ou esfera de governo, não obriga, necessariamente, que este órgão esteja para o outro

⁴⁰ Não se está a dizer com isso que a formatação atual do princípio da hierarquia atinja entes governamentais ou poderes distintos, mas sim, que a formatação das relações entre órgãos de uma mesma esfera de governo e dentro de um mesmo poder deixou de ser vertical e passou a conformar a noção de horizontalização, divisão de competência, colaboração.

numa relação estrutural hierárquica comum (idêntica), mas sim, que detenha uma característica comum, qual seja, a realização do controle interno que lhe compete.

Exemplificando, imagine-se que um determinado município dispõe em sua estrutura de dez Secretarias (formadas por Departamentos e Divisões) e uma Controladoria Geral (responsável por centralizar o sistema de controle interno). A descentralização da atividade de controle foi operada pela Controladoria no sentido de viabilizar um órgão de controle em cada Secretaria, que seguirá um regramento comum e possuirá as mesmas competências fiscalizatórias. Ocorre que, em virtude da peculiaridade e tamanho de cada Secretaria, duas delas, em vez de possuírem Departamento de Controle, acabaram por determinar a competência fiscalizatória a Divisões de Controle, hierarquicamente diferenciadas na estrutura da Prefeitura. Seguindo um critério normal de hierarquia, poderia se pensar que a Divisão de Controle estaria subordinada a determinado Departamento ou dele teria competência diferenciada, porém, na concepção de colaboração e intersetorialização, em que existe uma divisão com vistas à descentralização de competência e manutenção da independência do órgão, a Divisão de Controle terá as mesmas atribuições de controle do Departamento, conformando estas duas estruturas, em regime de colaboração, o sistema de Controle Interno do Município.

A responsabilidade pelo controle também é compartilhada, ou seja, cada órgão é responsável pelo lançamento das informações de gestão contábil, orçamentária, fiscal, operacional e patrimonial, dentro de sua esfera de competência, cabendo ao sistema central unificar essas informações e, caso necessário, determinar sua correção ou complementação.

Daí a importância da atuação intersetorial dentro da mesma esfera de governo ou estrutura de poder, pois afasta-se a concepção vertical de competência – onde cada órgão tem sua função bem delimitada e não a divide com nenhum outro, estando subordinado a uns e sendo superior a outros –, e

adota-se uma postura de descentralização de competência (horizontalização), em que todos os órgãos integrantes da atividade administrativa de controle possuem atribuições comuns com vistas à plenitude do sistema.

A intersetorialização é, pois, instrumento necessário ao estabelecimento de um sistema de controle interno razoável e eficiente, pois apenas com a delimitação de competência e responsabilidade compartilhada de cada órgão responsável pelo controle é que se atingirá a plenitude do controle e a legitimação da atuação administrativa.

O Princípio da Separação dos Poderes e o Sistema Integrado de Controle Interno

Questão extremamente relevante diz respeito à formatação do sistema de controle interno no que tange ao princípio da separação dos poderes.

Poderia se imaginar que o sistema integrado de controle interno, conforme refere o artigo 74 da Constituição da República, induz ao entendimento de que a integração deve ser dada de maneira horizontal entre os poderes, ou seja, que os controles internos sejam interdependentes e se orientem de acordo com um órgão central, comum a dois ou mais poderes, que unifique e centralize o sistema de controle interno.

Neste compasso, Guerra dispõe:

Na visão de alguns doutrinadores, o sistema deverá ser integrado de maneira horizontalizada, quer dizer, entre blocos orgânicos que detêm o Poder estatal, nas esferas federal e estadual, e entre os poderes Executivo e Legislativo, no caso dos municípios, criando, assim, um órgão centralizador para reunir os sistemas existentes.⁴¹

E agrega:

⁴¹ GUERRA, op. cit., p.259.

Exemplo desta linha de entendimento está sendo desenvolvida no Estado do Rio Grande do Sul, onde a Contadoria Geral do Estado (CAGE), órgão da Secretaria da Fazenda, centraliza os sistemas de controle interno dos três poderes, além do Ministério Público e Tribunal de Contas.⁴²

Data vênia, não parece razoável o critério acima exposto, por dois motivos fundamentais: a) A nova concepção do princípio da hierarquia, pressuposto para uma relação intersetorial do sistema de controle interno, não pode fugir aos limites do ente governamental ou do poder onde é exercida, sob pena de ineficácia do controle, uma vez que só há hierarquia entre órgãos direta ou indiretamente vinculados; e b) a noção de horizontalização do controle não deve ser aplicada entre esferas de governo e poderes distintos, sob pena de inconstitucionalidade latente em face da violação do princípio da separação de poderes.

O primeiro motivo exposto parece lógico, ora, se não existe subordinação – direta ou indireta – entre órgãos integrantes de esferas de governo ou poderes distintos, não haverá como o sistema de controle interno agrupar esses dois órgãos sob pena de – mesmo que com responsabilidades distintas dentro da cadeia de controle previamente estabelecida – haver ingerência de um sobre outro.

Imagine-se o seguinte exemplo: Um sistema de controle interno envolvendo o Executivo Municipal (nele incluídas duas autarquias, fundações, empresas estatais e sociedades de economia mista) e o Poder Legislativo do mesmo Município e a Unidade Central deste sistema vinculada à Controladoria Geral do Município. Verificada uma irregularidade pelo Controlador Geral do Município poderia ele obrigar o chefe do Legislativo a adotar medidas sob pena de sanção? Ou melhor, poderia o Controlador Geral do Município, neste caso, determinar que a prestação de Contas do Legislativo deve ser encaminhada

⁴² GUERRA, op. cit., p.259.

para ele (Controlador vinculado ao Executivo) no prazo máximo de 15 dias antes da data de entrega ao Tribunal de Contas? Não há, constitucionalmente, vínculo hierárquico entre os poderes, nem mesmo competência constitucionalmente lícita deste controlador na ordenação de atos ao Chefe do Poder Legislativo, pelo que, não parece possível o entendimento de que o sistema de controle interno pode engendrar e ordenar duas esferas de governo ou poderes distintos.

Para além disso, a noção de horizontalização proposta anteriormente, como decorrência da nova formatação do princípio da hierarquia – em que existe uma interdependência e uma divisão de responsabilidades entre todos os entes da cadeia administrativa – pressupõe que os órgãos façam parte da mesma esfera de governo ou poder e que possuam relação direta ou indireta no exercício do controle.

Por exemplo, parece perfeitamente possível que o Órgão Central do sistema de controle, vinculado à estrutura do Poder Executivo Municipal (administração Pública direta), determine a adoção de uma medida corretiva para sanar determinada irregularidade apontada por um órgão de controle, a ele subordinado, a uma sociedade de economia mista municipal (administração pública indireta).

Não há, neste caso, afronta à separação dos poderes, pois a função de controle e a união desta função dentro de um sistema de controle interno municipal no âmbito do Poder Executivo, como no exemplo, ocorre entre órgãos e entidades que compõem cada poder e, portanto, não afronta a necessária separação de poderes e esferas de governo.

A noção constitucional de estrutura do Estado é verticalizada, ou seja, a junção destes sistemas apenas poderá ocorrer entre órgãos e entidades de um mesmo poder. O sistema de controle interno deve, portanto, obedecer a essa verticalização estrutural e operar a horizontalização das responsabilidades apenas quando dentro da mesma estrutura de poder.

Nesse sentido, Guerra traz seu escólio:

Ora, sendo os poderes independentes e harmônicos entre si, conforme preceitua o art. 2.º da nossa Lei Maior, não poderá haver vínculo subordinativo entre eles. Em se aceitando a hipótese de integração horizontal, estar-se-ia permitindo a criação de um órgão central, reunindo todos os diversos sistemas existentes em cada um dos blocos orgânicos, funcionando como controlador geral com prerrogativa de fiscalização sobre eles, interferindo no princípio da independência determinado pela Constituição. Além disso, vale salientar que, nesse caso, prosternada estaria a essência do controle, porquanto, ao ser apartado de cada um dos Poderes, deixaria de ser interno, criando-se uma nova figura, eivada de inconstitucionalidade, de controle externo. Nossa sistemática constitucional não se coaduna com tal conjectura.⁴³

Possível a horizontalização interna de controle, ou seja, na mesma esfera de governo ou na estrutura de um mesmo poder, eivada de inconstitucionalidade qualquer tentativa de horizontalização entre esferas de governo e poderes distintos.

De forma mais clara, a verticalização da estrutura de Estado induz ao entendimento de que há separação dos poderes e das esferas de governo – cada qual com competência decisória e operacional que lhes são próprios – e a horizontalização do sistema de controle interno (obedecendo à nova concepção de hierarquia administrativa) apenas poderá ocorrer desde que respeitada esta verticalização, ou seja, desde que dentro de um mesmo ente governamental ou poder específico.

Inconstitucional, portanto, qualquer tentativa de criar, fora da delimitação constitucional do ente controlado, uma figura responsável pelo controle de seus atos sem a respectiva determinação de competência expressa e especificamente prevista na Constituição.

A ESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

⁴³ GUERRA, op. cit., p.260.

O sistema de controle interno, como já mencionado, veio complementar atividades de controle lato sensu já existentes, revelando-se importante instrumento de gestão.

Deve o sistema de controle interno ser exercido dentro da própria estrutura do órgão controlado, por meio de procedimentos e atividades intersetoriais (de colaboração), com vistas à realização eficiente do sistema e a esmerada gestão da coisa pública.

A metodologia de estruturação do sistema de controle interno é fundamental para o bom desenvolvimento das atividades de controle a ele inerentes, pois com uma estrutura interna coerente será possível o exercício efetivo dos objetivos de controle e a correção de eventuais irregularidades ou falhas.

Para a ordenação metodológica deste sistema, é necessário, pois, que se formate uma premissa estrutural, que suporte toda delimitação deste sistema e que sirva de base para o implemento das formas de controle possíveis dentro do órgão controlado.

Neste sentido, o sistema de controle pode ser visto sob o prisma objetivo, por meio de uma visão estrutural pura de controle, consideradas sua organização administrativa dentro do ente controlado; e subjetivo, considerando as pessoas responsáveis pelo controle e suas características principais.

Com estas duas premissas, objetiva e subjetiva, é possível uma delimitação básica de controle aplicável a qualquer esfera de governo ou poder.

Instrumentos de Controle e a Formatação Estrutural do Sistema de Controle Interno

O sistema de controle interno deve ser estabelecido por meio de diversas etapas preordenadas e que respeitem o objetivo central do sistema, qual seja, a eficiência do controle.

Nesse passo devem ser estipuladas regras seqüenciais que permitam a regência de um sistema de controle interno efetivo, pois tais regras delimitarão os instrumentos deste sistema e a possibilidade de utilização prática destes instrumentos quando verificada alguma falha ou irregularidade.

São algumas destas regras que permitem a regência do sistema de controle e o implemento efetivo de seus instrumentos:

- A pormenorização de todas as competências do ente controlado, detalhando as inúmeras atribuições contábeis, fiscais, operacionais, orçamentárias e patrimoniais, por meio de:
 - a) fluxograma completo e *check list* da organização estrutural da instituição com suas respectivas competências e atividades;
 - b) a delimitação de atribuições de cada órgão responsável pelo controle e sua colaboração com o órgão central;
 - c) levantamento e planejamento dos gastos com pessoal da equipe técnica de controle e a disponibilidade de recursos;
 - d) determinação da independência de cada órgão controle interno e seu relacionamento com o órgão central do sistema.
- Estudo do potencial de risco da Instituição, ou seja, verificação do "*grau de vulnerabilidade*"⁴⁴ da Administração no que diz respeito ao desperdício e malversação do recurso público. Nesta análise, ao mínimo três aspectos devem ser considerados:
 - a) o contexto local do controle, ou seja, o ambiente em que o controle está inserido e influências ambientais no resultado almejado;

⁴⁴ GUERRA, op. cit., p.282.

- b) risco da atividade, considerado aquele risco decorrente de desperdícios, fraudes ou irregularidades e o estudo do impacto desta perda inerente à atividade de controle;
 - c) verificação prévia dos controles e métodos internos de repressão de ilegalidades e fraudes e sua adequação estrutural com o implemento do sistema de controle.
- Deve haver também, conforme o caso, uma revisão detalhada do sistema de controle interno, com vistas à verificação de se atende aos requisitos de eficácia e eficiência. É esta revisão que determinará se o sistema funciona de acordo com os objetivos predeterminados, considerado o potencial de risco da Instituição. Para tal, deve-se: a) identificar e documentar todos os atos diários realizados na atividade administrativa; b) avaliar os órgãos responsáveis pelo controle interno e adequar seus procedimentos aos objetivos pretendidos, inclusive em relação ao excesso de controle; c) analisar as informações relativas aos resultados obtidos no exercício do controle, identificando as falhas e irregularidades existentes e apontando suas correções.
 - Deve haver também uma cultura à elaboração de relatórios gerenciais de controle que permitam a análise das deficiências do controle, ou ainda, a segurança e o benefício que proporcionou ao ente controlado.⁴⁵

Os relatórios com vistas à apuração da eficácia e eficiência do sistema de controle interno permite a avaliação da maturidade alcançada pelo órgão de controle interno, permitindo uma análise da extensão, oportunidade e

⁴⁵ GUERRA, op. cit., p.283.

deste controle, o que poderá, inclusive, subsidiar um eventual futuro procedimento de auditoria interna.

Nesse sentido, aduz Guerra:

a documentação, contendo as informações referentes aos diversos procedimentos, de acordo com cada setor administrativo, trará o levantamento dos mecanismos utilizados, evidenciados através de: a) questionários – compostos de séries de questões específicas para cada setor, descrevendo os principais aspectos do sistema de controle; b) descrições – é a narrativa de todos os mecanismos de controle e dos resultados alcançados; c) fluxogramas – é a demonstração, condensada em gráficos, dos resultados obtidos pelo sistema de controle.

[...]

O questionário é, a nosso ver, a forma detentora do maior grau de confiabilidade na obtenção dos resultados alcançados, sendo sua confecção elaborada de forma técnica, elencando as questões principais de cada setor. Dessa forma, eleva-se a possibilidade de detecção de desvios ou falhas por simples análise das respostas lançadas na documentação. Ademais, é a espécie que propicia execuções diferenciadas, garantindo a comparação das respostas obtidas.⁴⁶

E complementa:

O controle interno será exercido através de instrumentos específicos, isto é, mecanismos e procedimentos que propiciam à Administração Pública alcançar os objetivos previstos, como:

1. quadro de pessoal – trata-se de condição fundamental à implementação do sistema de controle interno, devendo estar previsto para todos os níveis profissionais.
2. políticas organizacionais – devem ser específicas e estar definidas expressamente, isto é, através de publicação própria, além de amplamente divulgadas. Devem estar em conformidade com as normas aplicáveis, sendo periodicamente revisadas e remanejadas, quando for o caso;
3. normas de procedimento de qualidade e avaliação – amplamente divulgadas em toda Administração;
4. manual de procedimentos – deve ser elaborado de forma simples, contendo informações acerca das ações mais econômicas e eficientes, estabelecendo o momento de revisão das tarefas, realizada por agentes que não tenham participado da execução original;

⁴⁶ GUERRA, op. cit., p.284.

5. rotinas internas – devem ser compostas de formulários internos e externos; instruções para o preenchimento e distribuição dos formulários, sistema de autorização de transações e operações, chancela do responsável em todos os procedimentos, evidenciando-se a execução, dentre outros;
6. relatórios internos – desenvolvidos a partir da definição de competência de cada setor ou agente e confeccionados de maneira simples, clara e tempestiva;
7. responsabilidade – deve ser definida de forma expressa, relativamente a cada agente ou setor, e conhecida via manuais internos;
8. integração do sistema – por tratar-se de um complexo de ações, o sistema deve ser desenvolvido de forma integrada, levando a um fluxo de realização de tarefas onde um determinado setor seja controlado por outro.⁴⁷

Os instrumentos do sistema de controle interno são, pois, mecanismos prévios de ordenação estrutural e de conduta, que permitem uma formulação sólida do sistema (objetiva e subjetiva), com vistas à necessária eficiência da atividade de controle.

Passa-se, neste aspecto, a análise detalhada de uma proposta de estrutura objetiva e subjetiva de sistema de controle interno.

ORGANIZAÇÃO ESTRUTURAL INTERNA DO ENTE – UMA PROPOSTA DE FORMATAÇÃO ÚTIL (ESTRUTURA OBJETIVA)

A lei que disporá sobre a implantação do sistema de controle interno na União, Estados, DF, Municípios e nos diversos Poderes da estrutura constitucional brasileira, deverá, dentre outros, estabelecer regras de implantação e estruturação física (objetiva) do controle dentro do ente controlado.

⁴⁷ Como se não bastasse, o autor propõe em seu estudo dez modelos de questionário relativos ao sistema de controle interno, neles englobados modelos de controle geral, contabilidade, execução orçamentária, licitações, execução financeira dentre outros. Tendo em vista a necessidade do tema em estabelecer uma proximidade entre teoria e prática, vejam-se os modelos propostos pelo autor no anexo do presente trabalho.

Por estrutura objetiva entende-se o conjunto de fatores organizacionais e físicos (materiais), que integram a formatação do sistema de controle interno e dele são parte indissociável, pois de nada adianta legislação de procedimento, sem uma estrutura lógica que a subsidie.

É neste contexto que se coloca a importância de três diferentes temas no que atine à estruturação física do controle no órgão controlado: a descentralização de núcleos de controle interno; a independência estrutural dentro da estrutura global do ente; e a normatização isonômica dos procedimentos.

A descentralização em núcleos de controle interno

O primeiro tema é fundamental para a concepção de sistema de controle interno, uma vez que é condição *sine qua non* para a existência deste sistema.

Ora; um sistema pressupõe, como visto, a ordenação estrutural em várias facetas, sejam detentoras de competência diferenciadas, de atribuições que se acumulam, de plexos funcionais comuns, dentre outras possibilidades de formação do sistema.

Relativamente ao controle interno, o sistema idealizado – tendo em vista a intersetorialização do controle e a relação de hierarquia horizontalizada segue uma idéia de descentralização. Explica-se.

O grande número de processos e procedimentos dentro de uma entidade da Administração Pública Indireta – Sociedade de Economia Mista – por exemplo, faz com que o controle tenha um volume de trabalho considerável e, na maioria das vezes, estrutura física e de pessoal insuficientes para atender tal demanda.

A descentralização das atribuições do sistema de controle interno serve como ordenadora do procedimento de controle a ser adotado e permite uma

quantificação do controle, tendo em vista a peculiaridade de cada órgão ou entidade.

Serve como ordenadora do procedimento de controle, pois é por meio da descentralização que será possível o conhecimento completo dos procedimentos adotados por aquele órgão ou entidade. Posteriormente, com base nos dados levantados, será possível traçar metodologias de trabalho ou até mesmo um planejamento procedimental a longo prazo, com vistas à efetivação de determinada fiscalização.

A quantificação do controle, por sua vez, permite ao servidor a determinação de que tipo de controle é importante no seu órgão, ou seja, permite uma verificação isonômica⁴⁸ das atribuições de cada órgão ou entidade e a determinação de competência específica em seu atendimento.

Veja-se a seguinte situação hipotética:

Uma Prefeitura resolve implantar um sistema de controle interno em sua estrutura, uma vez que sente a necessidade de controlar sua Procuradoria, suas 10 secretarias, suas 4 Coordenadorias, e sua autarquia municipal. Para não estender a discussão, pois o exemplo se presta a demonstrar a instigação proposta, pergunta-se: É possível e razoável estabelecer um controle único, central, que seja responsável por toda Prefeitura e sua Administração Indireta?

A resposta para o questionamento tende até a ser positiva no que diz respeito à possibilidade, pois não incorreria em nenhum tipo de ilegalidade ou irregularidade a Administração que resolvesse criar um sistema central e único de controle. Porém, não parece razoável a adoção desta forma de controle.

A falta de razoabilidade na adoção deste sistema é simples. A Prefeitura é uma entidade com uma distribuição de competências gigantesca entre seus órgãos e dona de uma complexidade ímpar em especificidades de matérias tratadas por suas Secretarias.

⁴⁸ "O princípio da isonomia reflete a idéia de que deve ser concedido tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais. Decorre, portanto, desse postulado, que deve a Administração Pública conferir tratamento compatível com a situação de cada administrado dentro do Estado." (CASTRO, R. P. A. de, op. cit., p.52). Neste sentido, veja-se o escólio dado pelo prof. Luiz Alberto Blanchet: "Isonomia, pois, não é mera igualdade aritmética, mas equilíbrio, ou proporcionalidade, entre os atributos juridicamente relevantes do particular e o tratamento a que a Administração está obrigada a lhe dispensar." (BLANCHET, **Curso...**, p.38).

Nesse sentido, a adoção de um sistema central e único de controle não permitiria com tranquilidade, por exemplo, que fossem adotadas metodologias de execução diferenciadas para o controle da Secretaria de Saúde e Secretaria de Obras (em privilégio ao princípio da isonomia), ou, para além disso, incharia a atividade do controlador e facultaria o controle à burla ou falhas de todo gênero, decorrentes não da má-fé do servidor, mas da própria falibilidade humana, em razão do avolumado de processos a serem controlados.

É nesse sentido que se impõe a descentralização do sistema de controle interno em núcleos de controle específicos, que determinarão a realidade de seu controle, porém, vinculados a um órgão central que ditará as regras gerais e políticas de controle da Instituição.

A independência estrutural dentro da estrutura global do ente

A independência estrutural do sistema de controle interno configura pedra de toque do presente estudo.

Não há controle sem independência. A atividade de controle está intimamente relacionada à fiscalização completa dos procedimentos administrativos de um ente, portanto, necessita de independência para o exercício de seu mister.

Impossível, por exemplo, a orientação de exclusão de determinado procedimento da análise do controle por estar cravado de vício insanável. Ora, a atividade do controle é justamente reconhecer o vício, informar a autoridade competente sobre sua existência e adotar medidas para recomposição do *status quo* anterior ou punição do agente causador do ato viciado.

Para além disso, não se pode imaginar que seja ordenada a omissão do controlador sobre ato viciado, do qual se tem conhecimento, sob o argumento de que o superior hierárquico assim ordenou.

A atividade de controle em seu todo é independente e em prol da sociedade, não obedece a caprichos pessoais. Ao controle deve ser dada completa autonomia fiscalizatória e instrutória, pois não age contra o poder,

mas sim, a favor dele, pois conforme dita o parágrafo único, do artigo 1.º da Constituição da República, "*Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente*".

Nesse sentido, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, datada de 1789, já estampava em seu texto, mais especificamente, em seu artigo 15, o preceito: "*A sociedade tem o direito de pedir conta, a todo agente público, quanto à sua administração*".

O titular do controle e seu destinatário são, conforme evidenciado, a sociedade. Dessa forma, não pode o Gestor Público exercer qualquer tipo de ingerência sobre a atividade de controle, pois esta ingerência, além de configurar violação da moralidade administrativa, afronta os preceitos constitucionais republicanos.

Da interpretação das lições de Odete Medauar, retira-se o cerne destas ponderações:

Não é demais lembrar a afirmação de Montesquieu: "É necessário que, pela natureza das coisas, o poder detenha o poder". Os controles institucionalizados enquadram-se no conceito jurídico ou técnico de controle, segundo o qual dessa atuação decorre uma providência ou medida do agente controlador. Mas a avaliação dos diversos controles institucionalizados do Brasil revela insuficiências e inefetividades. Daí ser necessário o aprimoramento das técnicas e atividades fiscalizadoras e também avaliadoras, do que decorrerá, certamente, melhor desempenho da Administração. É a chamada "vocação preventiva" de todo sistema de controle eficaz, pois deve suscitar na própria administração uma deontologia que previne o arbítrio e se integra na sua atuação normal.⁴⁹

Nota-se, pois, que o controle não se submete ao arbítrio ou sujeições externas do Gestor Público controlado.   estrutura aut noma e independente na realização e efetivação de suas atividades em prol da boa e moral administração.

⁴⁹ MEDAUAR, **Direito administrativo moderno**, 10.ed., p.375.

A normatização isonômica dos procedimentos

A normatização isonômica dos procedimentos de controle interno impõe o enfrentamento de duas situações distintas, quais sejam, a normatização geral de controle e o tratamento normativo isonômico⁵⁰ específico para cada órgão que o compõe.

Não gera dificuldades a afirmação de que um sistema de controle interno eficiente deve estar amparado por uma legislação sólida que o permita atuar de forma transparente e que determine todo o contexto do ente controlado.

A legislação geral no sistema de controle interno disporá sobre toda sua estruturação (objetiva e subjetiva), delineando os principais pontos de controle, as competências do órgão central de controle e as atribuições dos núcleos descentralizados de controle, com vistas à identidade do Controle Interno.

A identidade do sistema de controle interno é extremamente importante, pois é na legislação genérica que se determinará se este controle terá características de meio ou de resultado; se seguirá uma forma burocrática ou gerencial do agir administrativo; se dará ênfase a critérios contábeis, financeiros, patrimoniais, orçamentários ou operacionais, dentre outros.

É também na norma geral de controle que serão estabelecidas as características do controlador (ou ente responsável pelo controle geral) e suas características como servidor público, eventuais condições ou restrições ao exercício de sua função, dentre outros.

⁵⁰ Não se está a falar aqui em tratamento isonômico no momento da execução ou da adoção de metodologias de controle, mas sim, no estabelecimento de critérios normativos específicos que permitam, no caso concreto, verificar quais documentações comporão a prestação de contas em uma fiscalização de obras públicas, por exemplo.

Porém, é a normatização específica do sistema de controle interno que determinará seu sucesso dentro do ente controlado. Explica-se.

Não se pode olvidar que as características dos órgãos integrantes da Administração Pública possuem características e peculiaridades consideravelmente distintas.

Da mesma forma, não se imagina que uma norma genérica de controle seja capaz de regular todo plexo de atribuições de determinado órgão.

É neste ponto que a regulamentação específica do sistema de controle interno dentro do órgão facilitará, ou não, a atividade de controle.

Veja-se a seguinte situação hipotética:

Seguindo ainda com o exemplo de uma Prefeitura, imagine-se que seu sistema de Controle Interno adotou uma regra geral que versava que o controle orçamentário e financeiro seria exercido sobre todas as licitações de todos os órgãos da Administração, deixando de mencionar, porém, como seria realizado em cada caso (obras, serviços, contratações por inexigibilidade ou dispensa etc.). Ora, não pode o responsável pelo núcleo de controle estabelecer, ao seu critério, uma metodologia de controle para cada caso, deve ser criada uma regra específica que determine que todas as licitações referentes a obras e serviços de engenharia naquele órgão serão fiscalizadas tendo em vista os documentos A, B e C, ou ainda, que o controle operacional sobre a Licitação de Merenda Escolar contemplará uma análise do prazo de validade e entrega do objeto licitado, dentre outros.

Estas regras específicas devem ser consideradas no âmbito de cada órgão controlado, ou seja, dentro de cada núcleo integrante do sistema de controle interno, criando-se uma espécie de *check-list* para o desempenho esmerado da atividade de controle.

(MÓDULO II)

A ESTRUTURA DE RECURSOS HUMANOS E AS CARACTERÍSTICAS DOS PROFISSIONAIS DO SISTEMA DE CONTROLE (ESTRUTURA SUBJETIVA)

Em complemento à estrutura objetiva do sistema de controle interno, agrega-se a necessidade da estruturação subjetiva deste sistema, sob pena de relegar o controle a apenas uma formulação teórica, sem nenhuma efetividade prática em virtude do seu não exercício adequado.

O sistema de controle interno, muito embora estruturado objetivamente de forma a possibilitar uma atividade de controle célere e independente, terá dificuldades de implementação e efetivação dependendo da estrutura subjetiva ordenada.

Nesse sentido, pois, pretende-se a sugestão de alguns requisitos estruturais subjetivos deste sistema, mormente no que atine à formatação legal da função de Controlador Geral (ou responsável central pelo sistema de controle)⁵¹ e algumas premissas para seu exercício.

A lei instituidora e a figura do controlador geral (responsável central do controle)

A Lei que instituir o Sistema de Controle Interno, necessariamente, deverá enfrentar as condições necessárias para a ocupação da função exercida pelo Controlador Geral.

A função de Controlador Geral deve ser exercida por servidor detentor de cargo efetivo na Administração Pública, uma vez que necessitam

⁵¹ Para fins deste estudo será utilizada a expressão controlador geral, sempre que se desejar referir a figura do responsável central do sistema de controle interno.

de determinadas garantias para o exercício de seu mister. Nesse sentido veja-se:

Importante ressaltar que essas prerrogativas que se concedem aos servidores estatutários não são privilégios pessoais, mas garantias necessárias ao adequado exercício de suas funções estatais, para evitar influências indevidas e desvio de finalidade na atividade do servidor.⁵²

Não basta, porém, que esse vínculo seja efetivo, deve o servidor ocupante da função de controlador gozar da condição de estabilidade no serviço público, pois assim estará resguardado contra possíveis perseguições e sujeições impostas pelo chefe do ente ou poder controlado.

A estabilidade jurídica disposta no artigo 41 da Constituição da República tem como fundamento assegurar a prestação de um serviço de forma técnica e impessoal pelo Estado.

Cármen Lúcia Antunes Rocha ensina que a estabilidade conjuga o "profissionalismo que deve predominar no serviço público contemporâneo" com a impessoalidade "que impede práticas nepotistas e personalistas na Administração Pública", e conclui que

a estabilidade não pode ser considerada uma garantia do servidor, mas, antes, uma segurança para o cidadão. Ela confere estabilidade ao próprio serviço público e à Administração Pública, marcando uma qualidade que dá segurança à sociedade quanto à continuidade das atividades que lhe são essenciais.⁵³

Não se está a dizer, porém, que deve haver concurso específico para o cargo de Controlador Geral, mas sim, que o ocupante desta função deve ser

⁵² BITTENCOURT, Marcus Vinicius Corrêa. **Manual de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p.75.

⁵³ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais dos servidores públicos**. São Paulo: Saraiva, 1999. p.252.

servidor efetivo e gozar da condição de estabilidade, para que seja independente e possua autonomia gerencial na atividade de controle.

A Constituição da República não vincula a realização de concurso específico para o cargo de Controlador e, neste sentido, duas considerações revelam-se fundamentais, qual seja, o exercício do cargo de Controlador Geral por investidura em Concurso Público ou seu exercício pela concessão de gratificação de função, desde que servidor efetivo e estável no ente controlado.

A primeira hipótese remete à realização de concurso público para investidura no cargo de Controlador Geral. É perfeitamente possível que um ente ou poder promova uma readequação em sua estrutura de cargos e crie, por lei específica, o cargo de Controlador Geral.

A investidura deste cargo criado por lei deve ser por concurso público, consoante artigo 37, inciso II, da Constituição da República.

O Controlador investido por concurso público, após três anos de efetivo exercício, consoante o artigo 41 da Constituição da República, gozaria, como visto, de estabilidade⁵⁴.

Por outro lado, existe a possibilidade de concessão de função gratificada, a um servidor estável e efetivo – em privilégio ao profissionalismo e impessoalidade que deve imperar no serviço público – para que seja responsável pelo controle central do ente.

Da análise sistemática da Constituição, mormente no que diz respeito à conjugação das normas da seção IX, do Capítulo I, parece esta a melhor forma de enquadramento do exercício da função de responsável pelo sistema

⁵⁴ A questão da investidura por Concurso Público específico, neste caso, poderia conflitar com a idéia sistêmica de controle, uma vez que a atividade de controle pressupõe uma relação de confiança e respeito entre o agente controlado e o agente controlador, ou seja, é necessário que o controlado auxilie as atividades do controlador e vice-versa. Ocorre que, no sistema proposto, parece que algumas situações práticas podem colocar em xeque toda esta sistemática Constitucional, uma vez que, por exemplo, pode ser admitido no concurso um adversário político ou inimigo pessoal do gestor público, e o controle, neste exemplo, será apenas meio para agressões e denúncias infundadas de um contra o outro.

de controle interno, conjugando-se critérios de profissionalismo, impessoalidade, confiança e respeito nas atividades controladas e, principalmente, responsabilização pelo ato objeto de controle.

Obviamente o responsável pelo sistema de controle interno deve, como visto, ser servidor estável no serviço público e, preferencialmente, o cargo que ocupa no ente controlado ou sua formação técnica deve ter correlação com as atividades de controle, como por exemplo, possuir formação ou exercer cargo nas áreas de ciências contábeis, econômicas, jurídicas dentre outros.

Por fim, o argumento de que a concessão de função gratificada possibilitaria, ante a confiança e respeito existente entre controlador e controlado, que não fosse realizado o controle efetivo e informado às autoridades responsáveis, é rechaçado com a disposição do parágrafo 1.º, do artigo 74 da Constituição da República que impõe responsabilidade solidária ao responsável pelo controle interno, ou seja, não dá margem à escusas no descumprimento de sua função de controle⁵⁵.

Vedações aos responsáveis pelo controle

Algumas vedações são imprescindíveis ao correto exercício das atividades de controle e devem ser estampadas na lei instituidora do sistema de controle interno.

Como visto, não se admite como responsável pelo controle servidor com investidura em comissão, qual seja

aquela que possui caráter precário, em que o agente pode ser livremente nomeado ou exonerado. Diferente do cargo de provimento

⁵⁵ Nesse sentido, importante lembrar que a relação entre controlado e controlador será sempre profissional e impessoal, pois a investidura do servidor será sempre por meio de concurso público, exercendo função gratificada quando responsável pelo sistema de controle interno do ente.

efetivo, o servidor não necessita ser aprovado em concurso público de provas ou provas e títulos para ocupar cargo em comissão.⁵⁶

Deve-se privilegiar, consoante já exposto, o profissionalismo e a impessoalidade do responsável pelo controle, para que este não seja impelido a realizar, em razão da precariedade de seu vínculo, atividades facilitadoras ou desorientadas de controle.

Destarte, frise-se que o servidor deve ter sido investido no cargo por Concurso Público com atribuições compatíveis com as atividades de controle (Contador, Advogado, Administrador, Economista etc), porém, o exercício de seu cargo será orientado por uma função gratificada.

Para além disso, deve ser vedado o exercício do cargo de responsável pelo sistema de controle interno a servidores que estejam em estágio probatório, isso porque

o servidor nomeado para cargo de provimento efetivo fica sujeito a estágio probatório, a partir do seu exercício. Como a emenda Constitucional n.º 19/98 alterou o art. 41 da Constituição, estabelecendo que são estáveis após três anos de efetivo exercício os servidores nomeados para cargo de provimento efetivo em virtude de concurso público, o entendimento que tem prevalecido é que o estágio probatório passou a ser também de três anos. Durante o estágio, a aptidão e capacidade do servidor serão objeto de avaliação para o desempenho do cargo, observados os seguintes fatores:

- a) assiduidade;
- b) disciplina;
- c) capacidade de iniciativa;
- d) produtividade;
- e) responsabilidade.

Se o servidor não for aprovado no estágio probatório deverá ser exonerado, ou, se estável, reconduzido ao cargo anteriormente ocupado.

Não se pode admitir, dessa forma, que o servidor responsável pelo sistema de controle interno esteja sob avaliação da própria Administração Pública,

⁵⁶ BITTENCOURT, op. cit., p.78.

sob pena de facultar a atividade de controle a quem não se sabe se terá condições de cumpri-la.

Outra vedação ao Controlador Geral diz respeito à impossibilidade de ter sido penalizado administrativamente em decisão definitiva ou ainda, tenha sido condenado na esfera cível ou criminal, por sentença transitada em julgado.

Essa vedação relaciona-se diretamente à atuação proba e moral do responsável pelo sistema de controle, pois sua função não é outra, senão a de ordenar e controlar a legalidade e eficiência da gestão da coisa pública.

Da mesma forma, não é compatível com a função de Controlador Geral, o exercício de atividade político-partidária, ou seja, o responsável pelo sistema de controle interno deverá estar afastado de qualquer atividade que possa interferir em suas decisões administrativas, dentre elas, a atividade político-partidária.

Por fim, diante da exclusividade que impõe o cargo, é vedado também ao responsável pelo sistema de controle interno o exercício de outra atividade profissional, sob pena de facultar o controle a atividade secundária do agente controlador ou a mecanismos de experimento profissional.

Garantias dos responsáveis pelo controle

Ante a complexidade da função de responsável pelo sistema de controle interno, necessário se faz que o Controlador Geral disponha de algumas garantias para o pleno exercício de suas atribuições.

Nesse sentido, condição indispensável para o desenvolvimento de seu mister, como visto, é a independência e autonomia funcional deste servidor em relação aos demais servidores da Instituição.

Ora, o responsável pelo sistema de controle interno deve estar submetido aos ditames da Lei instituidora do controle e as regras de direito vinculantes impostas por resoluções e determinações dos órgãos responsáveis

pelo Controle Externo. Não está, portanto, sujeito a ingerências internas de quem quer que seja, podendo, caso ocorram, denunciá-las à autoridade competente para que tome as medidas pertinentes e restabeleça a lisura de atuação do órgão responsável pelo controle.

Ao Controlador Geral deve ser facultado acesso irrestrito a todas as documentações do órgão controlado, bem como, senha de acesso a sistemas de gestão, de digitalização de documentos, dentre outros.

Não pode, o responsável pelo sistema de controle interno, ser obstado do exercício da atividade de controle sob o argumento de que é sigilosa a informação contida no documento. É inerente à atividade do Controlador o sigilo nas informações levantadas em razão de sua atividade.

Possui, pois, prerrogativas inerentes à sua função, podendo requisitar qualquer documento pelo qual tenha interesse, primando sempre pela eficiência do controle⁵⁷.

Nesse sentido, relacionam-se algumas condições e garantias básicas para o pleno exercício das atividades de controle pelo responsável pelo sistema de controle interno:

- Posicionamento adequado na organização;
- Autonomia gerencial e respaldo da Alta Administração;
- Livre acesso a informações, documentos e dependências da organização;
- Liberdade para programar e executar os trabalhos;
- Liberdade para relatar os resultados dos trabalhos sem interferências;
- Julgamento imparcial e sem tendenciosidade (independência mental em relação ao controlado).

⁵⁷ Corroborando com o entendimento supra, veja-se a norma do artigo 5.º, inciso XII, da Constituição da República.

Por fim, devem ser dadas condições e garantias ao responsável pelo sistema de, no último ano do mandato do Gestor Público ou Presidente do Órgão, exercer com independência e autonomia sua função, ficando vinculado a ela, quando possível, ao menos até a prestação de contas do ente controlado sob o qual detém responsabilidade solidária.

Modalidades de atuação do sistema de controle interno

Inúmeras poderiam ser as modalidades de atuação do sistema de controle interno, porém, basicamente e de forma didática, ele atua em duas frentes bem delimitadas, quais sejam: a fiscalizatória e a corretiva⁵⁸.

A atividade de fiscalização consiste em examinar e reexaminar os atos praticados com vistas à identificação de irregularidades ou ilegalidades, no que tange ao mérito do ato controlado.

Assim, *a priori*, a atividade fiscalizatória não recompõe o *status quo* anterior caso o ato já tenha sido prolatado, mas verifica o ato e permite uma atuação prévia, no sentido de que não seja emanado ato em desconformidade à legislação pertinente.

Já a atividade de correção do ato tem por escopo eliminar a ilegalidade ou ilegitimidade do ato. Para isso, utiliza-se de várias frentes de atuação como a anulação, a suspensão, a confirmação e a sanação, no tocante à ilegalidade; e ainda, a revogação, a modificação, a suspensão e a confirmação⁵⁹, no que diz respeito ao ato ilegítimo.

Nesse sentido, em relação às atividades corretivas, tem-se:

⁵⁸ MOREIRA NETO, **Curso...**, 14.ed., p.566.

⁵⁹ Note-se que a atividade de suspensão e de confirmação servem tanto para corrigir o ato ilegal quanto o ilegítimo.

- a) que a atuação anulatória é aquela que visa à correção do ato e a recomposição da ordem pela eliminação da ilegalidade. Ou seja, visa desfazer a ilegalidade que viciou o ato objeto de controle;
- b) que a atuação sanatória visa conformar novamente o ato ao ordenamento jurídico, ou seja, visa adaptá-lo às normas regentes do sistema de controle interno. Funciona como uma espécie de convalidação do ato emanado;
- c) que a atuação revocatória visa corrigir o ato, desconstituindo-o, porque não é mais oportuno ou conveniente para a Administração, ou ainda, porque cessaram as razões de interesse público que autorizaram sua prolação;
- d) que a atuação modificatória tem por escopo modificar o ato discricionário, sem que para tanto seja necessário desconstituí-lo, introduzindo-lhes alterações em seu mérito;
- e) que a atuação suspensiva visa retirar temporariamente a exeqüibilidade de um ato, ou seja, suspendê-lo por prazo determinado, em razão de uma atuação acautelatória da Administração Pública, quando necessitar reexaminar a legitimidade (mérito) ou legalidade do ato controlado;
- f) que a atuação confirmatória, por sua vez, reafirma a legalidade de um ato sobre o qual pendia suspeita de ilegalidade, ou ainda, legitima a prolação do ato discricionário, reafirmando seus critérios de conveniência, oportunidade e conformação ao interesse público que se pretende atingir.

A verificação fática das modalidades de controle elencadas acima, algumas vezes, tem sua operacionalização por meio das formas de atuação do sistema de controle interno ou por elas são resguardadas e, neste sentido,

Evandro Martins Guerra resume algumas dessas formas de manifestação concreta:

Diversas são as formas de controle interno catalogadas pela doutrina, cada uma contendo aspectos relevantes específicos em cada área de atuação. Obviamente nenhuma delas pode ser entendida como suficiente por si só, mas fazendo parte de um todo, i.e, de um complexo sistema que será melhor desenvolvido de acordo com as peculiaridades de cada ente ou órgão controlado.

Assim sendo, elencamos abaixo as doze mais relevantes formas de controle interno, entre as citadas pelos estudiosos do tema:

Autorização – trata-se de ato discricionário pelo qual o agente competente para a execução do ato, expressa seu poder de autoridade. Assim, busca-se garantir que apenas os atos legítimos sejam processados.

Comparação – É a verificação de um determinado procedimento levando-se em conta outro já praticado anteriormente, já controlado e tido como legítimo e legal, subsidiando e robustecendo o novo ato praticado.

Numeração Seqüencial – trata-se de maneira segura de precaução contra perdas ou desvios, na medida em que, pela cuidadosa numeração das transações, garante-se a ordem cronológica de ocorrência das mesmas.

Controle de totais – Forma de controle interno pela qual se busca auferir concomitantemente o processamento dos valores despendidos pela Administração, garantindo-se, dessarte, a totalização segura das despesas orçamentárias legalmente previstas.

Operações pendentes – É a elaboração de um rol de ações planejadas, eliminando as já efetuadas e processadas, deixando em aberto aquelas por praticar, possibilitando um efetivo controle das ações governamentais.

Anotações – São as listas de verificações dos requisitos legais ou contratuais, datas e outras condições porventura existentes no cumprimento das obrigações administrativas pactuadas.

Dupla verificação – [...] consiste na repetição da atividade do controle, preferencialmente executado por agente diverso àquele da fiscalização inicial. Visa a detecção de erros ou desvios e a imediata correção dos mesmos.

Controle prévio – [...] Evita-se, dessa forma, a finalização que contenha erro ou desvio, possibilitando seu saneamento.

Segregação de tarefas – Visa à consecução das atividades específicas de cada agente ou setor.

Acesso restrito – Associa-se, geralmente, à salvaguarda de bens e valores pelos agentes públicos competentes para tal, restringindo o conhecimento e a atuação de outros servidores alheios às funções.

Supervisão – [...] verificar o devido cumprimento das funções e deveres estabelecidos para cada agente.

Auditoria interna – É serviço interno da Administração voltado à verificação e avaliação dos sistemas e procedimentos adotados, buscando minimizar os erros ou desvios cometidos na gerência da coisa pública.⁶⁰

Nota-se, portanto, que as modalidades de atuação do sistema de controle interno reafirmam seu caráter prévio, concomitante e posterior, e evidenciam a necessidade de se estabelecerem critérios rígidos de controle em prol da eficiência administrativa.

Ultrapassada a tratativa da evolução do Estado e seus modelos de gestão pública, as inovações jurídicas na concepção de Administração Pública – mormente em relação à intersetorialidade e horizontalização das relações internas –, a evolução dos controles do Estado e a estruturação do sistema de controle interno, resta, ainda, a fundamentação da tendência deste sistema face o princípio da eficiência.

Tal consideração é essencial para a conclusão promissora da perspectiva do sistema de controle interno.

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: PERSPECTIVA GERENCIAL E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

Preliminarmente, note-se que os temas da Administração Pública Gerencial, do Controle de resultados e do princípio da eficiência possuem, no presente estudo, relação direta e inequívoca.

Procura-se, com esta proposta, despertar a relevância do entendimento de que o direito administrativo sofreu alterações consideráveis nos últimos anos, mormente com a Reforma do Estado e que o ponto alto dessas transformações foi uma nova concepção de controle, fulcrado na gestão gerencial e no princípio da eficiência.

⁶⁰ GUERRA, op. cit., p.279-282.

Para que se trace uma noção detalhada de todo esse contexto, veja-se o que versava o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995):

A reforma do aparelho do Estado passa a ser orientada predominantemente pelos valores da eficiência e qualidade na prestação dos serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações. A administração pública gerencial constitui um avanço, e até certo ponto um rompimento com a Administração Pública burocrática. Isto não significa, entretanto, que negue todos os seus princípios. Pelo contrário. A administração pública gerencial está apoiada na anterior, da qual conserva, embora flexibilizando alguns de seus princípios fundamentais, como a admissão segundo critérios rígidos de mérito, a existência de um sistema estruturado e universal de remuneração, as carreiras, a avaliação constante de desempenho, o treinamento sistemático. **A diferença fundamental está na forma de controle, que deixa de se basear nos processos para se concentrar nos resultados**, e não na rigorosa profissionalização da Administração Pública, que continua um princípio fundamental. [...] O paradigma gerencial contemporâneo, fundamentado nos princípios de confiança e descentralização da decisão, exige formas flexíveis de gestão, horizontalização de estruturas, descentralizações de funções, incentivos à criatividade. Contrapõe-se à ideologia do formalismo e do rigor técnico da burocracia tradicional. À avaliação sistemática, à recompensa pelo desempenho, e à capacitação permanente, acrescentam-se os princípios da orientação para o cidadão-cliente, do controle por resultados, e da competição administrada^{61,62} (grifo nosso)

Em oposição a introdução de tais conceitos, mormente o conceito de eficiência administrativa tal como concebida no modelo gerencial, Lucia Valle Figueiredo, aduz:

É de se perquirir o que muda com a inclusão do princípio da eficiência, pois, ao que se infere, com segurança, à Administração Pública sempre coube agir com eficiência em seus cometimentos. Na verdade, no novo conceito instaurado de Administração Gerencial, de “cliente”, em lugar de administrado, o novo “clichê” produzido pelos reformadores, fazia-se importante, até para justificar perante o

⁶¹ PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO. Brasília, 1995. p.21-24.

⁶² Convém ressaltar que em virtude de todas essas transformações pelas quais passa o Direito Administrativo, muito se fala hoje em contratualização das relações por meio do contrato de gestão, com foco no controle de resultados. Nesse sentido, veja-se OLIVEIRA (op. cit.).

país as mudanças constitucionais pretendidas, trazer ao texto o princípio da eficiência.

Tais mudanças, na verdade, redundaram em muito pouco de substancialmente novo, e em muito trabalho aos juristas para tentar compreender figuras emprestadas sobretudo do Direito Americano, absolutamente diferente do Direito brasileiro.⁶³

Data vênia, a argumentação de que o princípio da eficiência sempre foi tido como orientador da atividade administrativa e que a concepção gerencial apenas agregou este conceito com foco secundário não pode prosperar.

Ora; a administração deve sim agir sempre de forma eficiente, porém, o que requer a nova concepção da eficiência administrativa é que esse princípio seja observado de forma privilegiada no atuar do gestor público, ou seja, que a eficiência oriente todos os demais conceitos constitucionais necessários ao bom desenvolvimento da atividade administrativa e ao alcance do resultado pretendido.

Em obra primorosa sobre o tema, Gustavo Justino Oliveira⁶⁴, alerta que a exposição de motivos interministerial n.º 49/95 – parte integrante da mensagem Presidencial n.º 866/95 –, ressalta como um dos resultados esperados da reforma administrativa “incorporar a dimensão da **eficiência na administração pública**: o aparelho de estado deverá se revelar apto a gerar mais benefícios na forma de prestação de serviço à sociedade com os recursos disponíveis, em respeito ao contribuinte”⁶⁵. E alerta que outro resultado almejado seria:

romper formatos gerais rígidos e uniformizadores: a reforma constitucional permitia a implantação de um novo desenho estrutural na Administração Pública brasileira que **contemplará a**

⁶³ FIGUEIREDO, **Controle...**, op. cit., p.63.

⁶⁴ OLIVEIRA, op. cit., p.276.

⁶⁵ DIÁRIO DO SENADO FEDERAL. Brasília, 02 de dezembro de 1997. p.26.481.

diferenciação e a inovação no tratamento de estruturas, formas jurídicas e métodos de gestão e de controle. ⁶⁶ (grifo nosso)

Como visto, são indissociáveis os conceitos de Administração Pública gerencial, eficiência administrativa e controle de resultados na análise reformista brasileira.

Porém, é importante que haja uma precisa definição destes institutos, sobretudo no que tange ao regime jurídico administrativo, uma vez que fundado sob a égide das normas constitucionais⁶⁷.

Muito embora se dê, nesta fase do estudo, ênfase à tratativa do modelo gerencial, reforce-se que o modelo burocrático fez parte das preocupações do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, que dispôs:

o modelo burocrático tradicional que a Constituição de 1988 e todo sistema do direito administrativo brasileiro privilegiam, está baseado no formalismo, no excesso de normas e na rigidez de procedimentos [...] a excessiva regulamentação é expressão da ênfase nas normas e processo, e ocorre em detrimento dos resultados.⁶⁸

Luiz Carlos Bresser Pereira, defensor da noção de gerencialismo e crítico de uma burocracia que, segundo ele, não se logrou implementar no Brasil, aponta que

O objetivo de se instalar uma administração pública burocrática no país continua vivo, mas para que isso aconteça é necessário dar um passo além e caminhar na direção da administração pública gerencial, que engloba e flexibiliza os princípios burocráticos clássicos.⁶⁹

⁶⁶ DIÁRIO DO SENADO..., op. cit., p.26.481.

⁶⁷ Neste sentido veja-se CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5.ed. Coimbra: Almedina, 1992. p.198.

⁶⁸ PLANO DIRETOR..., op. cit., p.34.

⁶⁹ PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Da administração pública burocrática à gerencial. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter Kevin (Orgs.). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998. p.267.

Destaque-se que o modelo gerencial procura uma aproximação entre os modelos de gestão pública e de gestão privada, na tentativa de tornar o poder público semelhante ao setor privado, principalmente no que tange à noção de eficiência.

Nesse sentido, Gustavo Justino Oliveira, acentuando a lição de Joan Pratis I Catalá, aduz:

à legitimidade tradicionalmente exigida das Administrações Públicas tem sido acrescentada não somente a exigência dos valores da equidade social e da participação, traçados pela transição ao Estado Social e Democrático de Direito, mas [...] também, a eficácia e a eficiência no uso dos recursos públicos.⁷⁰

O princípio da eficiência, com a Emenda Constitucional n.º 19/98, foi elevado a princípio constitucional, inserto na norma do artigo 37 da Constituição da República.

A partir de então, com o princípio da eficiência positivado no texto constitucional, aumenta-se seu espectro, passa a conformar tanto a noção de eficiência quanto eficácia da atuação administrativa, ou seja, o princípio da eficiência preocupa-se com os meios empregados e com o atingimento de seus resultados, uma vez que não constitui um fim em si mesmo e deve estar corroborado por todos os demais princípios do texto constitucional.

Seria ilógico, neste sentido, permitir que pelo princípio da eficiência fosse possível a aprovação de determinado ato, por exemplo, apenas porque cumpriu seu requisito formal; é necessário também que dele se obtenha o resultado almejado.⁷¹

⁷⁰ PRATIS I CATALÁ, Joan. Direito e gerenciamento nas administrações públicas: notas sobre a crise e renovação dos respectivos paradigmas. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 47, v.120, n.2, p.23, maio/ago. 1996, apud OLIVEIRA, op. cit., p.279.

⁷¹ Em sentido contrário, do qual se discorda, veja-se, CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 4.ed. São Paulo: McGraw Hill, 1993. p.238:

A eficiência pode ser entendida como uma “medida da amplitude dos meios disponibilizados para atingir um objetivo (= relação entre o resultado obtido e os meios disponibilizados para atingi-lo)”.⁷²

Na busca pela definição jurídica do termo, José Afonso da Silva, revela que a eficiência administrativa “consiste na organização racional dos meios e recursos humanos, materiais e institucionais para a prestação dos serviços públicos de qualidade em condições econômicas de igualdade dos consumidores”⁷³. O autor menciona, ainda, que seria a eficiência intrínseca a noção de boa administração, ou seja, a “correta gestão dos negócios públicos e no manejo dos recursos públicos”⁷⁴.

Alexandre de Moraes conceitua:

[...] *princípio da eficiência* é o que o impõe à administração pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção de critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se maior rentabilidade social.⁷⁵

“A eficiência não se preocupa com os fins, mas simplesmente com os meios. O alcance dos objetivos visados não entra na esfera de competência da eficiência; é um assunto ligado à eficácia.”

Acrescenta ele, à mesma página: “Contudo, nem sempre a eficácia e a eficiência andam de mãos dadas. Uma empresa pode ser eficiente em suas operações e pode não ser eficaz, ou vice-versa. Pode ser ineficiente em suas operações e, apesar disso, ser eficaz, muito embora a eficácia fosse bem melhor quando acompanhada da eficiência. Pode também não ser nem eficiente nem eficaz. O ideal seria uma empresa igualmente eficiente e eficaz.”

⁷² ALECIAN, Serge; FOUCHER, Dominique. **Guia de gerenciamento no setor público**. Rio de Janeiro: Revan, 2001. p.392.

⁷³ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.652.

⁷⁴ SILVA, **Curso...**, 16.ed., p.646.

⁷⁵ MORAES, Alexandre de. **Reforma administrativa: emenda constitucional n.º 19/98**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001. p.144.

Diogo Figueiredo Moreira Neto, por sua vez, define eficiência como:

A melhor realização possível da gestão dos interesses públicos, em termos de plena satisfação dos administrados com os menores custos para a sociedade, ela se apresenta, simultaneamente, como um atributo técnico da Administração, como uma exigência ética a ser atendida, no sentido weberiano de resultados e como uma característica jurídica exigível, de boa administração dos interesses públicos.⁷⁶

E complementa que com a eficiência “abandona-se a idéia de que a gestão da coisa pública basta ser eficaz, ou seja, consista apenas em desenvolver processos para produzir resultados”⁷⁷.

Ainda a esse respeito, o autor reforça a necessidade de mecanismos que facilitem a ação administrativa por meio de soluções de “**ação concertada de entes públicos**”, integrando e potenciando, nos pactos de cooperação administrativos, em benefício dos administrados, meios e recursos públicos sabidamente cada vez mais escassos e limitados”⁷⁸. (grifo nosso)

É nesse contexto que o princípio da eficiência é tido como uma

nova forma de controle porque a inserção do termo eficiência como princípio do caput do art. 37 da CF tem conteúdo e alcance não excludentes, mas de amplitude diversa das previsões pretéritas do termo eficiência, que não eram tão genéricas como a atual e até poderiam ser interpretadas de forma puramente econômico-administrativas e vernaculista, submetidas aos estreitos limites dos textos que as envolvem. A toda evidência é outro o desiderato normativo da EC 19, de 1988. Por isso a necessidade de enfrentar o tema sob nova ótica.

⁷⁶ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p.103.

⁷⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Coordenação gerencial na administração pública: administração pública e autonomia gerencial. contrato de gestão. organizações sociais. A gestão associada de serviços públicos. Consórcios e convênios de cooperação. **Revista de Direito Administrativo**, n.214, p.39, out./dez. 1998.

⁷⁸ MOREIRA NETO, Coordenação..., p.49.

E complementa o autor:

Em primeiro lugar, acreditamos que o princípio da eficiência deve ser concebido como estritamente vinculado aos demais princípios do caput do art. 37 da CF: legalidade, moralidade, impessoalidade e publicidade. [...] Em segundo lugar, o princípio da eficiência dirige-se à maximização do respeito à dignidade da pessoa humana (CF, art. 1.º). Esta é a finalidade básica da Administração Pública num Estado Democrático de Direito. Não basta a inconsciente busca dos fins legais. Estes sempre devem ostentar qualidades humanas e sociais positivas. [...] Em terceiro lugar, o princípio da eficiência é diretriz de controle *interna corporis* da Administração Pública, correspondendo a modo de avaliação interna dos servidores. [...] Em quarto lugar, o princípio da eficiência dirige-se ao controle de metas administrativas preestabelecidas em normas legais e/ou regulamentares e contratuais. Significa dever de desenvolver, verificar e fiscalizar a atividade administrativa exercitada pela Administração, examinando-a de modo mais preciso e vinculado as disposições normativas pertinentes. Tanto mais exatas as obrigações daquele que exerce a atividade, mais viável será o controle da eficiência em seu desempenho.

Este o ponto em que o princípio da eficiência mais se assemelha à visão econômico-administrativa privada. É a relação entre os objetivos predefinidos e aqueles alcançados. Pode analisar também a atividade desempenhada, seus custos, e eventualmente, a parcela de êxito atingido. Tudo dependerá da situação fática, seu conteúdo e limites.⁷⁹

Assim, com esta delimitação, muito embora o princípio da eficiência e a noção de eficiência administrativa tenham um conceito polissêmico, ou seja, compatível com várias estruturas e aplicados a inúmeras relações e ciências distintas, afasta-se desse contexto noções estritamente ligadas à economia e administração para conceituar o princípio da eficiência.

No direito brasileiro a eficiência não pode ser vista apenas como “dever irrestrito de reduzir custos e produzir superávites ou aumentar a lucratividade estatal, nem tampouco na condição de diretriz primeira da administração do Estado.”⁸⁰ Não é pois, um princípio que autoriza “a

⁷⁹ MOREIRA, E. B., op. cit., p.140-143.

⁸⁰ MOREIRA, E. B., op. cit., p.143.

supervalorização, no plano jurídico, dos chamados interesse públicos secundários”.⁸¹

A existência do princípio da eficiência, como norma positivada no artigo 37 da Constituição da República, impõe ao intérprete uma análise em prol do cidadão, uma interpretação ampliativa de seus direitos, conformando mais uma forma de controle e um dever de probidade da atividade administrativa.

Ampliando os conceitos trazidos pelos autores supracitados e delimitando de maneira ampla o tema da eficiência administrativa, Emerson Gabardo, em obra primorosa e precursora sobre tal princípio, diverge da possibilidade de redução do princípio da eficiência a mero cumprimento formal de uma atividade, e ressalta:

a eficiência não pode ser reduzida a um princípio de cumprimento de objetivos formais. Aliás, ao contrário, parece ser perfeitamente possível argüir a ineficiência de um ato por cumprir suas metas. Seria o caso, por exemplo, da adoção de metas em um contrato de gestão firmado entre entes da Administração, mas que no momento de seu cumprimento não mais estejam de acordo com a eficiência administrativa, que é vetor geral da atividade pública.⁸²

E conjugando as lições já referidas de intersetorialização, o professor Gustavo Justino Oliveira traz o escólio de Emerson Gabardo quando aventa que “o princípio da eficiência é setorial, pois refere-se exclusivamente à Administração Pública, mas está diretamente ligado ao princípio da eficiência do Estado como vetor geral (de caráter ético) do sistema constitucional”⁸³, retirando-lhe de seu conteúdo a função meramente legitimadora de novas

⁸¹ MOREIRA, E. B., op. cit., p.143.

⁸² GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. Barueri: Manole, 2002. p.143, apud OLIVEIRA, op. cit., p. 281.

⁸³ GABARDO, op. cit., p.89, apud OLIVEIRA, op. cit., p.282.

políticas reformistas, elevando tal princípio a “instru-mento jurídico a serviço do regime administrativo consagrado constitucionalmente”.⁸⁴

Para além disso, Gustavo Justino Oliveira, em passagem esclarecedora, aduz:

Com efeito, constata-se que no contexto reformador brasileiro (embora de modo aparentemente mitigado) a entronização da Administração Pública gerencial, fundada na eficiência como meio de maximização de resultados, foi encarada como uma forma de oposição e superação da Administração Pública burocrática.⁸⁵

E complementa:

Em que pesem os argumentos do discurso reformador bresseriano, assevera-se não ser possível consentir que o aparecimento do modelo gerencial visou suceder ao modelo burocrático. Tampouco demonstra-se pertinente equiparar o fenômeno da ascensão de um modelo pós-burocrático de gestão (in casu, o gerencial) àquele correspondente à história da eclosão do modelo burocrático de administração pública. Diferentemente daquele, este representou um autêntico movimento reativo, disposto a afastar e a tomar o lugar de modelos patrimonialistas de gestão pública, os quais, além de não promoverem a separação entre a propriedade pública e a propriedade privada, eram caracterizados por um exacerbado personalismo, nepotismo e fisiologismo.⁸⁶

Resta claro, portanto, que o modelo gerencial – voltado à realização da eficiência administrativa – não substitui por completo o modelo burocrático, mas cumpre papel importante na evolução organizacional da sociedade, inovando e agregando conceitos antes desconhecidos, ou ao menos impensados, à Admi-nistração Pública.⁸⁷

⁸⁴ GABARDO, op. cit., p.17, apud OLIVEIRA, op. cit., p.282.

⁸⁵ OLIVEIRA, op. cit., p.284.

⁸⁶ OLIVEIRA, op. cit., p.284-285.

⁸⁷ Neste sentido vide ABRUCIO, op. cit., p.41.

Em síntese, o modelo gerencial no Brasil não tem o condão de sobrepor-se – ou de certa maneira excluir – ao modelo burocrático, ao contrário, muito embora já seja aplicado em vários cenários desse novo contexto de Administração, tem ainda um caráter residual (experimental), constituindo-se numa projeção da Administração Pública.

Sinaliza o modelo gerencial, pois, para uma evolução no modelo de gestão dominante, incluindo técnicas e metodologias que agregam e são fundamentais para a eficiência na gestão da coisa pública.

Odete Medauar, com vistas a uma proposta de harmonização desses modelos e exaltação do controle da eficiência, ressalta que a redução da responsabilidade e a rigidez da hierarquia administrativa são desfavoráveis ao controle⁸⁸ e propõe o que chama de controle de gestão, que de maneira ampla, traduz exatamente o que este estudo convencionou chamar sistema de controle interno⁸⁹:

dificilmente se atingirá o ponto de abolição total do controle hierárquico, no aspecto de legalidade ou de mérito, embora se devam buscar novas técnicas de gestão e em decorrência novas técnicas de controle, de que é exemplo, o controle de gestão. Evidente que um controle tão abrangente como o de gestão, que recai sobre um conjunto de atividades desenvolvidas para o atingimento de um objetivo, absorve o de legalidade e o de mérito e tem a vantagem, segundo se depreende, do acompanhamento simultâneo da atuação, com medidas corretivas a cada passo, impedindo a dispersão e o mau uso dos recursos alocados; por outro lado, quebra a rigidez da estrutura hierarquizada, sem deixar, no entanto, de observar certo escalonamento, pela existência de um agente controlador e de um

⁸⁸ MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p.47.

⁸⁹Frise-se que esta ponderação refere-se a tratativa do controle de gestão no âmbito da Administração Pública, ou seja, na relação "interna corporis" da Administração, não sendo considerados para fins deste estudo eventuais interações externas ou influxos de qualquer outra esfera ou poder.

chefe de projeto. Necessário se tornar tentar aplicar esta nova técnica e estudar os resultados [...] ⁹⁰

Nota-se, de todo o exposto, que o princípio da eficiência administrativa não pode ser entendido como um fim em si mesmo, uma vez que deve conjugar todo o contexto normativo em que está inserido e os demais princípios influentes em determinado caso.

O sistema de controle interno deve, pois, considerar todo o conjunto em que foi emanado o ato. Apenas dessa forma poderá atestar seu alcance e, por conseguinte, determinar se atingiu ou não seu ponto ótimo; em outras palavras, se foi ou não eficiente.

Para além disso, a atividade da Administração pública não pode ser controlada ou avaliada em razão, apenas, de seus resultados, pois, em determinados momentos, a análise de cada etapa do desenvolvimento da ação administrativa demonstrará a melhor satisfação do interesse público pretendido.

Não se está, com esses argumentos, a excluir a apreciação do controle de legalidade, ao contrário, o controle de legalidade e os critérios que o envolvem devem ser permanentemente avaliados. Isto é próprio de uma administração ainda hierarquizada.

Porém, **privilegiar a eficiência e o controle de resultados é privilegiar o próprio sistema constitucional**, uma vez que são enaltecidos os princípios do artigo 37 e do artigo 74, inciso II, da Constituição da República.

Não há dúvida, da mesma forma, que os demais dispositivos constitucionais, como o controle de legalidade e à legalidade propriamente dita, não serão rechaçados; pelo contrário, fazem parte do mesmo núcleo constitucional (artigo 37 e 74, II, da Constituição).

⁹⁰ MEDAUAR, **Controle...**, p.49.

O que se busca nesse novo modelo de gestão pública é a coexistência harmônica entre o controle de legalidade e o controle de eficiência, e não a exclusão de qualquer um deles.

O sistema de controle interno contempla necessariamente tanto o controle de legalidade quanto o controle de resultados, devendo à este ser dado privilégio em prol da necessária eficiência na gestão da coisa pública.

RESUMO CONCLUSIVO

A evolução do Estado e a análise das formatações históricas decorrentes, mormente a verificação do modo de atuar do gestor da coisa pública em cada período determinado, possibilitam a contextualização necessária para a formação de uma idéia de sistema de controle interno.

O choque procedimental, caracterizado pelo espaço temporal entre cada modelo e a análise pormenorizada desses, ressalta a necessidade de se pensar o controle da Administração conjugado a idéia de sistema, principalmente ante a concepção neoliberal de Estado e seus conseqüentes instrumentos de controle.

É assim que com a assunção pelo Estado de procedimentos anteriormente reservados apenas à iniciativa privada, cumulam-se à prestação de serviços públicos atividades de gestão eminentemente empresariais e organiza-se a estrutura estatal para a realização primordial do escopo proposto (interesse público pretendido). Nota-se, com isso, uma tendência da Administração à adoção de uma metodologia de gestão pública gerencial, conjugada a formulação de gestão burocrática. Nesse sentido se propôs a verificação histórica dos modelos de gestão pública.

Essa nova concepção de gestão administrativa, propõe um modelo que verifica sim os meios, mas se preocupa precipuamente com a realização dos resultados, do alcance primeiro do bem comum, da realização do interesse público, da máxima eficiência do ato administrativo, em outras palavras, da efetivação da justiça social através de uma gestão eficiente.

O Estado vê-se, pois, diante de uma nova realidade, na qual o particular ou interessado na política pública não se posiciona mais em relação de submissão, subordinação ou comando, mas sim, de parceiro, colaborador.

Esse redimensionamento estatal é fortemente marcado pela concepção neoliberal que a partir do século XX passa a ter grande influência

sobre o direito e sobre a Administração Pública, mormente no tocante aos seus modelos de gestão e relacionamento com os particulares.

É nesse momento que se percebe uma tendência a Administração horizon-talizada, intersetorial, consensual, concertada.

Hodiernamente, ante a evolução das relações internas e externas da Administração Pública, não se admite mais a figura de uma Administração autoritária ou que se coloque em relação de supremacia absoluta em relação ao particular. Há, sim, uma tendência a uma Administração intersetorial, que pretende a solução ótima por meio do diálogo, da união de esforços, da divisão coerente de poder e de responsabilidade.

Não se está, pois, a dizer que no modelo gerencial o conteúdo normativo é deixado de lado, pelo contrário, o atuar administrativo deve estar sempre pautado na norma; mas, quando a norma (regra) conflitar com a realização da justiça na decisão administrativa, deve o administrador optar pela última, orientando sua decisão em normas-princípios de direito que oportunizem um agir com vistas a realização do interesse público.

Assim, não atua a Administração Pública em desrespeito ao princípio da legalidade ou por meio de uma colaboração desregrada. Ao contrário, busca a realização do interesse público e do resultado pretendido por meio de formas legais e possíveis de colaboração, sempre com vistas a realização eficiente do escopo pretendido.

Vale destacar que, atualmente, em algumas atividades administrativas entre órgãos distintos e de diferentes níveis hierárquicos a relação de colaboração se sobrepõe à de subordinação. É, pois, uma tendência concertada, intersetorial, das relações hierárquicas *interna corporis* da Administração Pública.

Ante essa nova realidade, os controles da Administração Pública passam por uma alteração em suas bases, ao menos para tentar se adequar a uma atuação voltada a satisfação eficiente do interesse público, deixando de se

preocupar tanto com a forma do ato e voltando sua preocupação com a efetivação do resultado por ele pretendido.

O controle interno da Administração Pública insere-se neste contexto com maior intensidade que as demais formas de controle da Administração, pois constitui controle *interna corporis* do atuar administrativo, ou seja, permite uma verificação do resultado pretendido na gênese de sua formação.

O controle interno idealizado pela Constituição da República e pela legislação infraconstitucional específica induz a noção de um sistema de controle interno, uma vez que pressupõe uma atuação integrada de todos os envolvidos na atividade administrativa realizada.

Dessa forma, o sistema de controle interno, além de se constituir num excelente mecanismo gerencial e de transparência na atuação administrativa, também configura importante instrumento de efetivação da cidadania, pois dificulta a adoção de práticas clientelistas e vincula o gestor à prestação de contas constante à população.

É notório, portanto, que não se poderia pensar num sistema de controle interno no Estado Absoluto, onde não havia espaço procedimental e controle entre a vontade do soberano e a concretização do ato. O procedimento (de controle) permitiu este hiato para verificação do ato prolatado e sua efetiva fiscalização.

Ocorre que procedimento é garantia para o cidadão e necessita ser eficiente, não recair numa burocracia negativa, que não privilegia o interesse público e o escopo pretendido pela Administração.

É necessário um ponto de equilíbrio, um ponto ótimo, em que haja por parte da Administração segurança jurídica sobre o ato emanado e objeto de controle, e por parte dos destinatários ou administrados a satisfação de seus interesses por meio de uma atuação eficiente do gestor da coisa pública.

Deve a Administração, quando da fiscalização por seu sistema de controle interno, privilegiar a eficiência administrativa e buscar realizar e controlar o resultado pretendido pelo ato.

Dessa feita o desiderato do presente trabalho, mormente no que tange à formatação do sistema de controle interno, pode ser delimitado a partir das seguintes conclusões:

- a) O Estado de Bem-Estar Social, permeado por uma noção neoliberal, procura congrega em suas atividades administrativas um modelo de gestão com características próprias da Administração Pública clássica (concepção de gestão burocrática) com uma nova percepção de gestão própria da iniciativa privada (concepção de gestão gerencial);
- b) O modelo gerencial, conjugado harmonicamente ao modelo burocrático, permite uma visualização e um repensar do papel estatal, passando de uma idéia de supremacia e hierarquia para uma visão de colaboração e intersetorialização (concertação administrativa, relação de parceria interna, estruturação horizontal de competências);
- c) Resta claro, portanto, que o modelo gerencial não substitui por completo o modelo burocrático, mas cumpre papel importante na evolução organizacional da sociedade, inovando e agregando conceitos antes desconhecidos, ou ao menos impensados, à Administração Pública;
- d) Para além disso, o modelo gerencial objetiva privilegiar a eficiência da ação administrativa, a realização efetiva do resultado pretendido com o único escopo de alcançar o interesse público e exaltar o desidério maior do texto constitucional;
- e) As formas de controle da Administração Pública (externo e interno), uma vez inseridas neste contexto de gestão

Administrativa, passam a determinar seu escopo com vistas ao atendimento eficiente do resultado pretendido. Empenham sua fiscalização, portanto, na realização do resultado, relegando a verificação de meio (formal) a uma análise posterior, confirmatória, balizadora da conduta ensejadora do resultado. Frise-se que a ênfase no controle de resultados não deixa de verificar a legalidade do ato, preocupa-se fielmente com sua juridicidade, mas apenas abandona eventuais ponderações formais que frustrariam a realização do resultado em virtude de exageros ou meras irregularidades de forma;

- f) Neste contexto insere-se o controle interno da Administração Pública, que constitui meio eficaz para que, já numa análise *interna corporis*, faça valer a eficiência da atividade administrativa e realize na plenitude o interesse público;
- g) Da análise do texto constitucional, corroborada aos modelos de gestão pública existentes, denota-se que a estruturação do controle interno da Administração deve agir de forma integrada, eficiente, sistêmica. Para tanto, necessária uma estruturação coerente, que destaque alguns pressupostos básicos de sua formatação;
- h) Tais pressupostos conformam os fundamentos legais da implantação do sistema de controle interno (verificação de toda legislação aplicável, direta ou indiretamente), a intersetorialização dos responsáveis pelo controle interno dentro da estrutura do ente (relação de colaboração entre as estruturas de controle), e o cuidado com a afronta ao princípio da separação dos poderes (vale dizer, não se admite um sistema de controle interno que não respeite a independência e autonomia entre os entes da federação e poderes constituídos pelo Estado);

- i) Para além disso, a estruturação do sistema de controle interno deve preocupar-se com os instrumentos de controle empregados, com a organização interna do ente (estrutura objetiva), e com as características de recursos humanos e os profissionais de controle (estrutura subjetiva);
- j) Os instrumentos de controle são mecanismos prévios de ordenação estrutural e de conduta, que permitem uma formulação sólida do sistema (objetiva e subjetiva), tendo por fim a necessária eficiência da atividade de controle;
- k) A organização estrutural interna do ente deve ser operada com vistas à formatação da *descentralização do controle em núcleos* distintos, porém com atuação responsável e intersetorial, com o objetivo precípua de realizar o interesse pretendido; com *independência em suas atribuições*; e com uma *normatização isonômica* que permita um relacionamento harmônico entre os núcleos de controle integrantes do sistema;
- l) A estrutura de recursos humanos e as características dos profissionais desta área constituem importante orientação dentro do sistema de controle interno, uma vez que deve ser dada independência, autonomia e algumas garantias próprias da função ao responsável pelo controle, porém, com vedações e limites bem definidos;
- m) Por fim, consolida-se uma análise do princípio da eficiência ante a perspectiva gerencial de sistema de controle interno, que constitui “pedra de toque” do presente trabalho;
- n) Como visto, o direito administrativo sofreu alterações consideráveis nos últimos anos, mormente com a Reforma do Estado, e o ponto alto destas transformações foi uma nova concepção de controle, fulcrada na gestão gerencial e no

princípio da eficiência. A diferença fundamental está na forma de controle, que deixa de se basear exclusivamente nos meios para se concentrar nos resultados;

- o) A nova concepção de controle e de eficiência administrativa induz que esse princípio seja observado de forma privilegiada no atuar do gestor público, ou seja, que oriente e norteie a atividade da Administração no alcance do resultado pretendido;
- p) Não se está – com o controle de resultados – a excluir a apreciação do controle de legalidade, ao contrário, o controle de legalidade e os critérios que o envolvem devem ser permanentemente avaliados. Isto é próprio de uma administração ainda hierarquizada. Porém, privilegiar a eficiência e o controle de resultados é privilegiar o próprio sistema constitucional.

Busca-se a eficiência, o controle de resultados, o ponto de equilíbrio no atuar administrativo, pois conforme lição de Gilles Deleuze, “*não cabe temer ou esperar, mas buscar novas armas*”.⁹¹ (grifo nosso)

O sistema de controle interno, por meio de uma gestão eficiente e voltada a realização célere do interesse da coletividade, constitui uma grande “arma” na realização do escopo pretendido pela sociedade ante a atuação e finalidade do Estado.

⁹¹ DELEUZE, Gilles. Controle e devir e post-scriptum sobre as sociedades de controle. In: **Conversações**. São Paulo: Ed. 34, 1992. p.220.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. **O impacto do modelo gerencial na administração pública**. Brasília: Imprensa Nacional, 1997. (Cadernos da ENAP, n.10).
- ALECIAN, Serge; FOUCHER, Dominique. **Guia de gerenciamento no setor público**. Rio de Janeiro: Revan, 2001.
- ALESSI, Renato. **L'Illecito e la responsabilità civile degli enti pubblici**. 2.ed. Milano: Giuffré, 1972.
- ANDERSON, Perry. Balanço do neoliberalismo. In: SADER, Emir; GENTILI, Pablo (Orgs.). **Pós-neoliberalismo**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995.
- ANDRADE, Darcy Bessone de Oliveira. **O papel do estado no domínio da economia capitalista**. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949.
- ANDRADE, Z. R. **O controle interno de órgãos municipais**. Florianópolis: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, 1989.
- ARAGÃO, Cecília Vescovi de. Burocracia, eficiência e modelos de gestão pública: um ensaio. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n.3. p.105-133, set./dez. 1997.
- ARENDT, Hannah. **A condição humana**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2000.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo administrativo disciplinar**. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BARBOSA, Evanir Lenhardt. **Controle interno da administração pública: instrumento de controle e de gerenciamento**. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/contr-interno-adm-publ.pdf>>. Acesso em: 15 dez. 2006.
- BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BITTENCOURT, Marcus Vinicius Corrêa. **Manual de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- BLANCHET, Luiz Alberto. **Curso de direito administrativo**. Curitiba: Juruá, 1998.
- BLANCHET, Luiz Alberto. **Concessão de serviços públicos**. 2.ed. Curitiba: Juruá, 1999.
- BOBBIO, Norberto. A via democrática, In: _____. **As ideologias e o poder em crise**. 4.ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999. p.160-164.

- BOBBIO, Norberto. Democracia. In: SANTILLÁN, José Fernandez (Org.). **Norberto Bobbio: o filósofo e a política** (antologia). Trad. César Benjamin. Rio de Janeiro: Contraponto, 2003.
- BOBBIO, Norberto et al. **Dicionário de política**. Trad. Carmen Varriale et al. 8.ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995. v.2.
- BOBBIO, Norberto; MATEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 12.ed. Brasília: Editora UnB, 1999. v.1.
- BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BORGES, Carlos Alberto Nunes; CAMPOS, Sandra Maria de Carvalho. **Implementação, estudo e avaliação dos controles internos**. Belo Horizonte: TCEMG, maio 1999. (Apostila).
- BORON, Atilio A. **Estado, capitalismo e democracia na América Latina**. São Paulo: Paz e Terra, 1994.
- BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5.ed. Coimbra: Almedina, 1992.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 1997.
- CAPELLETTI, Mauro. **Juízes legisladores?** Trad. Carlos Alberto Álvaro de Oliveira. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1993.
- CARCISSONE, Guy et al. **Transformaciones del Derecho Público**. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1994.
- CASSESE, Sabino. La arena publica: nuevos paradigmas para el Estado. In: _____. **La crisis del Estado**. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2003.
- CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **A constituição aberta e os direitos fundamentais: ensaios sobre o constitucionalismo pós-moderno e comunitário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Processo administrativo e controle da atividade regulatória**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 4.ed. São Paulo: McGraw Hill, 1993.
- CITADINI, Roque Antônio. **O controle externo da administração pública**. São Paulo: Max limonad, 1995.

- COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- COMPARATO, Fabio Konder. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. **Revista Interesse Público**, Porto Alegre, n.16, out./dez. 2002.
- CORREIA, Antonio Carlos. **O controle interno**. Disponível em: <<http://homeshopping.com.br/~goucor/controle.htm>>. Acesso em: 03 nov. 2006.
- COSTALDELLO, Angela Cassia. Entidades privadas que recebem recursos públicos: necessidade de licitar. In: **Informativo de Licitações e Contratos, DOCTRINA/PARECER**, Curitiba, n.82, dez. 2000.
- COSTALDELLO, Angela Cassia (Coord). **Serviço público: direitos fundamentais, formas organizacionais e cidadania**. Curitiba: Juruá, 2005.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- DELEUZE, Gilles. Controle e devir e post-scriptum sobre as sociedades de controle. In: **Conversações**. São Paulo: Ed. 34, 1992.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade administrativa na constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18.ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- DIÁRIO DO SENADO FEDERAL. Brasília, 02 de dezembro de 1997.
- DROMI, Roberto. **Instituciones de Derecho Administrativo**. Buenos Aires: Astrea, 1983.
- DROMI, Roberto. **Derecho Administrativo**. 10.ed. Buenos Aires – Madrid: Ciudad Argentina, 2004.
- DROMI, Roberto. Modernización del control Público in Fórum administrativo. **Dir. Público**, Belo Horizonte, ano 5, n.58, p.6511-6525, dez. 2005.
- ESTORNINHO, Maria João. **Réquiem pelo contrato administrativo**. Coimbra: Almedina, 1990.
- FAGUNDES, Seabra. **Controle dos atos administrativos**. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- FERNANDES, Maria Luciene Cartaxo. **Sistema de controle interno**. Disponível em: <<http://citadini.com.br/atuacao/2001/tcepe0011.htm>>. Acesso em: 1.º dez. 2006.
- FERNANDEZ, Tomaz-Ramon; GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. **Curso de derecho administrativo**. 4.ed. Madrid: Civitas, 1995. v.2.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Estado de direito e constituição**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- FERREIRA, Pinto. **Comentários à constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v.1.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Controle da administração pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. Barueri: Manole, 2002.
- GARELLI, Franco. Verbete: Controle social. In: BOBBIO, Norberto; MATETUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 12.ed. Brasília: Editora UNB, 1999. v.1.
- GIANNINI, Massimo Severo. **Derecho Administrativo**. Trad. Luis Ortega. Madrid: Ministério para las Administraciones Publicas, 1991. v.1.
- GIDDENS, Anthony. **Para além da esquerda e da direita**. São Paulo: Unesp, 1996.
- GORDILLO, Agustín A. **Tratado de derecho administrativo**. 3.ed. Buenos Aires: Macchi, 1995.
- GORDILLO, Agustín. **Tratado de derecho administrativo**. 8.ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2003. Tomo I.
- GRAU, Eros Roberto. Constituição e serviço público. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (Org.). **Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2001.
- GRAU, Eros Roberto; CUNHA, Sérgio Sérvulo da (Coord.). **Estudos de direito constitucional: em homenagem a José Afonso da Silva**. São Paulo: Malheiros: 2003.

- GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- GUIMARÃES, Fernando Augusto Mello. **Controle interno municipal**. Encontro para Prefeitos Municipais. Curitiba (PR): Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP), 27 nov. 2006.
- HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre factividade e validade. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v.2.
- HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1991.
- HIRANO, Sedi; CHOI, Dae Won. Globalização e regionalização: América Latina e a nova ordem mundial. In MOROSIN, Marília Costa (Org.). **Universidade no Mercosul**. 2.ed. São Paulo: Cortez, 1998.
- IANNI, Octávio. **A sociedade global**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1992.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Normas de auditoria**. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União, 1991. v.22.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Guia para normas de controle interno**. Trad. Heloísa Garcia Vidal Pinto. Brasília: Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal, 1993. v.19.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **O direito das agências reguladoras independentes**. São Paulo: Dialética, 2002.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Batista Machado. 5.ed. Coimbra: Arménio Amado, 1979.
- KELSEN, Hans. **A democracia**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- KLOSS, Eduardo Soto. **Derecho Administrativo**. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1996.
- LABAUDERE, André de. **Direito público econômico**. Trad. Maria Tereza Costa. Coimbra: Almedina, 1985.
- LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de direito administrativo brasileiro**. 3.ed. Porto Alegre: Sulina, 1954.
- LONG, M.; WEIL, P.; BRAIBANT, G. **Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Administrative**. 4.ed. Paris: Sirey, 1965.
- MASUCCI, Alfonso. **Transformazione dell'amministrazione e moduli convenzionali**: il contratto di diritto pubblico. Napoli: Jovene, 1988.

- MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo em evolução**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.
- MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- MEDAUAR, Odete. Nova crise do serviço público? In: GRAU, Eros Roberto; CUNHA, Sérgio Sérulo da (Coord.). **Estudos de direito constitucional**: em homenagem a José Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução**. 2.ed. São Paulo: RT, 2003.
- MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 8.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2004.
- MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 10.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1990.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 14.ed. Malheiros: São Paulo, 2006.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MINISTÉRIO DA ADMINISTRAÇÃO E REFORMA DO ESTADO – MARE. **Questões sobre a reforma administrativa**: resposta à consulta formulada pela comissão especial da câmara dos deputados em subsídio ao parecer da PEC n.º 173-A/95. Brasília: MARE, 1998. (Cadernos MARE da Reforma do Estado, n.10).
- MIOLA, Cezar. Tribunal de contas: controle para a cidadania. **Revista do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre (RS), v.14, n.25, 2.º semestre 1996.
- MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio da eficiência. **Revista de Serviço Público**, Brasília, ano 51, n.2, p.107-119, abr./jun. 2000.
- MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 10.ed. São Paulo: Atlas. 2001.
- MORAES, Alexandre de. **Reforma administrativa**: emenda constitucional n.º 19/98. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MORAES, Alexandre. **Direito constitucional administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002.

- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Coordenação gerencial na administração pública: administração pública e autonomia gerencial. contrato de gestão. organizações sociais. A gestão associada de serviços públicos. Consórcios e convênios de cooperação. **Revista de Direito Administrativo**, n.214, p.35-53, out./dez. 1998.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito administrativo**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo**: princípios constitucionais e a lei 9.784/1999. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MOREIRA, João Batista Gomes. **Direito administrativo**: da rigidez autoritária a flexibilidade democrática. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. **O contrato de gestão na administração pública brasileira**. 2005. Tese (Doutorado) - USP, São Paulo, 2005.
- OTERO, Paulo. **legalidade e administração pública**: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003.
- PACINI, Mário. O sistema de controle. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, Edição Comemorativa 25 anos, 1995.
- PAGLIARINI, Mauro Fernandes. **Apontamentos de direito financeiro e finanças aplicadas**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1970.
- PAREJO ALFONSO, Luciano. La eficacia: principio de la actuación de la administración. In: _____. **Eficacia y administración**: tres estudios. Madrid: INAP, 1995. p.89-152.
- PEREIRA, Luis Carlos Bresser. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 47, v.120, n.1, jan./abr. 1996.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Reforma do estado para a cidadania**: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. São Paulo: Editora 34, 1998.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Da administração pública burocrática à gerencial. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter Kevin (Orgs.). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Da administração pública burocrática à gerencial. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. São Paulo: Campus Elsevier, 2004.

- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser et al. **Política y Gestión Pública**. Buenos Aires/Caracas: Fondo de Cultura Económica/CLAD, 2004. (Coletânea)
- PIRES, Maria Coeli Simões; NOGUEIRA, Jean Alessandro Serra Cyrino. Controle da administração pública e tendências a luz do estado democrático de direito. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, v.4, n.38, p.3649-3671, abr. 2004.
- PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO. Brasília, 1995.
- POLLIT, Christopher. **El gerencialismo y los servicios públicos**: la experiencia anglo-americana. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1993.
- PREFEITURA DO RIO DE JANEIRO. O combate à corrupção na América Latina: 2.^a parte do levantamento junto a entidades de controle da corrupção em 10 países da América Latina. **Prestando Contas**, Controladoria Geral do Rio de Janeiro, Ano XIV, n.71, set./out. 2006.
- PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Plano diretor da reforma do aparelho do estado**. Brasília: Imprensa Nacional, 1995.
- RIVERO, Jean. **Direito administrativo**. Trad. Rogério Ehrhardt Soares. Coimbra: Almedina, 1981.
- ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais dos servidores públicos**. São Paulo: Saraiva, 1999.
- ROCHA, Lincoln Magalhães da. A função controle na administração pública: controle interno e externo. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, v.1, n.2, 2001.
- SALOMONI, Jorge Luis. **Teoría General de los Servicios Públicos**. Buenos Aires: Ad-Hoc, 1999.
- SANTOS, Boaventura Souza. **A crítica da razão indolente**: contra o desperdício da experiência. 3.ed. São Paulo: Cortez, 2001.
- SECONDANT, Charles-Louis de. **Espírito das leis**. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 5.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- SILVA, José Afonso da. Bens de interesse público e meio ambiente. **Revista Interesse Público**, Sapucaia do Sul, n.10, abr./jun. 2001.
- SILVA, José Afonso da. **Direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2003.
- SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito administrativo econômico – Serviços públicos e regulação estatal – introdução às agências reguladoras**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 19.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

TOFLER, Alvin. **A terceira onda**. Trad. João Távora. 21.ed. Rio de Janeiro: Record, 1995.

TOJAL, Sebastião Botto de Barros. O controle judicial da atividade normativa das agências reguladoras. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, Curitiba: Academia Brasileira de Direito Constitucional, 2002.

VANOSI, Jorge Reinaldo. Crisis y transformación del Estado Moderno. In: CARCASSONNE, Guy; DORMÍ, José Roberto; VANOSI, Jorge Reinaldo; SUBRÁ, Pierre. **Transformaciones del derecho publico**. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1994.

VIEIRA, Cleiton. **O controle interno nas câmaras municipais, segundo a lei de responsabilidade fiscal**. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm>. Acesso em: 06 jun. 2006.

VIEIRA, Oscar Vilhena. Neoliberalismo e estado de direito. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, ano 4, v.14, abr./jun. 1996.

VILAÇA, Marcos Vinícios Rodrigues. A ética e os poderes das entidades fiscalizadoras superiores. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, Edição Comemorativa 25 anos, 1995.

VILLELA SOUTO, Marcos Juruena. **Direito administrativo regulatório**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2002.

WEBER, Max. **Ensaio de sociologia**. Trad. Waltensir Dutra. 5.ed. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1982.