

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS – UFAM**  
**FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS – FES**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E**  
**CONTROLADORIA - PPGCC**

**A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO SOB A**  
**ÓTICA DOS GESTORES: UM ESTUDO NA PREFEITURA**  
**MUNICIPAL DE MANAUS**

**LUCILENE FLORÊNCIO VIANA**

**MANAUS - AM**

**2016**

**LUCILENE FLORÊNCIO VIANA**

**A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO SOB A  
ÓTICA DOS GESTORES: UM ESTUDO NA PREFEITURA  
MUNICIPAL DE MANAUS**

Dissertação apresentada à Faculdade de Estudos Sociais – FES do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria – PPGCC da Universidade Federal do Amazonas – UFAM como requisito para obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria.

**Orientador: Profa. Dra. Mariomar Sales de Lima**

**MANAUS - AM**

**2016**

## Ficha Catalográfica

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

V614a Viana, Lucilene Florêncio  
A atuação da Controladoria Geral do Município sob a ótica dos  
gestores : um estudo na Prefeitura Municipal de Manaus / Lucilene  
Florêncio Viana. 2016  
93 f.: il. color; 31 cm.

Orientadora: Mariomar Sales de Lima  
Dissertação (Mestrado Profissional em Contabilidade e  
Controladoria) - Universidade Federal do Amazonas.

1. Controle Interno. 2. Percepção da Gestão. 3. Gestão Pública.  
4. Controladoria. I. Lima, Mariomar Sales de II. Universidade  
Federal do Amazonas III. Título

**LUCILENE FLORÊNCIO VIANA**

**A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO SOB A ÓTICA DOS  
GESTORES: UM ESTUDO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE MANAUS**

Esta dissertação foi julgada adequada à obtenção do título de Mestre (a) em Contabilidade e Controladoria e aprovada em sua forma final pela Faculdade de Ciências Sociais - FES da Universidade Federal do Amazonas – UFAM.

Manaus-Am, 30 de maio de 2016.

---

Prof<sup>a</sup> Dra. Mariomar Sales de Lima, Presidente  
Universidade Federal do Amazonas – UFAM

---

Prof. Dr, Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares, membro  
Universidade Federal do Amazonas

---

Prof. Dr, Manoel Martins do Carmo Filho, membro  
Universidade Federal do Amazonas

---

Prof. Dr. Eduardo Genaro Escate Lay, Membro externo  
Universidade Federal do Amazonas – UFAM

**MANAUS – AM  
2016**

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente agradeço a DEUS por ter colocado pessoas especiais em minha, vida, sem as quais não teria conseguido superar os obstáculos dessa trajetória.

A meus pais, José e Maria, meu eterno agradecimento. Sempre acreditaram em minha capacidade, me dando estímulo para perpetrar o melhor de mim. Obrigada pelo amor incondicional.

A meu esposo, por ser tão importante na minha vida. Sempre a meu lado, nos momentos difíceis e me fazendo confiar que posso ir além do que idealizo. Seu companheirismo, paciência, compreensão e amor, contribuíram para a concretização dessa etapa.

A minha filha Luana, meus filhos José Vitor e Felipe por compreenderem e aceitarem minhas ausências e compartilharem comigo essa conquista. Vocês me inspiram a ser uma pessoa melhor.

A meus irmãos, meu agradecimento especial, por sempre demonstrarem ter orgulho de mim. Obrigada pela confiança, incentivo e apoio.

A meus amigos do mestrado, pelos momentos divididos, especialmente ao Jamarian, por todas as ocasiões compartilhadas, ainda que com tormentas e preocupações. Obrigada por repartir comigo as angústias e alegrias, bom poder contar com vocês.

A minha orientadora professora Dra. Mariomar de Sales Lima, pelo estímulo e amizade, além de sua dedicação, competência e especial atenção na revisão e sugestões, fatores fundamentais para a finalização da presente dissertação.

A todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria – PPGCC, vocês foram de fundamental importância para a minha vida acadêmica e principalmente para o desenvolvimento dessa realização.

Finalmente, quero agradecer à Prefeitura de Manaus, por meio da Escola de Serviços Públicos pelo apoio financeiro concedido e possibilitar a realização de um sonho.

## **DEDICATÓRIA**

Para Deus, sem Ele nada seria possível, ter ou realizar; aos meus pais: José e Maria, por sempre confiarem em mim; ao meu esposo Orivelto pelo apoio irrestrito e constante motivação; a minha filha Luana, meus filhos José Vitor e Felipe por compreenderem e aceitarem minhas ausências e por serem minha fonte de inspiração.

*“Uma volta rápida requer um alto nível de integração entre corpo e mente. É a combinação dos dois que leva a um desempenho ótimo. Eu nunca consegui fazer uma volta perfeita. Sei que, ao olhar para trás, sempre houve um lugar para aperfeiçoar, não importa se em apenas um décimo de segundo ou centésimo de segundo. Sempre haverá espaço para fazer melhor”.*

**Ayrton Senna**

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES – FIGURAS E GRÁFICOS

### **Figuras:**

Figura 1:	Sistemas de Controle Interno Integrado	43
Figura 2:	Sistemas de Controle Interno Integrado/Funcionalidade	43

### **Gráficos:**

Gráfico 1:	Diferença entre Auditar e Controlar	77
Gráfico 2:	Melhoria das ações do Controle Interno	77
Gráfico 3:	Burocracia das ações do Controle Interno	78
Gráfico 4:	Convergência entre os Núcleos de Controle Interno e Controladoria	78
Gráfico 5:	Favorável ao Controle Interno auxiliar o Controle Externo	79
Gráfico 6:	Desfavorável ao Controle Interno auxiliar o Controle Externo	79
Gráfico 7:	Percepção em relação os servidores de Controle Interno	80
Gráfico 8:	Percepção da ação da Controladoria	80

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1:	Classificação da Pesquisa	63
Quadro 2:	Metodologia, Procedimentos e Normativos	70
Quadro 3:	Indicadores de Resultados Setoriais	71
Quadro 4:	Acompanhamento da Gestão de Controle	73

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1:	Pesquisa entre os Gestores da Administração Direta	75
Tabela 2:	Pesquisa transformada em percentual (%)	76

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

AICPA – *American Institute of Certified Accountants*

Art – Artigo

CF – Constituição Federal

CGM – Controladoria Geral do Município

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*

RJ – Rio de Janeiro

TCU – Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
<b>1.1</b>	<b>Tema e Problema de Pesquisa .....</b>	<b>15</b>
<b>1.2</b>	<b>Justificativa .....</b>	<b>16</b>
<b>1.3</b>	<b>Objetivo Geral .....</b>	<b>17</b>
<b>1.4</b>	<b>Objetivos Específicos.....</b>	<b>17</b>
<b>1.5</b>	<b>Estrutura da Dissertação .....</b>	<b>17</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>19</b>
<b>2.1</b>	<b>Origem e Evolução do Estado .....</b>	<b>19</b>
<b>2.2</b>	<b>Estabelecimento de Controles na Administração Pública .....</b>	<b>21</b>
<b>2.3</b>	<b>A Base Legal do Controle na Administração Pública .....</b>	<b>26</b>
<b>2.4</b>	<b>Formas de Controle .....</b>	<b>30</b>
<b>2.5</b>	<b>O Controle Externo da Administração Pública.....</b>	<b>32</b>
<b>2.5.1</b>	<b>O CONTROLE LEGISLATIVO.....</b>	<b>33</b>
<b>2.5.2</b>	<b>O CONTROLE EXERCIDO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS .....</b>	<b>35</b>
<b>2.6</b>	<b>O Controle Externo e o Controle Interno .....</b>	<b>38</b>
<b>2.7</b>	<b>Funcionalidades do Controle Interno da Administração Pública .....</b>	<b>42</b>
<b>2.8</b>	<b>O Sistema de Controle Interno e o Controle Interno na Administração Pública..</b>	<b>44</b>
<b>2.9</b>	<b>Implantação do Sistema de Controle Interno .....</b>	<b>53</b>
<b>2.9.1</b>	<b>ASPECTOS JURÍDICOS E FUNDAMENTOS LEGAIS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>54</b>
<b>2.9.2</b>	<b>A DESCENTRALIZAÇÃO EM SERVIÇOS DE CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>58</b>
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>60</b>
<b>3.1</b>	<b>Tipologia da Pesquisa.....</b>	<b>61</b>
<b>3.2</b>	<b>Instrumentos de Coleta e Análise de Dados .....</b>	<b>64</b>

<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>66</b>
<b>4.1</b>	<b>Breve Perfil da Unidade de Análise.....</b>	<b>66</b>
<b>4.2</b>	<b>Ações de Acompanhamento da Gestão pelo Órgão de Controle Intern.....</b>	<b>67</b>
4.2.1	ACOMPANHAMENTO DA GESTÃO .....	69
4.2.2.	RESULTADOS DA ATUAÇÃO .....	71
4.2.3	GESTÃO DE CONTROLE INTERNO .....	72
<b>4.3</b>	<b>Ações da Controladoria Geral do Município de Manaus Sob a Ótica dos Gestores.</b>	<b>74</b>
4.3.1	RESULTADOS E DISCUSSÕES DA PESQUISA.....	76
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>81</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>84</b>

## RESUMO

O avanço do desenvolvimento tecnológico, a globalização econômica, as mudanças políticas no mundo geram desafios para o setor público continuamente. Nisto, vê-se o Controle Interno dispor de instrumentos de controle de gestão que influenciam mudanças comportamentais e estruturais nas organizações. O modelo de Controle Interno na Gestão Pública do Município de Manaus, objeto deste estudo que tem como objetivo avaliar a percepção dos gestores frente à atuação do Órgão Central de Controle Interno do ente e apresenta a seguinte questão-problema: Como os gestores percebem as ações da Controladoria Geral do Município de Manaus no monitoramento dos trabalhos desenvolvidos nas Unidades de Controle Interno? A despeito dessa diversidade de classificações, a pesquisa pode ser classificada em exploratória, descritiva e explicativa. Em se tratando da natureza do problema optou-se por considerá-la básica, pura, fundamental, teórica ou, ainda, pesquisa não empírica. E ainda, aplicada ou empírica. A unidade de análise foi a Controladoria Geral do Município, que exerce a função de Controle Interno do Poder Executivo da Prefeitura Manaus. A classificação metodológica quanto aos objetivos a pesquisa classifica-se como descritiva qualitativa; quanto aos procedimentos classifica-se em levantamento e estudo bibliográfico, qualitativa do tipo estudo de caso; quanto à abordagem problemática os procedimentos utilizados foram aplicação de questionário estruturado com perguntas fechadas e análise informações e relatórios da organização quali-quantitativo. Os resultados mostram que 79% dos gestores demonstraram conhecer as ações da Controladoria Geral do Município junto às unidades descentralizadas; 83% concordam com as ações do Controle Interno enquanto órgão auxiliar do Controle Externo, exercido pelo Tribunal de Contas do Estado do Amazonas; 66% dos gestores entrevistados não concordaram com a afirmação de que as ações da Controladoria Geral do Município tornam as ações mais burocráticas, enquanto que 34% dos respondentes concordam apenas parcialmente com essa afirmação. Assim, os resultados encontrados possibilitaram avaliar o grau de satisfação dos gestores das unidades da prefeitura de Manaus, os quais acompanharam a evolução da implantação do sistema de controle interno e reconheceram que a atuação efetiva desse sistema contribuiu para melhorar a funcionalidade dos órgãos e, paradoxalmente, auxiliou na desburocratização de suas atividades operacionais. Portanto, tomadas em conjunto, as conclusões da presente pesquisa indicam uma percepção positiva das atividades e dos meios de atuação da Controladoria Geral do Município de Manaus perante seus jurisdicionados. Ante os resultados e conclusões, percebeu-se que há lacuna para expandir e melhorar o entendimento da teoria e das práticas do sistema de controle interno junto aos gestores municipais.

**Palavras Chave:** Controle Interno. Percepção da Gestão. Gestão Pública. Controladoria

## 1 INTRODUÇÃO

As organizações públicas necessitam buscar cada vez mais a qualidade nas informações, para atingir seus objetivos, cumprir sua missão, melhorar os resultados. Essa trajetória passa pelo fortalecimento da Contabilidade, incluindo registro e controle do orçamento e manutenção de mecanismos eficientes de controle administrativo de forma segura e confiável, gerando instrumentos para o planejamento da execução da gestão pública, culminando na prestação de contas dos recursos aplicados.

Tanto os administradores públicos como sua equipe técnica carecem de ter a consciência do zelo pelo patrimônio, que é a mola propulsora das entidades públicas ou privadas, trabalhando juntos na busca de uma sociedade atendida com serviços de qualidade, fazendo valer a pena o pagamento dos tributos cobrados pelo erário.

Nesse sentido a Lei Federal 4.320/64, em seu artigo 83, assim dispõe:

Art. 83- A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Essa lei também determinou regras para o registro do orçamento público, surgindo assim, a contabilidade pública que além do patrimônio, se preocupou com o controle das ações executadas e retratadas no orçamento. Os resultados apresentados pelos registros contábeis necessitaram ser avaliados e certificados, que passaram a ser feitos através de técnicas denominadas fiscalização, realizada pelo Sistema de Controle Interno, introduzido pela Constituição Federal, por meio dos artigos 70 a 75. Tais avaliações passaram a servir de base para julgamento das contas dos dirigentes públicos pelos Tribunais de Contas.

Além da função legal, a integração do controle interno com a contabilidade gera capacidade de oferecer instrumentos valiosos que fluem por intermédio de uma base de dados única, e podem ser aplicados com adaptações a qualquer organização, permitindo o monitoramento em tempo real, com relatórios fidedignos, auxiliando na tomada de decisão do gestor, sejam informações financeiras, administrativas ou orçamentárias.

Ante a constatação mencionada, verifica-se um número crescente de organizações que, diante da sua complexidade no cenário organizacional, estão buscando ferramentas e técnicas para que as auxiliem no processo de controle. O Controle Interno na administração pública é uma dessas ferramentas para uma gestão de qualidade, eficiente e efetiva.

## 1.1 Tema e Problema de Pesquisa

Conforme mencionada anteriormente, o avanço do desenvolvimento tecnológico, a globalização econômica, as mudanças políticas no mundo geram desafios para o setor público, cuja proporção se observa a cada fato novo que surge no cenário brasileiro e mundial, levando as entidades a se modernizarem continuamente.

Assim, considerando que a finalidade principal da administração governamental é a de atender as necessidades coletivas de forma clara e transparente, surge o Controle Interno como um instrumento essencial e eficaz para fazer funcionar o sistema governamental, e quando operacionalizado de forma adequada, propicia resultados satisfatórios, identificando as tarefas necessárias ao alcance dos objetivos estabelecidos, organizando as funções e responsabilidades das pessoas que estão envolvidas no processo.

É função preponderante do Controle Interno a avaliação e acompanhamento da gestão pública de forma a garantir a segurança do interesse público, de acordo com o que estabelece o artigo 74, inciso II da Constituição Federal, que tem a seguinte redação:

Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: [...] II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

O Controle Interno ao disponibilizar instrumentos de controle de gestão que influenciem mudanças comportamentais e estruturais nas organizações, no sentido de otimização do resultado econômico global, conciliando os diversos interesses, anseios e necessidades, participa como coordenador do processo de gestão, com ênfase na eficácia.

Ressalte-se o que diz Mello (1981) “o interesse público que é a Administração incube zelar, encontra-se acima de quaisquer outros e, para ela, tem o sentido de dever, de obrigação. É obrigada a desenvolver atividade contínua, compelida a perseguir suas finalidades públicas”.

Nesse contexto, a presente pesquisa, buscou responder a seguinte questão-problema:

## **Como os gestores percebem as ações da Controladoria Geral do Município de Manaus no monitoramento dos trabalhos desenvolvidos nas Unidades de Controle Interno?**

O modelo de Controle Interno na Gestão Pública do Município de Manaus, conjugado com o espírito de profissional atuante na área pública municipal, com o objetivo de avaliar a percepção dos gestores frente à atuação do Órgão Central de Controle Interno do ente, levando em consideração o desempenho dos núcleos de controle interno, com o fito de materializar a relevância da existência do Controle Interno na estrutura administrativa do Ente, atendendo a Constituição Federal, a Lei 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

É função preponderante do Controle Interno a avaliação e acompanhamento da gestão pública de forma a garantir a segurança do interesse público, de acordo com o que estabelece o artigo 74, inciso II da Constituição Federal, que tem a seguinte redação:

Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: [...] II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

O Controle Interno é instrumento essencial e eficaz para fazer funcionar o sistema governamental, e quando operacionalizado de forma adequada, propicia resultados satisfatórios, identificando as tarefas necessárias ao alcance dos objetivos estabelecidos, organizando as funções e responsabilidade das pessoas que estão envolvidas no processo.

### **1.2 Justificativa**

Considerando que o tema escolhido centra-se em enfatizar a atuação da Controladoria Geral do Município sob a ótica dos gestores na gestão do Município de Manaus, pretende-se extrair contribuições práticas em termos da valorização dos procedimentos adotados para a implantação efetiva da descentralização, com a criação das Unidades de Controle Interno nas Unidades Gestoras. Ademais, buscam-se contribuições teóricas significativas para o enriquecimento da área de conhecimento sobre o assunto, uma vez que a bibliografia que versa sobre esse tema se volta mais amplamente para discussões no âmbito das instituições privadas, servindo como base para direcionar novas pesquisas.

A ação fiscalizadora desenvolvida sobre as diversas atividades do Município e seus Gestores, em obediência aos ditames da legislação brasileira, foram pontos fortes da pesquisa, o que possivelmente poderá também assegurar contribuições sociais por parte deste estudo.

### **1.3 Objetivo Geral**

O objetivo geral do estudo consistiu em avaliar a percepção dos gestores frente à atuação do Órgão Central de Controle Interno do ente, levando em consideração o desempenho das unidades de controle interno, com o fito de materializar a relevância da existência do Controle Interno na estrutura administrativa do Ente, atendendo a Constituição Federal, a Lei 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

### **1.4 Objetivos Específicos**

I – Identificar a compreensão dos gestores quanto às finalidades e o papel e do Controle Interno na Administração Pública;

II – Apurar se na ótica desses gestores a existência do Controle Interno proporcionou melhorias às ações desenvolvidas por suas respectivas unidades administrativas;

III – Verificar se a existência do Controle Interno burocratizou as ações desenvolvidas por cada unidade administrativa a qual estes gestores estão vinculados;

IV – Apurar se na visão dos gestores há convergência entre os serviços de Controle Interno de cada órgão e a Controladoria enquanto órgão institucionalizado;

V – Verificar se na percepção do gestor a pessoa que atua no Controle Interno, da sua unidade é atuante e se a ação da Controladoria Geral do Município no monitoramento dos trabalhos desenvolvidos nas unidades de Controle Interno é relevante.

### **1.5 Estrutura da Dissertação**

Este estudo está estruturado em cinco seções, incluindo esta, de caráter introdutório, em que se descreve o contexto ao problema, a questão de pesquisa, os objetivos e a justificativa do estudo. Na seção seguinte, se expõe o referencial teórico com os principais conceitos que subsidiaram todo o processo de investigação. Posteriormente, em uma terceira

seção, têm-se os procedimentos metodológicos com a classificação da pesquisa e os instrumentos de coleta e análise de dados.

Na quarta seção, apresenta-se uma breve exposição do perfil da unidade de análise, acompanhada das ações desenvolvidas pelo órgão bem como os resultados encontrados com a realização da pesquisa. Em seguida, apresenta-se a análise dos dados com os resultados da pesquisa. Por fim, na quinta seção, tem-se a conclusão e recomendações do estudo, professa dos referenciais e anexos utilizados.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção aborda-se o arcabouço teórico que sustentou o processo de investigação, estando composto por quatro tópicos que tratam da origem e evolução do Estado, do estabelecimento de controles na administração pública, da base legal do controle na administração pública, das formas de controle, do controle externo e interno da administração pública, da funcionalidade do controle interno da administração pública em uma perspectiva do modelo de gestão pública, do sistema de controle interno, além da implantação do sistema de controle interno.

### 2.1 Origem e Evolução do Estado

O pensamento de Dallari (2003), quando trata da origem do termo Estado, definindo sua função frente à sociedade se remete à Idade Média, pautado em pesquisas teológicas, como os ensinamentos de Santo Agostinho e Santo Tomás de Aquino, mesmo sem espelhar a realidade social da época, em face da grande influência que possuía a Igreja Católica, impondo um poder dominador-coercitivo, que era baseada na abstração do sentimento humano, tendo como ponto norteador o saber armazenado nos mosteiros.

A proximidade entre o mundo real, em relação ao que realmente viria a ser o Estado e a atividade política, ocorreu no final da Idade Média. O enxergar da teologia passa a ser questionado, conforme demonstra a obra *Defensor Pacis*, de Marsílio de Pádua, que apregoava a divisão entre Igreja e Estado. Contudo, somente no início do século XVI, com a revolução proposta por Nicolau Maquiavel, na Itália, é que houve o desprezo aos fundamentos teológicos e a procura da própria realidade da época.

Buscando respeitar os valores humanos, inclusive morais e religiosos e examinando minuciosamente o que acontecia em sua época, na organização e ação do Estado, relatando suas ideias com clareza e objetividade, através de conselhos aos governantes, Maquiavel rompe com a religiosidade medieval e realiza a divisão entre a moral do indivíduo e a moral pública, marcando uma nova era na Idade Média.

Segundo Friedrich (1991, p. 66-91), a origem do Estado tem motivações distintas, com destaque para:

Origem familiar ou patriarcal: o Estado nasceu com a ampliação da família; origem em atos de força ou de conquista: o Estado nasceu para regular as relações entre vencedores e vencidos; origem em causas econômicas ou patrimoniais: o Estado nasce a partir das necessidades dos homens; uma vez que ninguém basta a si mesmo, mas todos precisam de muitas coisas e de outras pessoas.

Assim, como existem necessidades e é preciso pessoas para supri-las, cada uma vai recorrendo à ajuda deste ou daquele para tal fim, se associam, e, quando esses associados e auxiliares se reúnem numa só habilitação, o conjunto de habitantes recebe o nome de cidade ou Estado. Já Castro (2010. p.9), relata que há outras formas de explicar o surgimento do Estado, entre elas está a que considera sua formação a partir de Estados preexistentes, a saber:

Origem pelo fracionamento: quando uma parte do território de um estado se desmembra e passa a constituir um novo estado; origem pela união de estados; ou origem por formas atípicas: após grandes guerras. Exemplos: criação dos dois Estados Alemães e do Estado de Israel.

E enfatiza, que nesses casos, o momento em que se considera criado o novo Estado, é quando há o reconhecimento pelos demais. Ou ainda, quando o novo Estado consiga manter-se com independência, tenha viabilidade econômica e, internamente, mantenha uma ordem jurídica eficaz.

No Brasil, os elementos que determinam a estrutura do Estado, estão definidos na Constituição Federal, especificamente em seu artigo 18: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

De acordo com Secondant (1996 .p.36), Montesquieu em seu livro *O Espírito das Leis* (*L'esprit des Lois*), escrito em 1748, destaca que "todo o homem que tem em mãos o poder é sempre levado a abusar dele, e assim irá seguindo, até que encontre algum limite". Vislumbra-se que, quanto maior for à concentração do poder, maior será o risco de um governo ditatorial. Ao contrário desta concepção, quando não se leva em conta o aspecto do poder e se prende à visão das funções efetivas do Estado, se procura alcançar a eficiência, no desempenho das atribuições em prol da coletividade.

Quando se pretende desconcentrar o poder, atribuindo o seu exercício a várias unidades, a preocupação fica voltada para a defesa da liberdade de ação dos seus gestores, considerando que quanto maior for a concentração do poder, maior será o risco de um

governa ditatorial. Ao contrário, quando se ignora o aspecto do poder para se cuidar das funções, a preocupação é aumentar a eficiência do Estado, para o melhor desempenho de suas atribuições.

## 2.2 Estabelecimento de Controles na Administração Pública

Verificam-se formas de controle vistas nos modelos anteriores de Estado, que tinham como finalidade limitar o poder dos governantes, em alguns casos de maneira pouco expressiva, noutros com grande influência sobre o soberano. Constata-se a pouca preocupação do monarca em controlar sua própria atuação e a ausência de formas de controle representando o absolutismo, considerando que tais formas de Estado que bloqueiam as hipóteses de controle o faziam de forma intencional, da não limitação de poder, ou se quer ser controlado.

Na visão de Ferreira (1989, p.56), em Atenas, na Grécia antiga existiu uma corte de contas constituída por 10 oficiais, eleitos anualmente pela Assembleia Popular, encarregada de fiscalização das contas públicas: perante ela compareciam arcontes, senadores, embaixadores, sacerdotes, comandantes de galeras, a fim de prestarem contas do dinheiro recebido e gasto justificando suas despesas.<sup>1</sup>

Comenta ainda Ferreira (1989.p.56), que a partir dos Códigos Justinianos, se consolidou e se estruturou na Roma Antiga uma forma de controle que tinha como objeto os gastos de todo o império. O controle àquela época era feito através dos "*tabulari*" e dos "*numerarii*" que atuavam como verificadores das contas, assistindo ao magistrado no exercício de suas atividades, apurando a responsabilidade do Senado e dos agentes públicos. O momento histórico de maior regresso do controle na Administração Pública ocorreu na Idade Média, mais precisamente entre os séculos IX e XII quando se estabeleceu o sistema feudal.

De acordo com Pires e Nogueira (2004. P.3651), com a fragmentação do poder do Estado em pequenas unidades territoriais, com pouca ou – em muitos casos – quase nenhuma organização administrativa, deixou-se de lado o interesse pelas contas do feudo, estando os

---

<sup>1</sup> Eram os que tinham a responsabilidade da compilação das contas das operações geradoras de receitas ou despesas, registros dos atos e fatos aziendais, contagem monetária, abastecimento financeiro, transferência dos tributos e pagamentos das despesas nos escritórios administrativos das províncias.

súditos afastados das questões gerenciais do feudo. O modelo absolutista, em decorrência da experiência do modelo feudal, instaurou-se sobre a ideia da centralização do poder nas mãos do governante.

Durante o estado absolutista voltaram a aparecer estruturas similares aos tribunais de contas. Em 1661, o Império Austríaco criou sua Corte de Contas, em 1714, a Prússia e, em 1767, a Espanha<sup>2</sup>. O que chama atenção naqueles modelos de Corte de Contas é a sua finalidade, como bem ressaltam Pires e Nogueira:

É de se esclarecer, entretanto, que a criação de tais órgãos não se inspira em um ideal de instrumentalização de possível controle institucional sobre os atos do governo; ao revés, atende a apelos da própria onipotência. Desse modo, os primeiros tribunais de contas eram mecanismos de fiscalização intimamente atrelados ao monarca, criados segundo o desiderato de prover e efetivar a ingerência deste último em todas as instâncias da estruturação administrativa dos reinos e territórios colonizados<sup>3</sup>.

Dessa forma, as cortes de contas no modelo absolutista de estado estariam próximas a uma espécie de "contabilidade do soberano", considerando que a intenção não era o controle das contas públicas e sim o controle do patrimônio do governante, o Estado.

Fortalece Fernandes (2005. p. 32-33) que: "o controle sofreu ainda outra transladação de sentido, resultante da cadeia causal da separação entre o tesouro do príncipe e os recursos do Estado".<sup>4</sup> Como exemplo, em Portugal, na época de D. Fernando, surgiram os Vedores da Fazenda (1370). A estes cabiam a administração superior do Patrimônio Real e da Fazenda Pública, fiscalizavam localmente as receitas e despesas executadas, havendo uma distinção entre os Contos de Lisboa e os Contos Del Rei. Os primeiros tinham por função tomar e verificar as despesas e receitas de todos os almoxarifados do país: os segundos, os da Casa Real<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> 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.3651, abr. 2004.

<sup>3</sup> PIRES, op. cit., p.3652.

<sup>4</sup> FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p.32-33.

<sup>5</sup> FERNANDES, J. U. J., op. cit., p.33.

Na visão de Meirelles (1999. p. 12), “controle, na administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. O termo *controle* foi introduzido no Direito Brasileiro por Seabra Fagundes, em 1941, em sua monografia *O Controle dos atos administrativos pelo poder judiciário* (apud MEIRELLES, 1995).

Para Castro (2008. p.31), na Administração Pública, um motivo de rejeição ao “controle” é o desejo que todo dirigente tem de possuir autoridade e fugir da responsabilidade. Ou seja, ele procura deter a autoridade que lhe confere o direito e o poder de dar ordens e de, assim, se fazer obedecer. Entretanto, não quer arcar com a consequência desse poder, que é a obrigação de responder pelas próprias ações ou de outros.

Segundo Oliveira (2012) concluiu que a atividade administrativa, enquanto exercício da função pública está sujeita ao controle de seus atos e agentes, lembrando que a fiscalização é medida que se impõe ao Estado Democrático de Direito. Ressaltou que o controle poderá ser externo, quando realizado por entidade que não faz parte da estrutura da entidade controlada ou interna, quando realizado pela própria entidade, através do exercício da autotutela.

O tema também foi objeto de pesquisa para Tello (2011) que analisou sobre Brasil e Colômbia, respectivamente, os antecedentes históricos dos controles sobre a administração pública para depois analisar o funcionamento do controle interno.

Por fim, abordando aspectos gerenciais da administração pública, Castro (2007) analisou o sistema de controle interno da administração pública como uma perspectiva do modelo de gestão administrativa. Apresentou essa perspectiva como um novo modelo de gestão baseado na coexistência harmônica entre controle de legalidade e controle de eficiência. Apresentou uma nova abordagem de controle interno, baseada na autotutela administrativa, em que as decisões do gestor são pautadas no controle de resultados e na efetivação do princípio da eficiência.

Dessa forma, a importância do controle está justamente na garantia de que autoridade e responsabilidade devem estar em equilíbrio. Assim o controle é feito, na maioria das vezes, sob críticas e reações, em razão dos resultados das ações de controle, reveladas em relatórios técnicos que afetam os sentimentos dos avaliados, quando demonstram erros, falhas ou

descumprimento das normas pertinentes, principalmente quando o assunto é colocado pela auditoria como ressalva e vez de orientação aos gestores.

Neste contexto, fica o profissional do controle com coerente desgaste de sua imagem, em relação ao desempenho de sua função, se tornando preocupante quando os superiores não compreendem a função do controle ou o profissional não utiliza o bem senso ou extrapola em suas avaliações, levando o avaliado a sofrer sanções ou a se defender de situações que poderiam ser perfeitamente sanáveis, durante o processo de análise do avaliador. Isso normalmente acontece quando o profissional leva a efeito o fato de que o dirigente não valoriza ou não gosta de controle ou se percebe prática de atos que comprometem o erário.

Durante o processo de luta pela criação do Tribunal de Contas da União (TCU), Rui Barbosa, deixa patente um legado de desconfiança em nossos dirigentes públicos. A ideia era, através de um controle externo independente, coibir práticas negativas na gestão dos recursos públicos.

Para exprimir seu sentimento, naquele momento e que perpassam aos tempos atuais, Rui Barbosa assim se pronunciou no Senado Federal:

De tanto ver triunfar as nulidades, de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça, de tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar da virtude, a rir-se da honra, a ter vergonha de ser honesto (Senado Federal, RJ. Obras Completas de Rui Barbosa, 1914, v.41, t.3, p.86).

A citada transformação pode ser constatada com maior relevância prática com o surgimento do Estado Democrático<sup>6</sup>. Vez que se concretizou – de forma mais ampla e clara – que os bens e as receitas do Estado "deixaram de ser vistos como pertences do soberano para ser encarados como propriedade de toda a coletividade, com direito ao seu usufruto no atendimento de necessidades fundamentais"<sup>7</sup>. Atualmente, não basta que os bens e as receitas do Estado sejam controlados e colocados à disposição de toda coletividade, mas principalmente, que sejam para satisfação das necessidades sociais de maneira eficiente.

<sup>6</sup> Segundo a lição de Dalmo de Abreu Dallari três grandes momentos político-sociais foram essenciais para a transposição do Estado Democrático do papel para a realidade, foram eles: a Revolução Inglesa (1689); a Revolução Americana (1776) e a Revolução Francesa (1789). (DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p.147).

<sup>7</sup> 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. p.21.

Tratando-se da descrição e objetivo do Controle na Administração Pública, é oportuno destacar que a noção de controle está estritamente vinculada a de poder, podendo-se afirmar que o controle é função inseparável deste. A necessidade de se controlar o poder, como já dito anteriormente decorre, em última análise, do seu mau uso, frente ao desenvolvimento das funções.

O controle assume tão importante papel que chegou a ser classificado, respeitados os excessos, como princípio, dogma ínsito e inato da atividade estatal, como leciona Miola<sup>8</sup> (1996. p.204):

Do ponto de vista semântico, nenhuma grande dificuldade é capaz de trazer esta expressão. Porém, não interessa limitar o exame a uma mera questão gramatical. É preciso que se compreenda o controle como princípio da atividade estatal.

Para Gualazzi (1992)<sup>9</sup> no concerto de sua valiosa obra: o controle como o princípio administrativo material, tutelar e auto tutelar, de contrasteamento, supervisão e gestão integral da Administração, por meio de sistema horizontal de coordenação central, com o escopo de vigilância, orientação e correção, prévia e posterior, de atos administrativos, decisões e atividades materiais de administração (Regime Constitucional do Tribunal de Contas, São Paulo, RT, 1993, p.26).

Os ensinamentos de Comparato *apud* Justen Filho (2005, p.732), preceituam que:

O vocábulo controle comporta dois sentidos diversos. Pode-se falar em controle, a fiscalização para indicar a tarefa de acompanhar e fiscalizar a conduta alheia, verificando o cumprimento dos requisitos necessários e a realização dos fins adequados.

Acrescenta ainda que o controle pode ser também orientador quando tem por finalidade "determinar o conteúdo da conduta alheia, escolhendo os fins que o terceiro realizará e o modo pelo qual se desenvolverá".<sup>10</sup> Já Meirelles (2005. p. 659) nos propõe um conceito mais orgânico de controle quando estabelece: "controle, em tema de administração

<sup>8</sup> 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, p.204, 2º semestre, 1996.

<sup>9</sup> GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho, Regime jurídico dos Tribunais de Contas, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1992.

<sup>10</sup> *Apud* JUSTEN FILHO, Curso..., p.732.

pública, é a faculdade de orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro".<sup>11</sup>

Em síntese, controle da Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão; da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no objetivo de garantir atuação conforme aos modelos desejados anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se, na verdade de poder-dever, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator.<sup>12</sup>

### 2.3 A Base Legal do Controle da Administração Pública

O controle ganhou atenção especial na Constituição Federal (CF) da República de 1988, especificamente nos artigos 31; 49 - V, IX e X; 50; 51 - II e 70 a 75, elevando à atividade precípua do Estado. Ao tratar da organização do Estado, a Constituição da República, no capítulo que prescreve as atribuições dos Municípios, artigo 31, estabelece que a fiscalização dos Municípios seja exercida por seu Poder Legislativo, que o fará mediante o Controle externo, e pelo próprio Poder Executivo Municipal por meio de seus Sistemas de Controle Interno, ou seja, o autocontrole.

O mesmo artigo atribui aos Tribunais de Contas dos Estados o dever de auxiliar as Câmaras dos Vereadores na fiscalização dos Municípios. Nas cidades em que já estivesse instituído o Tribunal de Contas Municipal ou o Conselho de Contas, estes fariam às vezes do Tribunal de Contas Estadual no auxílio à Câmara Municipal<sup>13</sup>.

Sobressaindo-se aos ensinamentos de Temer (2003.p.111), que ao comentar o texto constitucional, especificamente o artigo 31 da Constituição da República conclui:

---

<sup>11</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.659.

<sup>12</sup> GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p.90.

<sup>13</sup> "A Constituição da República impede que os Municípios criem os seus próprios Tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais (CF, artigo 31, parágrafo 4º), mas permite que os Estados-membros, mediante autônoma deliberação, institua órgão estadual denominado Conselho ou Tribunal de Contas dos Municípios.

O constituinte prestigiou o parecer prévio emitido pelo Tribunal sobre as contas que o prefeito deve prestar, anualmente, dizendo que a Câmara Municipal somente poderá rejeitar o teor do parecer por decisão de 2/3 de seus membros. Isso não ocorre no plano estadual e federal. Ao que parece, o constituinte pretende evitar, com essa valoração, possíveis aprovações ou desaprovações de contas que possam ter como móveis razões meramente emocionais, derivadas de litígios ou de sólida amizade entre vereadores e prefeitos. Indubitavelmente, verifica-se nos Municípios maior proximidade pessoal entre os membros do Legislativo e Executivo municipal.<sup>14</sup>

A visão de *controle social* das contas públicas se torna patente no parágrafo 3º. do artigo 31, quando determina que as contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, que poderá questionar sua legitimidade ao Poder Público Municipal, ficando o procedimento de questionamento a ser regulamentado por lei.

A seguir a Constituição Federal, define a regra do inciso V do artigo 49, que estabelece como competência exclusiva do Congresso Nacional sustar os atos normativos do Poder Executivo que transgridam o poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa, trazendo à baila o *controle de legalidade*. Cabe ainda ao *controle legislativo* a análise e aprovação de determinados atos ou contratos do Poder Executivo, com autorização prévia ou aprovação posterior, desde que estabelecido nas Leis Orgânicas dos Municípios.

O controle legislativo é responsável, também, por julgar as contas prestadas pelo Presidente da República e por apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo, inciso IX, assim como fiscalizar e controlar, diretamente, seja pela Câmara dos Deputados seja pelo Senado, os atos do Poder Executivo, incluindo ainda os atos da administração indireta, inciso X, ressaltando aqui a figura do *controle de mérito* e o *controle posterior* da atividade administrativa.

A legitimidade da Câmara dos Deputados e do Senado Federal no exercício do controle externo no Brasil é confirmada pelos artigos 50, 51 e 52 da Constituição da República. Os referidos artigos outorgam, às casas de lei, deveres e atribuições no controle da gestão pública disponibilizando, para tanto, instrumentos como a possibilidade das Casas em

---

<sup>14</sup> TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 19.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p.111.

convocar autoridades constituídas, subordinadas à Presidência da República para prestarem, informações sobre assunto previamente determinado, punindo aqueles que, sem justificativa, não comparecerem ao chamamento do Legislativo, com a prática do crime de responsabilidade.

Ao se referir à fiscalização e controle das Câmaras sobre os atos do executivo, Meirelles (2006.p. 608), enfatiza que a faculdade de fiscalização e controle das Câmaras sobre os atos do Executivo, não é interior ou adjacente a editar leis; explica que, ao contrário, é fundamental e necessária para a própria elaboração das leis, a fim de que o legislativo conheça como funcionam os outros órgãos, sobretudo o Executivo, em relação ao qual exerce amplo controle.

Afirma que, não se pode dizer que estas funções essenciais, são consequência da natureza mesma das Câmaras Legislativas, sejam faculdades incidentais e acessórias, mas, no juízo daquele notório escritor, são faculdades fundamentais, transcendentais e de amplíssima projeção<sup>15</sup>.

A ação de fiscalização exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada poder, foi ampliada pela Constituição de 1988, e passou a exigir que o serviço ocorresse também sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade das contas públicas. Confere, ainda, à Constituição da República a responsabilidade do Congresso pela verificação da aplicação das subvenções e o impacto das renúncias de receita na gestão do executivo.

Quando o estudo se volta ao poder de controle do Congresso Nacional, se destaca os seguintes institutos estabelecidos no artigo 71 da CF:

- a) apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento (inciso I); b) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que

---

<sup>15</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 14.ed. Malheiros: São Paulo, 2006. p.608.

resulte prejuízo ao erário público (inciso II); c) apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório (inciso III); d) realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II (inciso IV); e) fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo (inciso V); f) fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município (inciso VI); g) representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados (inciso XI); h) no caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis (parágrafo 1º).

No entanto, quando se observa as atribuições do Congresso Nacional e das Câmaras de Vereadores, a aplicação de tais deveres/poderes deve ser ponderada pelo princípio republicano na tripartição dos poderes para que, no exercício de suas funções de controle, o Legislativo não tome para si as funções do Executivo.

Justificando o novo aspecto do controle na Constituição da República de 1988, Meireles (2006) sustenta que, em face dos meios constitucionais postos à disposição dos administrados e notadamente do disposto no artigo 31, § 3.o, da CF, que a fiscalização da conduta dos governantes, que antes era um privilégio do Poder Legislativo, na atualidade se estendeu ao próprio cidadão, e em especial ao contribuinte, que hoje em dia tem um direito subjetivo ao governo honesto.

Segundo ainda aquele pesquisador, a moralidade pública e a probidade administrativa dos agentes do poder são um direito do povo, daí a razão por que o controle de legalidade da administração foi ampliado até o mais simples cidadão (CF, artigo 5.o, LXXIII). Mas nem por isso descabe à Câmara fiscalizar, controlar e reprimir os atos do Executivo, na medida e pela forma que a Constituição da República e a Lei Orgânica do Município lhes asseguram.

Tratando-se de um controle político, só alcança os agentes políticos, e não os servidores, sujeitos ao controle hierárquico do Executivo<sup>16</sup>.

Em seu artigo 73, a Constituição da República acrescenta como ente responsável pela fiscalização contábil, financeira e orçamentária o Tribunal de Contas e regulamenta suas atribuições mais adiante no artigo 96. Os três poderes, pelo modo do artigo 74, ficam obrigados a manter de forma integrada um sistema de controle interno com a finalidade de:

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

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

c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União (inciso III); apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (inciso IV).

O destacado artigo chama a atenção para a responsabilidade solidária pelo ato ou fato criminoso que tomarem conhecimento os responsáveis pelo controle interno devendo, tão logo tomem conhecimento, comunicar o ocorrido ao Tribunal de Contas da União, dos Estados e dos Municípios, especificamente o parágrafo 1º. do artigo 74, conjugado com o artigo 75.

A Constituição da República dedica, mais uma vez, no § 2.o do artigo 74, combinado com o artigo 75, o princípio da participação social no controle do governo, garantindo legitimidade ativa, a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União, dos Estados e dos Municípios.

## **2.4 Formas de Controle**

Buscando a doutrina acerca do controle da Administração, pode-se destacar de forma clara que o controle é o gênero do qual se verificam as mais variadas espécies. A discórdia

---

<sup>16</sup> MEIRELLES, *Direito municipal...*, 2006, p.610.

entre os autores está na denominação das espécies, de modo que a continuidade do desenvolvimento do presente estudo se dará em adotar a classificação mais usual.

O controle quando visto sob a ótica do *órgão que o exerce* pode ser:

a) Administrativo, quando emanado da própria administração sobre sua atividade, por sua iniciativa ou por provocação externa. É o chamado poder de autotutela que permite à Administração rever seus atos quando ilegais, inoportunos e inconvenientes;

b) Legislativo, quando exercido pelos representantes do povo, cuja legitimidade resta tanto para os eleitos (*intuitu personae*) quanto para as casas que o compõe (Senado, Câmara dos Deputados, Assembleia Legislativa e Câmara de Vereadores); e

c) Judicial, quando exercido exclusivamente pelo poder judiciário a quem cabe a análise, principalmente, da legalidade dos atos administrativos.

Quanto ao tipo, verifica-se a existência do controle *interno* e do controle *externo*. O primeiro em que é realizado pela própria Administração e é inerente a cada um dos órgãos e entidade dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário no exercício de suas atividades administrativas, o segundo é exercido realizado por órgão estranho à Administração; por quem não pertence à Administração que emanou o ato controlado<sup>17</sup>, o controle do Executivo pelo Judiciário e pelo Legislativo e o controle pelos Tribunais de Contas.

O controle externo pode, ainda, ser exercido pelo próprio particular que pode e deve provocar o procedimento de controle, não apenas na defesa de seus próprios interesses, mas na defesa dos interesses da coletividade, é chamado *controle social ou popular*.

Quanto ao *momento em que se efetiva o controle* ele pode ser: (i) *prévio*, quando realizado antes do surgimento do ato e tem como principais aspectos as funções autorizativas e orientadoras; (ii) *concomitante*, quando realizado em todas as etapas do nascimento do ato administrativo, tendo como principal característica o caráter orientador; e (iii) a *posteriori*, quando praticado após a ocorrência do ato, o controle mesmo a posteriori pode ainda ter o condão corretivo ou punitivo, dependendo da gravidade da ocorrência

Segundo Castro (2007) controle se fundamenta nas normas do direito administrativo, na parte que trata de princípios básicos que regem a Administração Pública, quais sejam:

---

<sup>17</sup> MEIRELLES, *Direito administrativo brasileiro*, 2005, 31.ed., p.661.

legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Desses princípios decorrem os deveres do administrador:

- Dever de eficiência;
- Dever de probidade; e
- Dever de prestar contas.

Levando em consideração a *extensão* de sua análise, o controle, poderá ser de legalidade ou de mérito. O controle de legalidade, que pode ser exercido indistintamente – do ponto de vista do controle interno – pelos três poderes quando no exercício de suas atividades administrativas, tem como objetivo verificar a conformação dos atos administrativos com a lei.

Já o controle de mérito, visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado, sendo exercido exclusivamente pela Administração que emanou o ato, chamado de normas internas. Em casos excepcionais é do Poder Legislativo, estabelecido no artigo 49, IX e X, da Constituição Federal e naqueles casos em que puder ser constatado abuso, desvio, irrazoabilidade e irrealidade da decisão administrativa, o controle poderá ser realizado pelo Judiciário e pelas cortes de contas.

## 2.5 O Controle Externo da Administração Pública

O controle externo da administração pública pode ser entendido como aquele exercido entre os poderes constituídos, os controles pela sociedade, controle social, e os controles pelas prestações de contas, controle de contas. Resumindo, pode ser exercido pelo Poder Legislativo, pelo poder Judiciário e pela sociedade, podendo estes contar com o apoio do Tribunal de Contas.

Na definição de Guerra (op. Cit., p.108), o controle externo é:

Aquele desempenhado por órgão apartado do outro controlado, tendo por finalidade a efetivação de mecanismos, visando garantir a plena eficácia das ações de gestão dos interesses da sociedade, por órgão de fora de suas partes, impondo atuação em consonância com os princípios determinados pelo ordenamento jurídico como os da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, publicidade, motivação, impessoalidade, entre outros.

Bacellar Filho (2005. p. 204-205) destaca que:

Desde o advento do Estado Social e Democrático de Direito, constatou-se a necessidade do estabelecimento de mecanismos de controle que possam ser exercidos por agentes que estejam fora da estrutura administrativa e que sejam, por assim dizer, totalmente desvinculados e imparciais em relação à atividade que será objeto do controle <sup>18</sup>.

Ainda nesse sentido, Moreira Neto (2001. p.13), ao comentar a lição que nos foi deixada por Montesquieu e pelos demais autores que trataram das teorias clássicas sobre a separação dos poderes, averba:

[...] o poder concentrado é perigoso. Concentrar no Estado Absolutista é perigoso; concentrar em um órgão só é perigoso. A distribuição do poder está mais de acordo com a necessidade da sociedade se prevenir daquele perigo de que Lord Acton falava: 'todo poder absoluto corrompe absolutamente' <sup>19</sup>.

É fundamental que haja clareza sobre a atividade de controle, muito bem delineado por Fagundes (2002.p.161) que relata que "o controle se torna um fator de equilíbrio recíproco entre os poderes e não de prevalência dum sobre o outro"<sup>20</sup>. Neste contexto, pode-se dar continuidade ao estudo do controle externo da Administração Pública.

O exercício do controle externo da Administração Pública é executado pelo Poder Legislativo, pelo Poder Judiciário, pelo Tribunal de Contas e pelo Povo. Partindo-se dessa premissa, a presente pesquisa trará noções sobre a forma de desempenho de cada ator desse processo.

### 2.5.1 O CONTROLE LEGISLATIVO

De acordo com o artigo 71 da Constituição Federal, o Controle Legislativo é aquele realizado pelas casas parlamentares. Em nível Federal exerce o controle legislativo: o Senado

<sup>18</sup> BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005. p.204-205.

<sup>19</sup> MOREIRA NETO, **Mutações...**, p.13.

<sup>20</sup> FAGUNDES, Seabra. **Controle dos atos administrativos**. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.161.

e a Câmara dos Deputados. Nos Estados o controle é realizado pelas Assembleias Legislativas e nos municípios pelas Câmaras de Vereadores.

O controle legislativo é delimitado pela Constituição da República e basicamente pode ser dividido em duas modalidades: o controle *político* e o controle *financeiro*<sup>21</sup>. O controle político se faz por meio da análise das decisões administrativas observando o controlador sua adequação quanto ao mérito, oportunidade e conveniência, sempre buscando a autorização do interesse público na conduta do agente.

O controle financeiro tem por objeto a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas. Para o cumprimento desta missão, deve o legislativo ser auxiliado pelo Tribunal de Contas, onde se encontra jurisdicionado o ente da federação.

Entretanto, ressalta Tácito (1959, p. 39), que:

O controle do Legislativo sobre a Administração Pública, especialmente nos governos presidencialistas, é caracteristicamente de efeito indireto. Não pode o congresso anular atos administrativos ilegais, nem exercer sobre as autoridades executivas poderes de hierarquia ou de tutela<sup>22</sup>.

Assim, afirma-se que o controle legislativo da Administração Pública deve ser realizado, a ponto de impedir que um poder extrapole seus limites de controle e passe a ter ingerência sobre as *potestades* do órgão controlado. A ação efetiva do controle legislativo depende também da iniciativa prévia do controle técnico da Corte de Contas, em cada exercício, acompanhando-se, dessa forma, o controle das atividades do próprio Tribunal, a fim de evitar que eventual omissão deste possa comprometer o cumprimento da atribuição constitucional confiada ao Poder Legislativo.

Na visão de Medauar (2004, p. 460), no Brasil, "o controle parlamentar da Administração apresenta-se inefetivo"<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> DI PIETRO, **Direito administrativo**, 18.ed., p.649

<sup>22</sup> TACITO, Caio. *O abuso do poder administrativo no Brasil*. Rio, 1959. p.39, apud MEIRELLES, **Direito administrativo brasileiro**, 31.ed., p.696.

<sup>23</sup> MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 8.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2004. p.460.

Continuando com a seguinte afirmação:

Vários fatores vêm apontados para justificar esse quadro: falta de interesse político na realização concreta e eficaz da vigilância, para não desagradar o detentor do Poder Executivo; ausência, em geral, de sanção, pois nem o Congresso, nem suas comissões podem anular ou modificar atos administrativos ou aplicar sanções a administradores.<sup>24</sup>

Para a autora, a carência de instrumentos de coerção bem definidos e a "falta de interesse político" são as causas para justificar-se a ineficácia do controle legislativo sobre a Administração.

## 2.5.2 O CONTROLE EXERCIDO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

O artigo 71 da Constituição da República preconiza que "*o controle interno, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União*". Em suma, a Constituição da República concedeu aos Tribunais de Contas um rol de poderes, dentre eles, o opinativo, o corretivo, o orientador e o fiscalizador, além de outros que podem ser encontrados nos incisos do artigo 71.

Cabe aos Tribunais de contas a emissão de parecer prévio sobre as contas do governo (artigo 71, inciso I). A disposição constitucional é clara e restringe à atuação da Corte de Contas a emissão de parecer prévio sobre as contas e não vincula a sua aprovação ao entendimento do Egrégio Tribunal.

Desse modo, pode ocorrer que o Tribunal de Contas emita parecer desfavorável à aprovação das contas e, mesmo assim, elas sejam aprovadas pelo Congresso Nacional, ou seja, o Poder Legislativo. Isso porque, conforme assenta Citadini (1995.p.42):

Essa decisão tem a clara natureza de atividade de apoio ao Poder Legislativo e serve de suporte para que o Parlamento julgue a ação do governo, verificando se houve uma correta execução das leis votadas e se o orçamento não foi violado. Neste caso, o que se verifica é que o decidido pelo órgão de controle não vai além de uma apreciação opinativa sobre o desempenho do governo, competindo ao Parlamento promover o julgamento político da gestão. Acatar o Parecer ou Relatório

<sup>24</sup> MEDAUAR, Direito administrativo moderno, 8.ed., p.460.

do órgão de controle constitui uma competência discricionária do parlamento, até porque o que vemos é o governo se defendendo dos pontos negativos da apreciação dos Controladores e cabendo ao Legislativo analisar suas razões de decidir.<sup>25</sup>

Esse referencial reafirma a posição constitucional dos Tribunais de Contas como órgão de auxílio ao Legislativo. Além da emissão do parecer prévio sobre as contas do governo, cabe ao Tribunal de Contas o julgamento de sua regularidade, sob a responsabilidade dos administradores e demais responsáveis por recursos, bens e valores públicos (artigo 71, inciso II), da administração direta e indireta, consistindo, agora sim, aprovação ou a desaprovação dos constas dos gestores públicos.

É, ainda, atribuição dos Tribunais de Conta apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões (art. 71, inciso III). Na prática significa acompanhar a legalidade das contratações e dos concursos realizados pelos entes da administração direta e indireta, assim como apurar se as aposentadorias concedidas estão em conformidade com o que o regime previdenciário predetermina.

Como instrumento de efetivação das competências das Cortes de Contas, o constituinte atribuiu o poder de realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos três poderes (artigo 71, inciso IV). O artigo 240 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União prescreve ser a inspeção:

O instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos.

Outra atribuição do Tribunal de Contas é a de fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta.

---

<sup>25</sup> CITADINI, Roque Antônio. **O controle externo da administração pública**. São Paulo: Max limonad, 1995. p.42.

O inciso IV do artigo 71 estabelece que cabe ao Tribunal de Contas fiscalizar a aplicação dos recursos decorrentes de convênios firmados entre os federados e a União, cujo objetivo é acompanhar a fiel execução dos fins a que se propõe o instrumento ajustado.

Restou a cargo dos Tribunais de Contas prestarem as informações solicitadas pelo Congresso Nacional ou por suas comissões sobre a fiscalização exercida (artigo 71, inciso VII); assim como aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade nas contas ou despesas, as sanções previstas em lei (artigo 71, inciso VIII), podendo determinar ainda que o órgão ou entidade que apresentar as contas em desconformidade adote, em prazo certo, as providências necessárias ao exato cumprimento da lei (inciso IX do art. 71).

Dessa forma, tendo em vista o rol de atribuições que ficaram a cargo dos Tribunais de Contas, é imperioso reconhecer a importância concedida pelo Poder Constituinte daquele órgão julgador.

Fortalecendo o entendimento citado, demonstra-se a lisura da atuação do corpo técnico-jurídico dos Tribunais de Contas, através da breve transcrição retirada de um parecer sobre a prestação de contas de um convênio, de autoria de Ângela Cássia Costaldello, Procuradora do Tribunal de Contas do Paraná:

O controle exercido por este Tribunal nas prestações de contas em que há a participação de particulares tem sido eficaz e não está a merecer qualquer reparo. Porém, a tomada de posicionamentos dessa ordem apenas viria a aperfeiçoar o controle sobre os gastos. A demonstração da melhor opção de gasto do dinheiro público deve ser exposta de modo inequívoco por aqueles particulares que recebem do erário público benefícios. A exigência, nesse sentido, não fere o princípio da legalidade, mas redundará na aplicação do princípio da juridicidade – que o contém – e, sobretudo, protege os cofres públicos. A concretização do Estado Social e Democrático de Direito não se faz dispensando o particular de demonstrar que gastou adequadamente o dinheiro que o Estado, através de uma de suas manifestações materiais – o fomento –, lhe destinou, mas dele exigindo condutas que o todo – a coletividade – será beneficiado<sup>26</sup>.

Deve-se destacar que o Tribunal de Contas, em vista de suas atribuições, não pode ser entendido como órgão vinculado ao Poder Legislativo, mas sim independente e desvinculado

---

<sup>26</sup> COSTALDELLO, Entidades..., p.988.

da estrutura dos três poderes, conforme se depreende da própria análise do texto constitucional, mormente da conjugação das normas do artigo 71 e 44 da Constituição da República.

## **2.6 O Controle Externo e o Controle Interno**

O Controle Externo e o Controle Interno podem atuar de forma integrada, mas não possuem subordinação hierárquica, considerando que não existe a obrigatoriedade de o Tribunal de Contas acatarem o relatório emitido pelo Sistema de Controle Interno da administração pública. Mas são informações que subsidiarão a análise do processo de prestação de contas, que poderá ensejar um parecer prévio favorável à aprovação das contas.

Realizado por órgão estranho à administração pública, o controle externo, representado pelo Poder Legislativo, auxiliado pelos Tribunais de Contas, abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente federado.

O art. 82 da Lei Federal 4.320/64 determina a periodicidade da fiscalização dos órgãos de controle externo, quando da prestação de contas do Executivo ao Legislativo no prazo estabelecido pelas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais. A consolidação das contas prestadas pelo Executivo incluirá as contas do Poder Legislativo, como forma de demonstrar a ligação orçamentária entre os poderes.

O controle interno relaciona-se no sentido de cooperação com o controle externo. Pode-se dizer, pois, que é ele um braço do controle externo no seio da Administração Pública. Efetivado pelo próprio órgão executor no âmbito de sua própria administração, exercido de forma adequada, capaz de propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas da administração serão ou foram atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade, através do Sistema de Controle Interno e Auditorias Internas.

O Sistema de Controle Interno deve agir de forma preventiva e estar permanentemente em ação para a correção de eventuais incorreções e desvios de metas previamente estabelecidas, através de procedimento e rotinas. Um bom sistema de controle se transforma em instrumento auxiliar de gestão em todos os níveis hierárquicos da administração.

A Constituição da República assim prescreve:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - avaliar o cumprimento das metas previstas

no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. § 1.º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. § 2.º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Da análise do texto constitucional destaca-se que o controle interno é responsável pela verificação em sentido amplo da gestão administrativa. Essa atividade tem o condão de auxiliar o Controle externo no desempenho de seu trabalho.

Observa-se que o texto constitucional impõe – até mesmo como forma de efetivação - ao responsável pelo controle interno que, ao tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade na gestão administrativa, informe-a ao Tribunal de Contas da União (nos casos dos entes do Governo Federal). E, por interpretação lógica, aos Tribunais de Contas dos Estados ou Municípios onde é exercida a jurisdição.

A não observância da disposição constitucional acarreta ao responsável pelo controle interno a responsabilidade solidária com o gestor da coisa pública, ou seja, aquele controlador que não se manifestar ao se deparar com irregularidades ou ilegalidades na gestão irá responder solidariamente com o responsável pelo ato.

Ghisi (1997. *apud* FERNANDES, J. U. J. op. cit., p.53) destaca do ponto de vista prático, três pontos fundamentais da cooperação entre os dois controles:

1) redução do escopo dos trabalhos do controle externo, como decorrência da verificação da efetividade dos exames levados a termo pelo controle interno; 2) fornecimento, por parte do controle interno, de informações vitais para o melhor conhecimento dos setores a serem auditados. Por esse motivo, uma das funções do controle externo é aferir o grau de confiabilidade dos trabalhos realizados pelo controle interno; 3) eliminação da duplicidade de esforços da medida do possível<sup>27</sup>.

<sup>27</sup> GHISI, Adhemar Paladini. *O Tribunal de Contas e o sistema de controle interno*. In: Conferência realizada em Maputo, 1997, *apud* FERNANDES, J. U. J., op. cit., p.53.

Em seus estudos Meirelles (2005) propôs um conceito mais orgânico de controle quando estabelece: "controle, em tema de administração pública, é a faculdade de orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro".

Para Neves (2012) a auditoria interna governamental o ápice da pirâmide do sistema de controle interno. Com base em estudo, concluiu que o sistema de controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública e que as atividades de auditoria se sobrepõem às demais atividades de um modo geral.

Analisando sob outro prisma a questão do controle interno Oliveira (2004) destaca que os sistemas de controle governamentais, definidos como sistemas de contabilidade, de controle interno e de controle externo, podem ser instrumentos de combate à corrupção. Para justificar suas conclusões, examinou dados das punições aplicadas pela Controladoria Geral da União, órgão central de controle interno do Governo Federal.

Por meio de pesquisa exploratória, Oliveira Junior et al (2009) examinaram se as práticas exercidas pela Controladoria Geral do Município de Fortaleza se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura e avaliaram o grau de implementação dessas funções. Os resultados comprovam que existe uma distância entre as funções de controladoria previstas na literatura e a prática da entidade pesquisada. Por outro lado, observou-se certo conhecimento sobre as atividades de controladoria e intenções de mudança da cultura organizacional.

Da mesma forma Cavalcante et al (2008) examinaram a importância do exercício de controle no âmbito da administração pública. Analisaram as características dos órgãos de controle interno dos municípios do Estado do Ceará. Utilizando-se de questionário e pesquisa bibliográfica, constataram a ausência de autonomia das unidades de controle interno nos municípios integrantes da amostra.

Silva (2011) examinou a importância da implantação do Sistema de Controle Interno – SCI na administração pública municipal, expondo a necessidade de sua adoção com o intuito de obter eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos. Destacou que para obtenção do sucesso do Sistema de Controle Interno - SCI é indispensável o cumprimento dos procedimentos legais.

Baseado em investigação documental, Silva (2011) avaliou as informações sobre o controle interno na Prefeitura de Manaus para estimar as formas de controle utilizadas e

asseverou o cumprimento da Lei 101/2000 e de critérios de transparência, disponibilizando as informações de receitas e despesas à sociedade, atestando a eficiência do controle interno.

Ainda sobre o tema, Soares (2010) examinou as práticas de controle interno na administração pública municipal na região do médio vale do Itajaí – SC. Adotando abordagem qualitativa e coleta de dados com aplicação de questionário, obteve resultados que indicam os controles internos eficientes nos municípios de pequeno e médio porte e pouco eficientes nas cidades de grande porte. Concluiu também que o controle interno vem cumprimento fielmente os aspectos formais que lhe são atribuídos e uma necessidade de aumentar o nível de confiança e credibilidade por parte dos gestores municipais em relação ao papel do controle interno.

Destaca-se, desta feita, o papel fundamental do controle interno de antever-se ao controle externo na atividade de controle e fiscalização da Administração Pública, no sentido de depurar ao máximo os problemas, diminuindo desta maneira, a demanda dos Tribunais de Contas que – na maioria dos casos – não controlam apenas um único ente e sim uma centena deles.

Portanto, observa-se que o controle (*lato sensu*) é fundamental para a conformação da conduta do agente e a veracidade da legalidade do ato administrativo praticado. Da mesma forma, não se olvida que, com o desenvolvimento da sociedade, é necessário um repensar sobre as formas de controle da atuação estatal em seus mais variados tipos.

Como visto, as formas de controle da Administração estão intimamente ligadas à evolução da sociedade e, por conseguinte, do Estado, pelo que se faz imperiosa uma análise cuidadosa de toda estrutura de controle da Administração.

Ainda a esse respeito, Fernandes (2001):

Em qualquer organização o processo gerencial compõe-se das funções: planejamento, execução, direção e controle. A função administrativa de controle tem por objetivo: comparar os resultados produzidos pelas organizações e avaliá-los em relação ao que foi planejado, devendo os desvios serem apurados e as medidas corretivas recomendadas. Para as organizações que integram a administração pública não é diferente, sendo esta atividade desenvolvida através do sistema de controle interno.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> FERNANDES, Maria Luciene Cartaxo. **Sistema de controle interno**. Disponível em: <http://citadini.com.br/atuacao/2001/tcepe0011.htm>>. Acesso em: 15. nov. 2014.

Neste contexto, o sistema de controle interno da administração pública torna-se fundamental para a evolução do controle estatal, uma vez que possibilita ao administrador adequar o ato prolatado ou revelar sua legitimidade no atendimento do interesse público.

## **2.7 Funcionalidades do Controle Interno na Administração Pública**

O controle interno da Administração Pública propõe uma 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. Embora o Controle Interno, por meio de sistema integrado, ainda tenha uma evolução moderada 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 formulado, o que ocasiona algumas dúvidas relevantes nos administradores (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.

Assim, tentar-se-á elaborar algumas considerações relevantes sobre a forma de 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.

Corroborando, 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 Guimarães, propôs o gráfico a seguir demonstrado de forma a evidenciar a funcionalidade do sistema em suas diversas áreas de integração sistêmica da administração pública, inclusive cumprindo os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal:



**FIGURA 1: SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO INTEGRADO**

**Fonte:** Proposta do Conselho Corregedor do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, Fernando Augusto Mello Guimarães.

E acrescentou o seguinte quadro resumo:



**FIGURA 2: SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO/FUNCIONALIDADE**

**Fonte:** Fernando Augusto Mello Guimarães.

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:

a. Impedir que fossem realizadas operações em desacordo com os planos estabelecidos pela estrutura central de controle interno, e evitar atos que violem disposições normativas prefixadas;

b. Possibilitar uma racionalização na aplicação dos recursos públicos ante a perspectiva orçamentária geral do ente;

c. 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;

d. 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;

e. 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.

## **2.8 O Sistema de Controle Interno e o Controle Interno na Administração Pública**

Segundo Castro (2008, p. 93):

As constantes mudanças de foco dos Controles Internos na administração pública federal, envolvendo as nomenclaturas nas atividades relacionadas ao controle interno revelam as transformações ocorridas nas estruturas dos órgãos e das próprias finalidades do controle interno. Os conceitos técnicos relacionados à contabilidade e auditoria continuaram os mesmos. Do mesmo modo, permanecem as responsabilidades administrativas.

Com isso, 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 ideia de controle interno.

Neste tocante, além da necessária distinção entre sistema de controle interno e o controle interno propriamente dito, ressalta-se 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.

A valorização da utilização de mecanismos de controle é tão relevante que a *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)* definiu o sistema controle interno 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 determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas<sup>29</sup>.

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, eficiência e

---

<sup>29</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Normas de auditoria**. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União, 1991. v.22. p.295.

economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional nas unidades da administração pública<sup>30</sup>.

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, por sua vez, materializou o conceito de sistema de controle interno por meio da Resolução nº. 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.

Vieira (2007) define sistema como sendo "conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vistas à consecução de objetivos bem determinados", 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 normatizada em cada nível de governo.<sup>31</sup>

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 ideia de coordenação e articulação com vistas à realização de um interesse definido, neste caso, o interesse público.

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

De acordo com os posicionamentos apresentados, o sistema de controle interno é formado por vários subsistemas – unidades descentralizadas de controle – que devem agir de

---

<sup>30</sup> FERNANDES, M. L. C., op. cit.

<sup>31</sup> VIEIRA, Cleiton. **O controle interno nas câmaras municipais, segundo a lei de responsabilidade fiscal**. Disponível em: <[http://federativo.bndes.gov.br/f\\_estudo.htm](http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm)>. Acesso em: 06 out. 2007. p.2

forma harmoniosa, multidisciplinar<sup>32</sup>, 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 todos os subsistemas estabelecidos para o controle da gestão pública, aventado no artigo 70 da Constituição da República. Daí a noção de multidisciplinaridade e complexidade do sistema de controle.

Nesse sentido, Guerra (2005), instrui:

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.

E prossegue:

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 peculiaridades de cada órgão ou entidade, com fincas de prevenção, identificação e rápida correção de irregularidades ou ilegalidades, capaz de garantir o cumprimento dos planos, metas e orçamentos preconcebidos.<sup>33</sup>

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 nº. 473 do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

<sup>32</sup> 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.

<sup>33</sup> GUERRA, op. cit., p.274.

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",<sup>34</sup>, de acordo com normas legais e técnicas previamente estabelecidas.

De acordo com o pensamento de Borges e Campos (1999), 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, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.<sup>35</sup>

Já na lição de Rocha (2001.p.125), 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.<sup>36</sup>

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.<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> GUERRA, op. cit., p.274.

<sup>35</sup> BORGES, Carlos Alberto Nunes; CAMPOS, Sandra Maria de Carvalho. **Implementação, estudo e avaliação dos controles internos**. Belo Horizonte: TCEMG, maio 1999. (Apostila).

<sup>36</sup> ROCHA, Lincoln Magalhães da. A função controle na administração pública: controle interno externo. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, v.1, n.2, 2001. p.125.

<sup>37</sup> Apud BORGES, op. cit., p.3.

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.

A orientação interpretada pela *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 precários onde os riscos de perda são elevados e se precisam de controles adicionais.<sup>38</sup>

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".<sup>39</sup>

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.<sup>40</sup>

Note-se que deflui da própria interpretação dos objetivos propostos pela *INTOSAI* à 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 Controle Interno.

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

<sup>38</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION..., **Guia para...**, p.70.

<sup>39</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION..., **Guia para...**, p.70.

<sup>40</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION..., **Guia para...**, p.69.

a impedir o erro, a fraude, a ineficiência para realizar com plenitude a legalidade almejada da atuação administrativa.<sup>41</sup>

Assim, resta claro que o controle interno é parte integrante do sistema de controle interno, que comporta 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.

Consoante à disposição contida no artigo 74 da Constituição da República e a consequente 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 *INTOSAI*<sup>42</sup> preocupou-se em estabelecer um marco de normas gerais exigidas e que seriam aplicadas a todos os níveis de governo para criação de um sistema controle interno apropriado:

a. 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;

b. 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;

c. 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;

d. 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,

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

---

<sup>41</sup> Neste sentido veja-se VIEIRA, C., op. cit., p.2.

<sup>42</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION..., *Guia para...*, p.68-69.

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".<sup>43</sup>

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 Administração. Nota-se que a simples criação estrutural e formatação legislativa do controle interno não o dotam 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.

Assim, leciona Antônio 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".<sup>44</sup>

A materialização do sistema de controle interno efetivo para a *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".<sup>45</sup>

---

<sup>43</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION..., **Guia para...**, p.67.

<sup>44</sup> CORREIA, Antonio Carlos. **O controle interno**. Disponível em: <<http://homeshopping.com.br/~goucor/control.html>>. Acesso em: 03 nov. 2007.

<sup>45</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION..., **Guia para...**, p.67.

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".<sup>46</sup>

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.<sup>47</sup>

Pacini (1995.p.127) vai além, quando afirma que:

O bom governo só pode crescer em aceitação no conceito do povo, na medida em que sinceramente fortalecem, 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.<sup>48</sup>

E conclui o mesmo autor, que "os órgãos de controle interno, portanto, não tem em vista punir, mas antes de tudo, prevenir, proteger e acautelar".<sup>49</sup>

O sistema de controle interno, pois, possibilita à manutenção de um procedimento célere e atualizado de informações gerenciais que torna eficiente e segura a tomada de

---

<sup>46</sup> ANDRADE, Z. R. **O controle interno de órgãos municipais**. Florianópolis: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, 1989. p.12.

<sup>47</sup> PACINI, Mário. O sistema de controle. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, Edição Comemorativa 25 anos, 1995. p.127.

<sup>48</sup> PACINI, Mário. O sistema de controle. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, Edição Comemorativa 25 anos, 1995. p.127.

<sup>49</sup> PACINI, op. cit., p.127-128.

decisões e proporciona maior tranquilidade ao gestor público em relação aos atos praticados por seus subordinados.

Assim, o aparelhamento 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.

### 2.8.1 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 constitui pressuposto essencial para a formatação 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.

## 2.8.2 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.

Diante desta preocupação defluiu 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 indireta. 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.

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 nº. 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, especificamente nos seus artigos 75 a 80, propondo-lhes as respectivas atribuições, porém, sem delimitar qualquer vínculo entre eles.<sup>50</sup>

Nesse sentido, uma das formas encontradas para delimitar o conceito de controle interno foi o estabelecimento pelo legislador ordinário, no artigo 75 da Lei nº. 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.

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.

O artigo 31 da Constituição da República evidencia a ordem do controle interno no âmbito municipal, fazendo alastrar o entendimento de sua aplicação em todas as esferas de poder. A parte final do artigo 31 da Constituição remete à expressão "na forma da Lei". Neste

---

<sup>50</sup> GUERRA, op. cit., p. 257

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).

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 ato constitucional, como, por exemplo, estabelecer as regras do sistema de controle interno municipal.

Assim, 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.

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, 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 nº. 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 Municipal.

Perpassada a análise constitucional do sistema de controle interno, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº. 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 inovações trazidas pela Lei Complementar nº. 101/2000 é a obrigatoriedade da assinatura do responsável pelo órgão de controle no relatório de gestão fiscal do ente controlado<sup>51</sup>, vinculando-o, assim, ao cumprimento moral e detalhado de todas as normas relativas às finanças públicas.

Nesse passo, sendo obrigatória também à assinatura dos relatórios pelo chefe de cada Poder<sup>52</sup>, a Lei de Responsabilidade Fiscal coloca o responsável pelo controle como responsável solidário das obrigações e informações prestadas no documento de gestão fiscal.

---

<sup>51</sup> Vide artigo 54, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal.

<sup>52</sup> Vide artigo 54 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

### 2.8.3 A DESCENTRALIZAÇÃO EM SERVIÇOS DE CONTROLE INTERNO

Um sistema pressupõe 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 ideia de descentralização. Explica-se. O grande número de processos e procedimentos dentro de uma entidade da Administração Pública Direta - 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 e por ser a forma de obtenção do 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 em 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 isonômica<sup>53</sup> das atribuições de cada órgão ou entidade e a determinação de competência específica em seu atendimento.

De Castro (2007), em sua tese de doutorado cria 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

---

<sup>53</sup> "O princípio da isonomia reflete a ideia 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).

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?

Segundo De Castro (2007), a resposta para o questionamento tende até 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.

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 fragilidade humana, em razão do avolumado de processos a serem controlados.

É dessa forma que se impõe a descentralização do sistema de controle interno em unidades de controle específicas, que determinarão a realidade de seu controle, porém, vinculados a um órgão central que ditará as regras gerais e políticas de controle da Instituição.

### 3 METODOLOGIA

Somente se pode pensar nos métodos e técnicas de pesquisa quando se tem um problema a enfrentar, uma hipótese a testar e um ou mais objetivos a alcançar. Essa posição encontra respaldo em Popper (1993, p. 51) quando discute que a decisão referente à escolha de métodos, ou seja, a decisão referente à manipulação dos enunciados científicos depende dos objetivos selecionados.

Sobre o conceito de método, encontrou-se, em Lakatos e Marconi (1985, p. 81), que compreende “[...] o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.”

Não obstante, Salomon (1999, p. 153) lembra que “o método científico por si só não produz conhecimento. Por outro lado, não há produção de conhecimento científico sem método.” Diante disso, entende-se de fundamental importância apresentar o *design* da pesquisa em termos de métodos e técnicas utilizadas a fim de se atribuir a esta tese o caráter científico. Isso significa que este capítulo é essencial ao entendimento da trajetória utilizada para obter a compreensão do comportamento do fenômeno Controle Interno, bem como a solução dos problemas detectados.

Gil (2002, p. 43) explica que “[...] para analisar os fatos do ponto de vista empírico, para confrontar a visão teórica com os dados da realidade [...]”, propósitos que permeiam esta pesquisa, “[...] torna-se necessário traçar um modelo conceitual e operativo da pesquisa.” Essa tarefa consiste naquilo que o autor chama de delineamento da pesquisa, e que, segundo ele:

[...] refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, que envolve tanto a diagramação quanto a previsão de análise e interpretação de coleta de dados. Entre outros aspectos, o delineamento considera o ambiente em que são coletados os dados e a forma de controle das variáveis envolvidas.

Após essas considerações, este estudo destina-se, então, a apresentar a formatação da pesquisa quanto à tipologia em que ela se enquadra (natureza do estudo), à delimitação do universo da pesquisa (população), métodos, técnicas, fontes e instrumentos de coleta de dados, variáveis de interesse, e o delineamento do tratamento dos dados para se proceder à análise dos resultados.

### 3.1 Tipologia da Pesquisa

A empreitada de enquadrar a pesquisa científica dentro de uma determinada classificação não é tarefa fácil, uma vez que a taxionomia encontrada na literatura sobre o assunto difere de autor para autor. Este argumento é confirmado por Martins (2002, p. 33), quando afirma: “Conforme o enfoque epistemológico há diferentes gêneros de pesquisa. Não há um único referencial. A bibliografia sobre metodologia científica apresenta grande número de tipos de estudos, ou pesquisas.” Alguns exemplos de formas diferentes de classificação estão elencados a seguir:

- a. Demo (2000): teórica, metodológica, empírica e prática;
- b. Salomon (1999): exploratórias e descritivas, aplicadas e puras ou teóricas;
- c. Castro (1978): pesquisa aplicada e pesquisa fundamental (ou pura, básica), pesquisas científicas e diagnósticas, e pesquisa descritiva e explicativa.

A despeito dessa diversidade de classificações, entende-se que, para que se possa conferir o devido rigor científico a esta pesquisa, é necessário proceder-se a uma caracterização, ou talvez classificação, da presente pesquisa dentro de determinadas categorias científicas. Tendo em vista os diferentes critérios de classificação adotados pelos autores pesquisados, visando identificar a tipologia de pesquisa presente nesta pesquisa, utilizou-se, de forma adaptada, os critérios utilizados em Kidder (1987), Andrade (2002), Gil (2002), Mattar (1999) e Raupp e Beuren (*in* BEUREN, 2012), das quais algumas categorias foram excluídas e outras acrescentadas. Assim, tomando-se como referência este primeiro critério de classificação utilizado por Andrade (2002, p. 19), Gil (2002, p. 41), Raupp e Beuren (*in* BEUREN, 2012, p. 80) quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser classificada em exploratória, descritiva e explicativa.

De acordo com Gil (2002, p. 42), “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.” O autor destaca que são típicas desse tipo de pesquisa aquelas que objetivam estudar as características de um grupo, o que é o caso da presente pesquisa, em que se pretende analisar as peculiaridades de Controle Interno em grandes empresas.

Mattar (1999, p. 86) também percorre esse caminho e pondera que se recorrerá à pesquisa descritiva “[...] quando o propósito for descrever as características de grupos, estimar

a proporção de elementos numa população específica que tenham determinadas características ou comportamentos e descobrir ou verificar a existência de relação entre variáveis.”

A pesquisa descritiva, igualmente, é abordada por Castro (1978, p. 66). No entanto, segundo esse autor, tal pesquisa relaciona-se à “[...] descrição pura e simples de cada uma das variáveis, isoladamente, sem que sua associação ou interação com as demais sejam examinadas.” Mais adiante, o autor explica que ela difere da pesquisa explicativa, porque, nessa última, busca-se “[...] estudar o nexos, a associação entre duas ou mais variáveis.” Portanto, no que diz respeito à relação entre variáveis, a visão de Castro (1978) difere da de Gil (2002) e da de Mattar (1999).

Andrade (2002, p. 19-20) acrescenta outra perspectiva na qual, em pesquisa descritiva, “[...] os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles.” Ou seja, delinea a realidade como é, mostra como as coisas funcionam. Salomon (1999, p. 160) corrobora essa visão, dizendo que a pesquisa descritiva compreende “[...] descrição, registro, análise e interpretação de natureza atual ou processos dos fenômenos.” Acrescenta, ainda, que é um tipo de pesquisa que muito se utiliza da comparação e do contraste. Entende-se que este estudo compreende as características apontadas pelos autores.

Considerando-se, então, que a pesquisa descritiva busca investigar determinado fenômeno e descrever suas características tais como ocorrem, isto é, sem que exista interferência do pesquisador, e considerando que está nos propósitos desta monografia investigar a realidade das práticas de Controle Interno, é que se pode dizer que esta pesquisa é do tipo descritiva. Essa classificação também é confirmada no que se refere ao objetivo pretendido, haja vista a posição de Salomon (1999) de que estudos desse tipo são descritivos.

Em se tratando da natureza do problema de pesquisa, Salomon (1999, p. 157) destaca que “o problema detectado é que dita o tipo de pesquisa científica a ser empreendida.” Nesse particular, ele entende que a pesquisa pode ser teórica ou pura, aplicada e teórico-aplicada. Aqui, optou-se por considerar numa única categoria as pesquisas denominadas: básica, pura, fundamental, teórica ou, ainda, pesquisa não empírica. Noutra categoria, tem-se a pesquisa aplicada ou aquela tratada por alguns, como pesquisa empírica.

Segundo Parra Filho e Santos (2000, p. 17), “conforme o seu objetivo, a pesquisa é pura, básica ou teórica quando não tem por finalidade a utilização prática, mas contribui para o avanço do conhecimento da teoria estudada.”

Visão um pouco mais detalhada é apresentada por Demo (2000, p. 20), ao conceber a pesquisa teórica como aquela “[...] dedicada a reconstruir teorias, conceitos, ideias, ideologias, polêmicas, tendo em vista, em termos imediatos, aprimorar fundamentos teóricos e, em termos mediatos, aprimorar práticas; [...]”

De acordo com Theóphilo (2004, p. 46), a pesquisa básica “[...] visa à produção de conhecimentos por meio de conceitos, tipologias, verificação de hipóteses e elaboração de teorias.” Já a pesquisa aplicada, segundo o mesmo autor, “[...] objetiva a elaboração de diagnósticos, identificação de problemas e busca de soluções.”

Yates (*apud* CASTRO, 1978, p. 59), por sua vez, considera pesquisa básica aquela em que o pesquisador está interessado em teoria, ou seja, é um “[...] tipo de estudo sistemático que tem a curiosidade intelectual como primeira motivação e a compreensão como principal objetivo.” Na visão do mesmo autor, a pesquisa aplicada compreende “[...] o tipo de estudo sistemático motivado pela necessidade de resolver problemas concretos.”

Cabe ressaltar, entretanto, que Gil (2002, p. 17) considera inadequado discutir a pesquisa pura e a aplicada como se fossem mutuamente exclusivas, e justifica que “[...] a ciência objetiva tanto o conhecimento em si mesmo quanto as contribuições práticas decorrentes desse conhecimento.” Demo (2000, p. 22) adverte que nenhum tipo de pesquisa é autossuficiente e que, em termos práticos, mesclam-se os diversos tipos, acentuando mais esse ou aquele tipo de pesquisa. Diante da fundamentação teórica, a pesquisa classifica-se:

QUADRO 1 – CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

PESQUISA	PROCEDIMENTOS	MÉTODO
Quanto aos objetivos	Descritiva	Qualitativa
Quanto aos procedimentos	Levantamento e estudo bibliográfico	Qualitativa Estudo de caso
Quanto à abordagem problemática	Aplicação de questionário estruturado com perguntas fechadas. Análise informações e relatórios da organização	Quali-quantitativo

Assim, quanto aos objetivos a pesquisa classifica-se como descritiva qualitativa; quanto aos procedimentos classifica-se em levantamento e estudo bibliográfico, qualitativa do tipo estudo de caso; quanto à abordagem problemática os procedimentos utilizados foram aplicação de questionário estruturado com perguntas fechadas e análise informações e relatórios da organização quali-quantitativo.

### **3.2 Instrumentos de Coleta e Análise de Dados**

A pesquisa deu-se através de levantamento da legislação, focando a área pública municipal, com fundamentação em leis, regimentos internos, decretos, instruções normativas, publicações e livros editados por órgãos oficiais, portarias e pareceres, que poderão ser utilizados como parâmetros em nosso estudo.

No desenvolvimento do trabalho, coletaram-se dados de fontes primárias, por meio de questionário estruturado, apresentado aos Gestores responsáveis pelo Ordenamento da Despesa da Prefeitura de Manaus.

Relativamente à análise desses dados, utilizou-se de instrumentos estatísticos, dada a importância desta etapa da pesquisa, pois conforme argumenta Castro (1978, p. 119), “a análise dos dados é o núcleo central da pesquisa.” Do mesmo modo, Salomon (1999, p. 231) adverte que “[...] as conclusões da pesquisa são a consequência da análise.” Também Kidder (1987, p. 3) ressalta a importância quando afirma que “[...] as técnicas de mensuração nas ciências sociais estabelecem rigorosos requisitos sobre o que constitui uma evidência.”

No mesmo sentido, Salomon (1999, p. 231), argumenta que “a análise consiste no emprego de técnicas derivadas da lógica, da matemática, da estatística e tem por finalidade fornecer ao pesquisador os elementos de inferência.” Portanto, depois de estabelecidos os objetivos da pesquisa, bem como o instrumento a ser utilizado para coletar os dados, a etapa seguinte consistiu em estabelecer como tais dados seriam organizados e analisados a fim de buscar resposta, ao problema de investigação.

Desse modo, cada aspecto do Controle Interno captado por uma questão constante do instrumento de coleta de dados (questionário) foi considerado como uma variável e à luz dos objetivos da pesquisa, os dados foram tratados e analisados por meio de estatística.

A pesquisa foi realizada durante os meses de setembro e outubro de 2014, nas dependências das Secretarias que compõem a Administração Direta da Prefeitura de Manaus,

envolvendo a ação desenvolvida pelos responsáveis pelos serviços de Controle Interno implantado em cada órgão.

Utilizou-se como forma de levantamento de dados questionário estruturado com perguntas fechadas aplicado a vinte e quatro Secretários Municipais que exercem o cargo de direção na administração direta da Prefeitura de Manaus.

De posse dos dados coletados através do instrumento de pesquisa citado, realizou-se um mapeamento conforme categorização das respostas, que foram expostas no item resultado da pesquisa sob a forma de gráficos, com seus respectivos comentários e análises.

Feitas todas essas ponderações, pode-se discutir a questão das medidas, das escalas e das variáveis utilizadas neste estudo. Para Kaplan (1975, p. 182), “A medida, em seus mais amplos termos, pode ser vista como atribuição de números a objetos (ou acontecimentos ou situações), de acordo com certa regra.” Mattar (1999, p. 194) trilha o mesmo caminho quando afirma que “O processo de medição consiste em associar números a um objeto, que, segundo uma regra estabelecida, passa a representar as quantidades de suas características ou atributos.”

De acordo com a visão de Mattar (1999, p. 194), não se mede o objeto em si, mas as suas características ou atributos. Tendo isso como base, nesta pesquisa não se está medindo a função do Controle Interno em si, mas a realização das suas atividades e funções, sua posição hierárquica dentre outras características. É importante lembrar que uma característica essencial da entrevista é tentar incorporar objetividade de tal forma que todas as variáveis perguntadas possam ser medidas igualmente. Procurou-se atentar rigorosamente para este aspecto.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta a descrição e análise dos dados coletados como parte do cumprimento dos objetivos específicos da pesquisa, norteados pela questão-problema sobre *a percepção dos Gestores em relação à ação da Controladora Geral do Município de Manaus no monitoramento dos trabalhos desenvolvidos nas Unidades de Controle Interno*. Desta forma, inicialmente apresenta-se uma breve exposição do perfil da unidade de análise e, posteriormente, demonstram-se os resultados específicos.

### 4.1 Breve Perfil da Unidade de Análise

A unidade de análise foi um órgão da Administração Pública Municipal, denominada Controladoria Geral do Município, que exerce a função de Controle Interno do Poder Executivo responsável por controlar, assessorar, supervisionar, sugerir e proteger as contas da Prefeitura Manaus.

A referida Unidade foi criada inicialmente em 1997, como Auditoria e, posteriormente em 2006, redimensionada, através da reforma administrativa para Controladoria. Assim, se cumprindo as normas previstas nos art. 70 e 74 da Constituição Federal, art. 39 da Constituição Estadual, os art. 24 e 162 da Lei Orgânica do Município de Manaus, bem como os artigos 75 e 76 da Lei Federal nº. 4.320/64, com uma estrutura organizacional em implantação, atuando com firmeza e austeridade em sua esfera de competência.

Em 2009 a Controladoria passou por sua pior fase existencial, uma vez que a Lei nº 1314, de 04 de março de 2009, extinguiu o órgão e o transformou em subsecretaria, subordinada à Secretaria Municipal de Finanças, passando a ser chamada de Secretaria Municipal de Finanças e Controle Interno. Com a edição da Lei nº 1522, de 27 de outubro de 2010, foi novamente criada a Controladoria Geral do Município - CGM e instituído o Sistema Integrado de Controle Interno do Poder Executivo, com Regimento Interno aprovado pelo Decreto nº 0872, de 12 de maio de 2011.

Com a mudança de governo o município de Manaus estabeleceu por meio das Leis Delegadas nº 01 e 10/2013, seu órgão central de controle interno, na responsabilidade da Secretaria Municipal de Finanças, Tecnologia da Informação e Controle Interno - SEMEF, com a missão de zelar pela qualidade e regularidade na aplicação dos recursos públicos,

contribuindo para o bem-estar da sociedade manauara, por meio de atividades de auditoria, fiscalização, racionalização de recursos e acompanhamento da gestão.

A partir do modelo de gestão instituída pela Lei Delegada nº 01 e 10/2013, o órgão central de controle interno do Poder Executivo passou mais uma vez a ser denominado Subsecretaria de Controle Interno – SUBCI, uma unidade da Secretaria de Finanças, Tecnologia da Informação e Controle Interno - SEMEF, responsável pelo Sistema Integrado de Controle Interno do Poder Executivo, com a finalidade assistir diretamente o Secretário da SEMEF no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências atinentes, à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Municipal.

No desempenho das atividades de Controle Interno, a SEMEF, através da SUBCI, procurou atuar de forma preventiva, em ampla interação com os gestores municipais, contribuindo para o fortalecimento da integridade da gestão pública e propiciando a necessária correção de rumos em relação ao alcance dos objetivos das políticas públicas.

#### **4.2 Ações de Acompanhamento de Gestão realizadas pelo Órgão de Controle Interno da Prefeitura de Manaus**

De acordo com dados apresentados no Relatório de Controle Interno contido na Prestação de Contas Anual da Prefeitura de Manaus do exercício de 2014, o órgão central de Controle Interno estabeleceu seu planejamento com atividades e projetos alinhados aos objetivos estratégicos com base no Capítulo I da Lei Delegada nº 01/2013, mediante o estabelecimento de metas periódicas. Para cada atividade foram definidas etapas com indicação de seus respectivos responsáveis, produtos e prazos, o que permitiu um efetivo acompanhamento do plano estabelecido. A aferição dos resultados das metas fixadas para o exercício confirma o alcance de, praticamente, a totalidade das ações previstas.

Ressalta-se, também, a metodologia de planejamento utilizada para a definição das ações de governo acompanhadas ao longo do exercício, as quais são priorizadas e estudadas em decorrência do processo de hierarquização baseado em variáveis de materialidade, relevância e criticidade. Nessa vertente de avaliação da execução orçamentária, a SUBCI/SEMEF intensificou a interlocução com os gestores municipais, adicionando ao processo etapa de validação da estratégia de acompanhamento da gestão com reuniões periódicas das equipes de auditoria com o corpo diretivo das Unidades Gestoras e atividades

de suporte à gestão, para equalização e resolução das inconsistências. Essa fase foi essencial para garantir a legitimidade do trabalho.

Por meio das atividades de avaliação dos resultados da gestão e ações de orientação e capacitação de agentes setoriais, procurou-se aumentar a percepção dos gestores quanto ao papel do órgão de Controle Interno, como parceiro para a melhoria da sua gestão, assim como fortalecer a abordagem dos controles nos objetivos finalísticos. Nesse contexto, o órgão desenvolve, entre outras ações:

- Intensificação dos trabalhos junto aos gestores, mediante postura proativa, com intervenções preventivas sobre questões verificadas ao longo do exercício, através de ciclos de auditoria e ações de suporte à gestão. As verificações são discutidas e tratadas tempestivamente, evitando a continuidade dos problemas com a definição compartilhada das medidas a serem adotadas, cujas recomendações visam, a melhoria do processo de trabalho para o fortalecimento dos controles internos primários;

- Fortalecimento das parcerias com outros órgãos, mediante a realização de trabalhos conjuntos, em especial, com o próprio Tribunal de Contas do Estado – TCE/AM, através de cursos e compartilhamento de informações;

- Fortalecimento do controle preventivo por meio da oferta contínua de orientações e capacitações sobre temas relacionados à atuação do controle interno;

- Promoção de ações para a transparência e o controle dos investimentos oriundos de recursos públicos municipais próprios e de financiamentos, gastos com a limpeza pública, análise de processos licitatórios e contratações, serviços em tecnologia da informação, contratação de artistas e apoio a eventos, recursos de transferências voluntárias, dentre outros.

Nesse sentido, o órgão vem participando das reuniões com equipes técnicas das Unidades Gestoras, dando suporte à gestão, acompanhando as providências alinhavadas para o monitoramento dos gastos e elaborando pareceres técnico/jurídicos que orientam os gestores de procedimentos que devam tomar à luz do controle interno.

Do ponto de vista da reestruturação organizacional, visando fortalecer a atuação do órgão teve redefinida sua missão, conforme o art.º 2º, V do Regimento Interno da SEMEF, aprovado pelo Decreto 2.683, de 27 de dezembro de 2013: “Guardar e zelar pelo cumprimento dos princípios e normas que regem a Administração Pública e o Controle Interno”.

#### 4.2.1 ACOMPANHAMENTO DA GESTÃO

No contexto de redirecionamento estratégico, a política setorial do órgão foi estabelecida em seu planejamento, alicerçada e condensadas em discussões e reflexões realizadas internamente, que envolveu as áreas de atuação e correspondentes equipes.

Para implementação dessa política, foram priorizadas ações voltadas para implantação do controle interno preventivo (suporte à gestão), de auditorias especializadas (acompanhamento da gestão) e da gestão transparente, as quais foram formalizadas por meio da proposta de Plano de Ação e Metas – PAM e Plano de Trabalho Anual de Auditoria - PTAA. Juntas, as ações contemplam as áreas de controladoria, auditoria e transparência, objetivando a transparência, a equidade, a participação e a democracia, valores inerentes ao Controle Interno da Prefeitura de Manaus

Com a implantação do referido modelo, o exercício da função de controle interno contribuiu para melhoria do processo de decisão das diversas unidades governamentais e para a elevação dos níveis de eficiência e de eficácia da gestão governamental, evitando que os erros e os problemas na administração pública não sejam identificados apenas *a posteriori*, orientando os gestores durante a realização dos processos para que esses erros não voltem a ocorrer.

As ações de auditorias em processos, programas de governo e áreas especializadas, por sua vez, consiste em atividades de auditoria focadas na avaliação dos controles internos e na análise de processos específicos, programas de governo e áreas especializadas (obras e tecnologia da informação, comunicação, compra e serviços), agregando valor às abordagens tradicionais de auditoria interna, segundo as áreas de abrangência adotadas, quais sejam:

- Gestão Orçamentária – Avaliar o cumprimento das diretrizes estabelecidas em lei e a eficácia da execução orçamentária;
- Gestão Financeira - Verificar o cumprimento das disposições legais e regulamentares dos procedimentos de controle dos registros de recebimento, pagamentos, direitos e obrigações patrimoniais e financeiras;
- Gestão Patrimonial - Avaliar a legalidade economia, eficiência e eficácia no gerenciamento dos bens patrimoniais;
- Gestão de Suprimento de Bens e Serviços - Verificar o cumprimento das disposições legais, a economia, a eficiência na aquisição de bens e serviços, uso dos recursos

e a eficácia dos controles da gestão de suprimentos, em conformidade com as etapas: processos licitatórios, contratações diretas (dispensas e inexigibilidades), contratos de obras, compras e serviços, convênios e gerenciamento de estoques;

- **Gestão de Pessoas** - Avaliar a adequação do gerenciamento dos recursos humanos tendo em vista a realização dos objetivos da gestão, com observância dos princípios fundamentais da Administração Pública, bem como os Planos de Cargos, Carreiras e Salários Gerais e Específicos;

- **Controle da Gestão** - Avaliar a adequação dos aspectos de organização, o controle interno dos órgãos e os mecanismos de controle social em face das disposições legais e recomendações dos controles externos, tendo em vista a regular execução de suas metas e objetivos; e

- **Gestão Operacional** - Avaliar a consistência e cumprimento dos objetivos e metas definidos pela Entidade, os indicadores de desempenho e os resultados operacionais.

Essas atividades de auditoria têm foco na gestão e visam a contribuir para a consolidação do controle interno preventivo, na medida em que poderão aferir a eficácia dos controles implantados, propondo ações necessárias ao seu aprimoramento.

Segue, de maneira sucinta, quadro referente aos instrumentos adotados pela novel metodologia aplicada às áreas de controladoria, auditoria, procedimentos e normativos.

QUADRO 2: METODOLOGIA, PROCEDIMENTOS E NORMATIVOS

<b>ATIVIDADES</b>	<b>REALIZAÇÕES</b>
<b>Ciclos de Auditoria</b>	4 Ciclos Trimestrais de Auditoria
<b>Normas</b>	- Proposta de Regulamentação de Convênios e Congêneres; - Proposta de Regulamentação de Tomada de Contas Especial – TCE; - Proposta de Manual de Elaboração de Normas Técnicas de Auditoria e Controle Interno.
<b>Checklists (revisão e conclusão)</b>	Análise Contratual, Concessão e Prestação de Contas de Adiantamento, Adesão de Ata de Registro de Preço – ARP, Concessão e Prestação de Contas de Diárias, Convênios – Recursos Próprios, Convênios – Recursos Federais, Compensação de Créditos Tributários, Dispensa e Inexigibilidade de Licitação, Dispensa de Licitação – Pequeno Valor, Execução da Despesa: Empenho, Liquidação e Pagamento, Área de Controle da Gestão, Área de Suprimento de Bens e Serviços, Área de Pessoal, Área Financeira, Área Patrimonial, Área Orçamentária e Área Operacional, Pregão, Processo Licitatório, Parcerias Público-Privadas – PPP, Instrução Processual, Contratação por Inexigibilidade de Licitação para Profissional do Setor Artístico.
	Elaboração de Formulários e Instruções de Preenchimento do Acompanhamento do PPA e LOA (Avaliação do Cumprimento das Metas e dos Custos das Ações; Avaliação dos Indicadores; e Acompanhamento Financeiro dos Programas), para fins de Auditoria de Acompanhamento da Gestão – Área Operacional; Monitoramento de

<b>Formulários</b>	Recomendações; Auditoria Especial Merenda Escolar.
<b>Questionários</b>	Três aplicações que serviram de instrumento na Auditoria Especial realizada no Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE / Merenda Escolar, junto às escolas de Secretaria Municipal de Educação – SEMED / Gestores, Escolas e Conselho de Alimentação Escolar – CAE Manaus.
<b>Mapeamento e Fluxos de Processos</b>	Áreas de Auditoria (Acompanhamento da Gestão e Prestação de Contas Anual de Governo); Normas e Procedimentos.
<b>Coletânea Legislativa</b>	Acompanhamento e disponibilização da legislação de interesse do Controle Interno (DOM).

Fonte: DNTPA/SUBCI

#### 4.2.2 RESULTADOS DA ATUAÇÃO

Os resultados da atuação do órgão são analisados sob a perspectiva do modelo de Gestão Pública por Resultados - GPR, na ótica das atividades realizadas em cada uma das áreas finalísticas e de apoio e em observância aos aspectos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial.

De acordo com o modelo, verifica-se que, dos três indicadores de resultado setorial relacionados no quadro abaixo, os dois primeiros fazem parte do Painel de Atuação de Controle e o último, constitui o Painel de Satisfação do Usuário.

QUADRO 3: INDICADORES DE RESULTADOS SETORIAIS

<b>INDICADORES DE RESULTADOS SETORIAIS</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Recomendações Reincidentes de Auditorias	<b>201</b>	<b>165</b>	<b>274</b>
Percentual de Dias no Ano de Inscrição no CAUC <sup>1</sup>	<b>30%</b>	<b>40%</b>	<b>83%</b>
Satisfação do Usuário com as Ferramentas de Auditoria	-	<b>98%</b>	<b>98%</b>

Fonte: DCI I e II/SUBCI ( <sup>1</sup> ) Informação extraída da Subsecretaria do Tesouro/SEMEF

Registre-se que o indicador “Recomendações Reincidentes de Auditoria”, o qual faz parte do Painel de Controle da GPR, expressa, em números, as ações de auditoria que

resultarão em medidas a serem implementadas pelos órgãos e entidades para sanar fragilidades detectadas na realização de atividades de auditoria.

A ação proposta, quando apresentada, é aplicada pela Unidade Gestora e será objeto de acompanhamento e monitoramento pelo órgão central de Controle Interno, sendo considerada eficaz quando a impropriedade detectada anteriormente deixar de ser recorrente em novas atividades realizadas.

Nesse contexto, o referido indicador, denota a existência de espaço para elevação da qualidade das ações propostas e implementadas pelos órgãos e entidades que são objeto de atividades de auditoria, a partir da própria validação realizada pelo órgão de controle.

Relativamente ao indicador “Percentual de Dias no Ano de Inscrição do Município no CAUC”, o qual também faz parte do Painel de Controle da GPR, infere-se que expressa o percentual quanto à quantidade de dias em que o Município de Manaus permanece inscrito no Cadastro Único de Convênios - CAUC, em relação à quantidade de dias úteis do ano.

Observa-se que tal indicador apresenta crescimento de quarenta e três pontos percentuais, saindo de 40% para 83% entre 2013 e 2014, evidenciando que ainda há grande espaço para os órgãos e entidades do Município adotarem medidas que efetivamente contribuam para evitar essa situação.

Quanto ao Painel de Satisfação do Usuário, as Unidades Gestoras, quase que unânimes aprovaram a atuação das ferramentas de auditoria. Por outro lado, além do esforço em se atingir esses resultados satisfatórios, ainda há espaço para os órgãos e entidades do Município adotarem medidas que efetivamente contribuam para evitar essa situação.

#### 4.2.3 GESTÃO DE CONTROLE INTERNO

Inicialmente, convém historiar, que as atividades de auditoria realizadas pelo Controle Interno nos órgãos e entidades municipais estão categorizadas nas modalidades de acompanhamento da gestão, preventiva e especiais.

As práticas desenvolvidas com vistas ao acompanhamento da gestão foram estruturadas em vertentes que albergam ações relacionadas ao controle interno preventivo, acompanhamento das contas de governo e a reformulação do Portal da Transparência.

Todas essas ações redundaram num total de 1000 atuações, como se pode constatar detalhadamente em números, conforme quadro a seguir demonstrado:

QUADRO 4 - ACOMPANHAMENTO DA GESTÃO DE CONTROLE

ATIVIDADES	REALIZAÇÕES	
	2013	2014
Estudos Técnicos Preliminares (Sistemas Informacionais)	-	3
Análise de Viabilidade Técnica (Sistemas Informacionais)	-	3
Projetos Básicos (Sistemas Informacionais)	-	3
Acompanhamento das Transferências Voluntárias de Entrada	75	59
Acompanhamento das Transferências Voluntárias de Saída	51	43
Nota Técnica	5	1
Plano de Auditoria	1	1
Programas de Auditorias	151	155
Ordens de Serviços	151	155
Solicitação de Auditoria – SA	348	419
Nota de Auditoria – NA	4	-
Auditoria Especial	1	3
Relatórios de Auditoria de Acompanhamento da Gestão	149	152
Relatório de Auditoria Especial	1	3
Plano de Providências Permanentes - PPPs	29	-
<b>TOTAL</b>	<b>965</b>	<b>1000</b>

Fonte: DCI I e II/SUBCI e DNTPA/SUBCI

Relativamente às auditorias programadas para o ano de 2014, foram realizadas 155 atividades, o que representa mais de 100% da meta, sendo 152 auditorias de acompanhamento da gestão e 3 auditorias especiais.

Não obstante o Acompanhamento da Gestão, dar continuidade ao monitoramento das ações que redundariam nos Planos de Providências Permanentes – PPPs - que se mostrou nesse ano de 2014 inviável -, a partir das recomendações emitidas pelas equipes de auditoria no âmbito da análise da gestão, através dos ciclos de auditoria, não encontrou receptividade técnica, onde deve merecer uma abordagem diferente em 2015.

É importante destacar outras atividades técnicas desenvolvidas pela SUBCI/SEMEF relativas à análise de processos, que podem se dar por manifestação técnica através de Laudos

Técnicos e Despachos Saneador. O primeiro, diz respeito a posicionamento técnico de alçada, ou seja, conforme o assunto expede-se a manifestação à luz do controle interno, seja do ponto de vista informativo quanto à análise conclusiva do assunto; já o despacho saneador, faz referência a providências de diligência, correção de atos, procedimentos ou juntada de documentos.

### **4.3 Ações da Controladoria Geral do Município de Manaus sob a Ótica dos Gestores**

Neste item será apresentada a pesquisa realizada que objetiva avaliar o controle interno da Prefeitura de Manaus pela percepção dos gestores em relação à atuação da Controladoria Geral. O controle interno é um mecanismo de auxílio técnico para o administrador público e instrumento de defesa do cidadão, contribuindo para salvaguardar os recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades.

Quanto à abordagem, este estudo será do tipo qualitativo. Pereira (1998, p. 21-22), ao caracterizar a pesquisa qualitativa, afirma que ela “[...] se ocupa da investigação de eventos qualitativos, mas com referenciais teóricos menos restritivos e com maior oportunidade de manifestação para a subjetividade do pesquisador”.

A amostra, com amplitude finita, foi não probabilística, do tipo acessibilidade ou conveniência. O instrumento da pesquisa foi o método survey, aplicado aos secretários Municipais que compõem a Prefeitura de Manaus, por meio de questionário com perguntas fechadas. Como resultado da pesquisa foi observado à ação fiscalizadora desenvolvida sobre as funções da Prefeitura e seus Gestores, uma obrigatoriedade presente nos ditames da legislação brasileira.

Portanto, no caso desta pesquisa, cada aspecto do Controle Interno captado por uma questão constante do instrumento de coleta de dados (questionário) é uma variável. À luz das questões e dos objetivos desta pesquisa, os dados foram tratados e analisados da forma como se discute a seguir.

Para a aplicação do questionário da presente pesquisa foram ponderadas algumas variáveis relacionadas ao objetivo pretendido da pesquisa, com uma argumentação crítica em torno das respostas apresentadas para questões pertinentes a cada um dos objetivos específicos. Para tanto, procurou-se inicialmente apurar o nível de conhecimento dos gestores, acerca dos conceitos de Auditar e Controlar.

Posteriormente, a argumentação centra-se em esclarecer se a existência do Controle Interno proporcionou melhorias às ações desenvolvidas pelas unidades administrativas pesquisadas, bem como em explicitar se a existência do Controle Interno burocratizou as ações desenvolvidas por cada unidade administrativa a qual estes gestores estão vinculados.

Na sequência, têm-se questões explicitando se na visão dos gestores, há convergência entre os serviços de Controle Interno de cada órgão e a Controladoria enquanto órgão institucionalizado. Por fim, menciona se a sua unidade de Controle Interno é atuante e se a ação da Controladoria Geral do Município no monitoramento dos trabalhos desenvolvidos nas unidades de Controle Interno é relevante.

As Tabelas 1 e 2 apresentam as respostas oferecidas pelos gestores, seguidos de gráficos com os respectivos percentuais, bem como a argumentação crítica em torno das referidas respostas.

**TABELA 1: PESQUISA ENTRE OS GESTORES DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA**

QUESTÕES		Concorda Totalmente	Concorda Parcialmente	Não Concorda
1	Na sua compreensão existe diferença entre Auditar e Controlar?	16	8	-
2	Sob sua ótica, a existência do Controle Interno na sua unidade administrativa melhorou as ações desenvolvidas por esse órgão?	18	6	-
3	A existência do Controle Interno na sua unidade administrativa burocratizou as ações desenvolvidas por esse órgão?	-	8	16
4	Na sua visão há convergência entre os serviços de Controle Interno de cada órgão e a Controladoria enquanto órgão institucionalizado?	14	6	4
5	Na sua visão o Controle Interno na Administração Municipal auxilia o Controle Externo.	20	4	
6	Na sua visão o Controle Interno na Administração Municipal não deve auxiliar o Controle Externo	-	3	21
7	Na sua percepção o servidor que atua no Controle Interno da sua unidade é atuante?	17	7	-
8	Na sua percepção a ação da Controladoria Geral do Município no monitoramento dos trabalhos desenvolvidos nas unidades de Controle Interno é relevante?	19	5	-

Fonte: Elaboração própria, (2015).

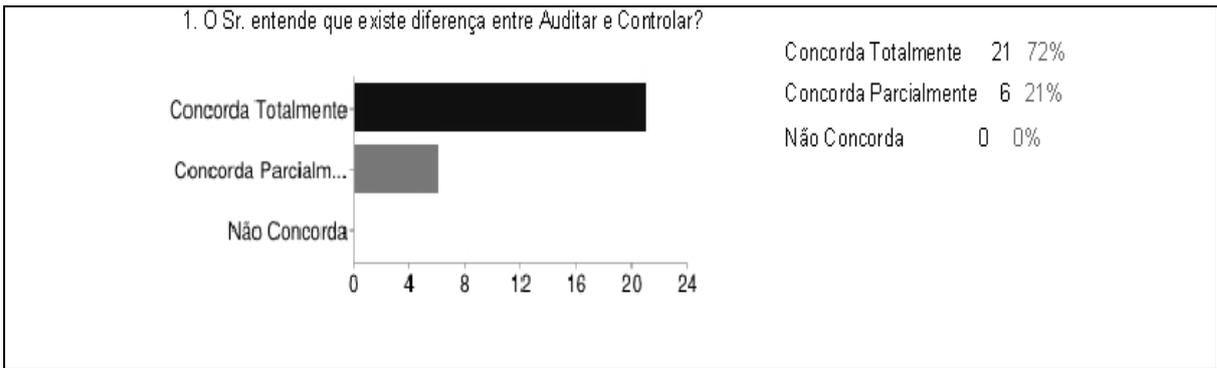
**TABELA 2: PESQUISA TRANSFORMADA EM PERCENTUAL (%)**

	<b>QUESTÕES</b>	<b>Concorda Totalmente (%)</b>	<b>Concorda Parcialmente (%)</b>	<b>Não Concorda (%)</b>
1	Na sua compreensão existe diferença entre Auditar e Controlar?	67	33	
2	Sob sua ótica, a existência do Controle Interno na sua unidade administrativa melhorou as ações desenvolvidas por esse órgão?	75	25	
3	A existência do Controle Interno na sua unidade administrativa burocratizou as ações desenvolvidas por esse órgão?	-	34	66
4	Na sua visão há convergência entre os serviços de Controle Interno de cada órgão e a Controladoria enquanto órgão institucionalizado?	58	25	17
5	Na sua visão o Controle Interno na Administração Municipal auxilia o Controle Externo.	83	17	
6	Na sua visão o Controle Interno na Administração Municipal não deve auxiliar o Controle Externo		14	86
7	Na sua percepção o servidor que atua no Controle Interno da sua unidade é atuante?	71	29	
8	Na sua percepção a ação da Controladoria Geral do Município no monitoramento dos trabalhos desenvolvidos nas unidades de Controle Interno é relevante?	79	21	

Fonte: Elaboração própria, (2015).

#### 4.3.1 RESULTADOS E DISCUSSÕES DA PESQUISA

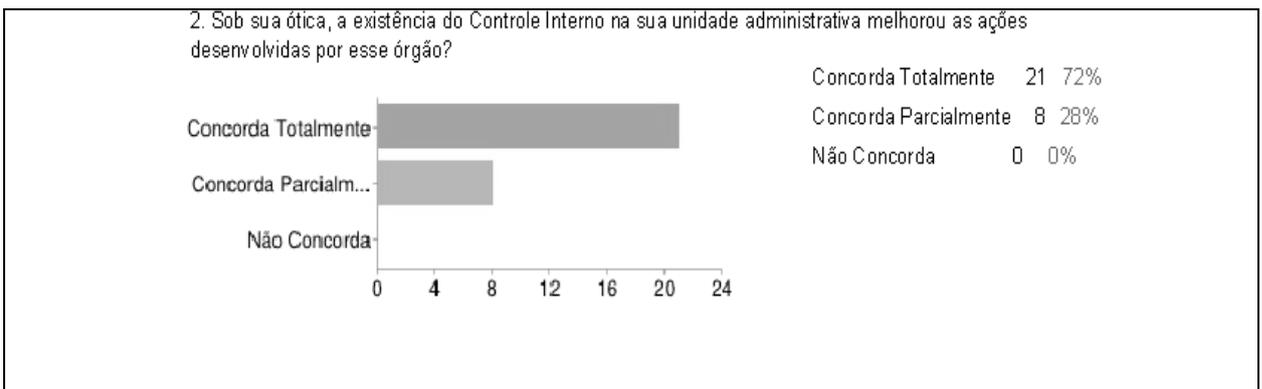
Ao considerar as variáveis relacionadas ao objetivo pretendido da pesquisa, iniciando com argumentação crítica, procurando apurar o nível de conhecimento dos gestores entre auditar e controlar observou-se que 72% dos respondentes entendem que existe diferença entre auditar e controlar e 21% tem pouco entendimento sobre o assunto, conforme gráfico 1.



**GRÁFICO 1: DIFERENÇA ENTRE AUDITAR E CONTROLAR**

**Fonte:** Elaboração própria de acordo com dados da pesquisa (2015).

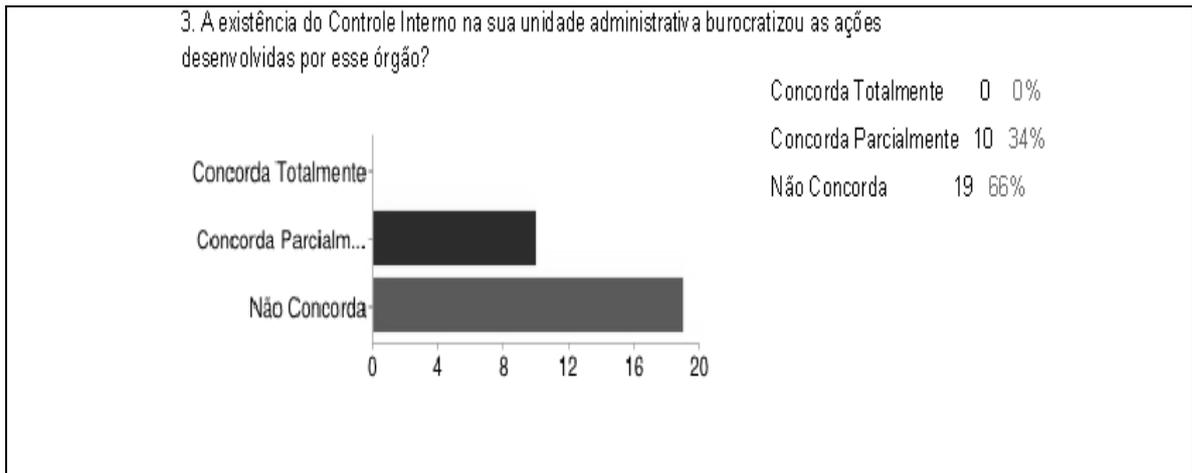
Na análise da percepção dos gestores quanto a ação do controle interno em sua unidade administrativa, chegou-se ao resultado que 72% concorda que melhorou a funcionalidade do órgão e 28%, não concordaram evidenciado no gráfico 2.



**GRÁFICO 2: MELHORIA DAS AÇÕES DO CONTROLE INTERNO**

**Fonte:** Elaboração própria de acordo com dados da pesquisa (2015).

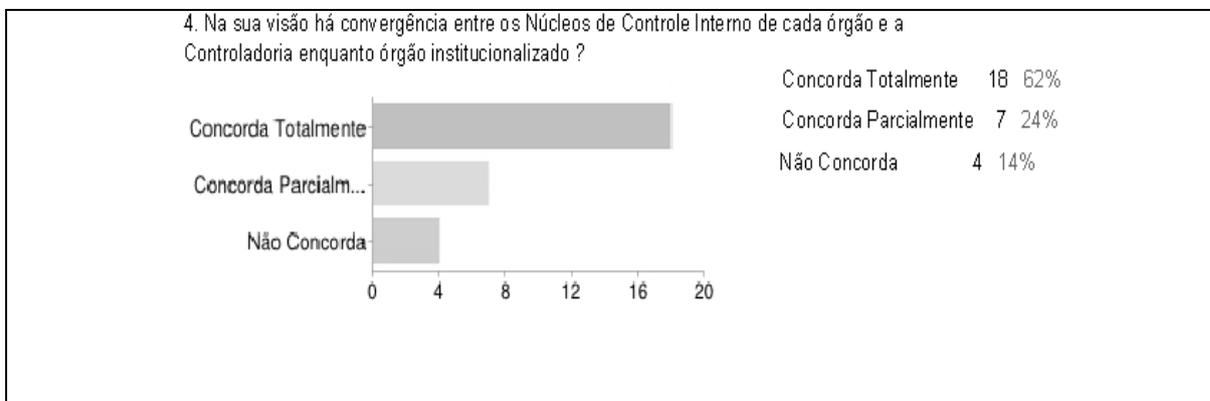
Já a variável relativa à burocracia atribuída pela existência do controle interno na unidade administrativa, 66% dos gestores respondeu que não burocratizou, mas auxiliou a desburocratizar o órgão e 34% informou que burocratizou, conforme gráfico 3.



**GRÁFICO 3: BUROCRACIA DAS AÇÕES DO CONTROLE INTERNO**

**Fonte:** Elaboração própria de acordo com dados da pesquisa (2015).

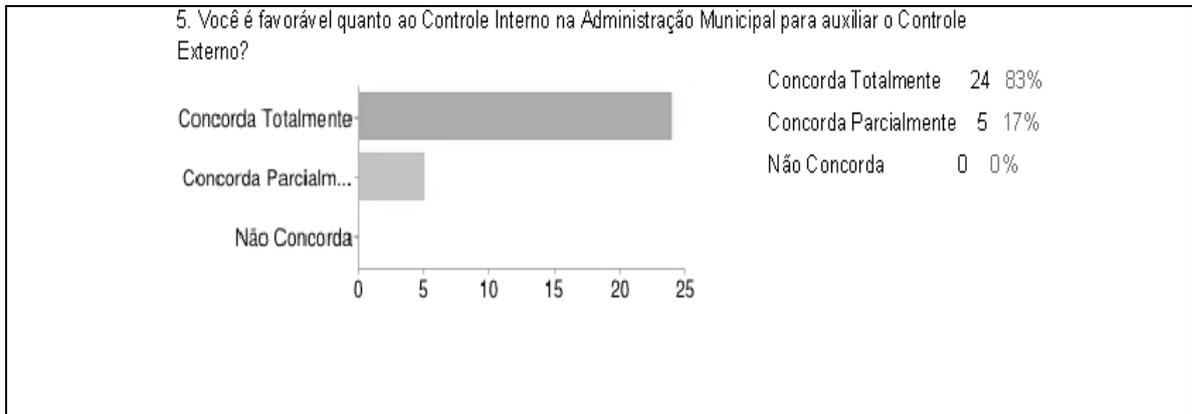
Em relação à convergência existente entre os controles internos nas unidades e a controladoria, 62% responderam que concordam com esta hipótese, 24% concordam parcialmente e 14% não concordam, caracterizando que o controle interno da Prefeitura de Manaus necessita passar por melhorias, conforme evidenciado no gráfico abaixo:



**GRÁFICO 4: CONVERGENCIA ENTRE OS NUCLEOS DE CONTROLE INTERNO E CONTROLADORIA**

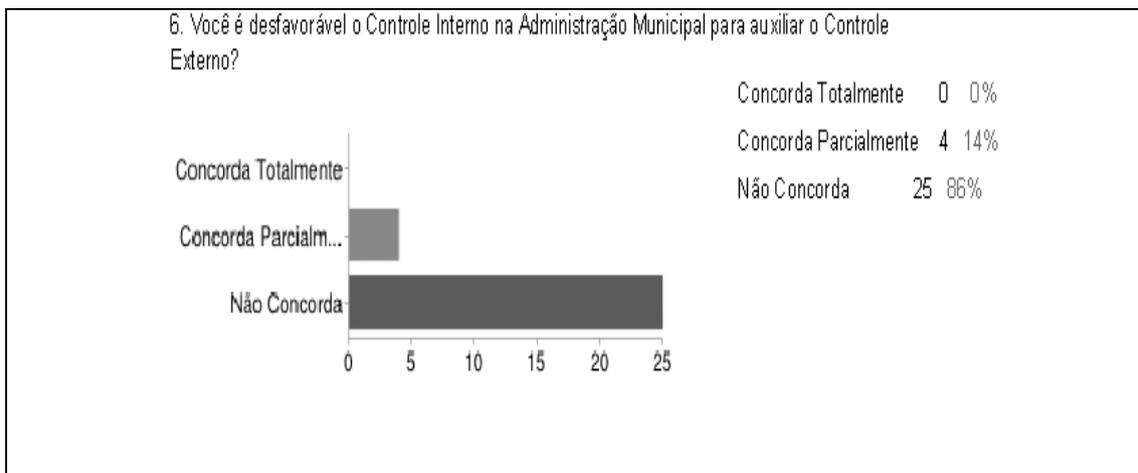
**Fonte:** Elaboração própria de acordo com dados da pesquisa (2015).

A visão dos gestores em relação a ser favorável ou desfavorável o controle interno na administração municipal como auxiliar do controle interno é demonstrada nos gráficos 5 e 6, onde na hipótese de ser favorável que o controle interno auxilie o controle externo, 83% concordam e 17% concordam parcialmente. Já a mesma questão realizada de forma a ser desfavorável, 86% não concorda e 14% concordam parcialmente, demonstrando um acréscimo de 3% em relação à hipótese anterior.



**GRÁFICO 5: FAVORÁVEL AO CONTROLE INTERNO AUXILIAR O CONTROLE EXTERNO**

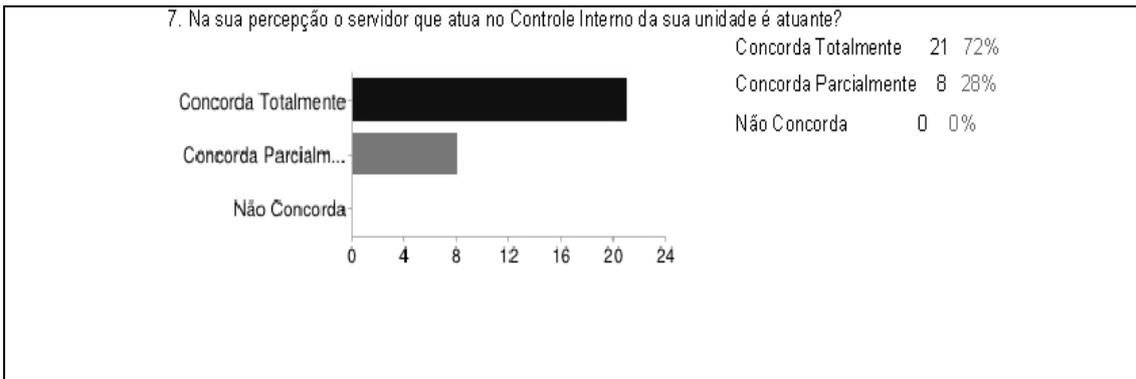
**Fonte:** Elaboração própria de acordo com dados da pesquisa (2015).



**GRÁFICO 6: DESFAVORÁVEL AO CONTROLE INTERNO AUXILIAR O CONTROLE EXTERNO**

**Fonte:** Elaboração própria de acordo com dados da pesquisa (2015).

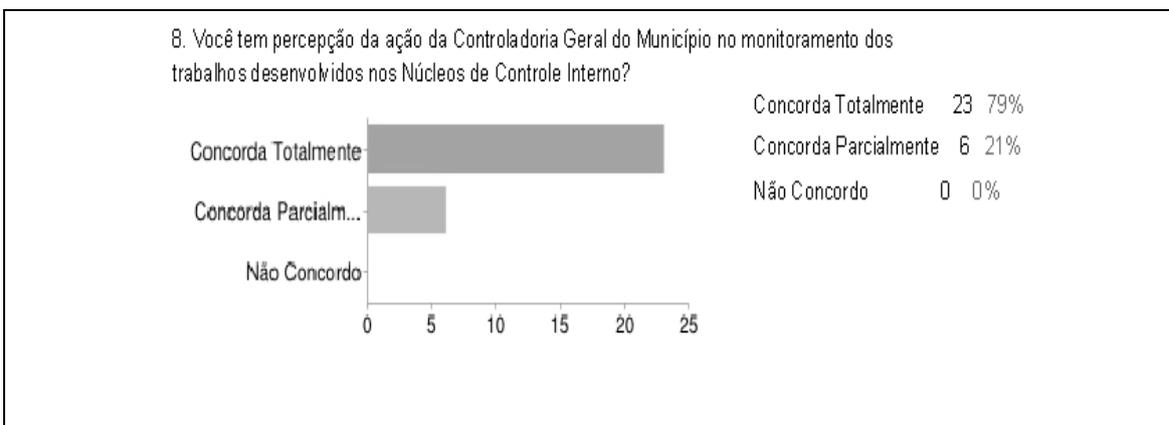
Quando se investiga a percepção dos gestores em relação a atuação do servidor que desenvolve os serviços de controle interno em sua unidade, observa-se que 72% dos respondentes afirmam que os mesmos são atuantes e 28%, afirmam terem pouca atuação. O que denota a necessidade de investimento em capacitação dessa categoria, demonstrado no gráfico 7.



**GRÁFICO 7: PERCEPÇÃO EM RELAÇÃO AOS SERVIDORES DE CONTROLE INTERNO**

**Fonte:** Elaboração própria de acordo com dados da pesquisa (2015).

Em última análise das hipóteses objetivou-se investigar a percepção dos gestores frente à relevância da ação da Controladoria Geral no monitoramento dos trabalhos desenvolvidos nas secretarias, onde 79% dos respondentes afirmam ser efetiva a atuação da Controladoria e 21% concordam parcialmente com esta hipótese, conforme gráfico 8.



**GRÁFICO 8: PERCEPÇÃO DA AÇÃO DA CONTROLADORIA**

**Fonte:** Elaboração própria de acordo com dados da pesquisa (2015).

## 5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Este trabalho tratou do Controle Interno no Município de Manaus, com vistas a verificar a percepção dos Gestores em relação à ação da Controladora Geral do Município de Manaus no monitoramento dos trabalhos desenvolvidos nas Unidades de Controle Interno.

O estudo da evolução do órgão de controle interno da Prefeitura de Manaus sob o aspecto normativo-administrativo demonstrou que após um período de instabilidade jurídica, houve ações de reestruturação jurídico-administrativas que tornaram o Sistema de Controle Interno mais integrado e eficaz. A partir da publicação de instrumentos legais a controladoria passou a ter maior autonomia administrativa. De modo geral, os resultados da pesquisa demonstraram dados positivos sobre a percepção dos gestores municipais de Manaus quanto à atuação da Controladoria Geral do Município enquanto órgão responsável pelo controle interno das ações municipais.

Examinando os modelos de controle no Brasil e na Colômbia Tello (2011) aduz que a análise histórica mostrou que, a despeito existir órgãos de controle desde a época colonial, as instituições sofreram modificações permanentemente, gerando insegurança jurídica e permitindo a captura por parte de poderes políticos.

Concluindo pesquisa sobre o mesmo tema, Castro (2007) conclui que 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 constante de contas à população. O pesquisador destaca também que a estruturação do controle interno da Administração deve agir de forma integrada, eficiente, sistêmica, sendo que para isso é necessária uma estruturação coerente, que destaque alguns pressupostos básicos de sua formatação.

Segundo os dados coletados durante a presente pesquisa, 79% dos gestores municipais demonstraram conhecer as ações da Controladoria Geral do Município junto às unidades descentralizadas. Confirmando esse indicador, 83% dos entrevistados demonstraram concordar com as ações da Controladoria Geral do Município enquanto órgão auxiliar do Controle Externo, exercido pelo Tribunal de Contas do Estado do Amazonas. Paradoxalmente, 66% dos gestores entrevistados não concordaram com a afirmação de que as ações da Controladoria Geral do Município tornam as ações mais burocráticas, enquanto que 34% dos respondentes concordam apenas parcialmente com essa afirmação.

Registre-se que esses resultados são diferentes daqueles encontrados por Silva (2011) como resultado de sua pesquisa, observando a existência de muitos entraves e obstáculos para a adoção de tal mecanismo nos diversos setores da administração pública. O autor relata tratar-se de questão de cultura, onde predominam a desinformação e conduta receosa, tanto dos servidores municipais quanto daqueles governantes que estão tentando fazer a coisa certa, devido a uma imagem totalmente distorcida no que tange à implantação do Sistema de Controle Interno – SCI nos municípios.

Portanto, tomadas em conjunto, as conclusões da presente pesquisa indicam uma percepção positiva das atividades e dos meios de atuação da Controladoria Geral do Município de Manaus perante seus jurisdicionados. Ante os resultados e conclusões, percebeu-se que há lacuna para expandir e melhorar o entendimento da teoria e das práticas do sistema de controle interno junto aos gestores municipais.

Este estudo reflete apenas uma pequena contribuição dada no sentido de alçar um cenário mais completo sobre os mecanismos de controle interno, haja vista sua complexidade e abrangência por se tratar de técnica que envolve aspectos legais, administrativos e sociológicos da relação entre sociedade e controle do poder público. O que se espera é que outros trabalhos se sigam a este com o propósito de encontrar novos e melhores achados do que os obtidos aqui. Insurge desse cenário a necessidade de maior aproximação da academia com as organizações públicas para que ambas se complementem e possam evoluir nas pesquisas e estudos sobre o tema.

Constatam-se diversas maneiras e abordagens científicas, metodológicas e mesmo filosóficas a respeito da existência, funcionamento e atribuições das unidades de controle interno junto às unidades e agentes públicos. Por outro lado, é consenso que a existência e o funcionamento do controle interno são instrumentos de proteção, transparência e controle dos atos da administração pública perante a sociedade, resguardando o interesse público e a boa aplicação dos recursos financeiros e patrimoniais do povo.

Durante a elaboração deste estudo sobre aspectos da Controladoria Interna, novas questões surgiram, as quais se configuram como oportunidades para pesquisas futuras e que poderiam trazer contribuições relevantes ao tema aqui abordado. Diante disso, relacionam-se algumas sugestões para o desenvolvimento de pesquisas futuras:

- aplicar uma análise fatorial para transformar o roteiro de entrevista aqui utilizado num questionário breve, porém completo, viável para ser aplicado a um número maior de entidades que compõem a estrutura administrativa da Prefeitura de Manaus. Isso se justifica

porque a entrevista, apesar de permitir maior profundidade na investigação, é muito trabalhosa para ser aplicada a um contingente maior de organizações;

- apurar em quais aspectos as práticas de Controle Interno diferem entre as Unidades que compõem a Administração Direta e Indireta da Prefeitura de Manaus;
- investigar as razões que justificam ou explicam o porquê das práticas serem diferentes entre as Secretarias Municipais.

Essas são algumas das várias questões que poderiam ser levadas em consideração pela comunidade acadêmica que se interesse pelo estudo dos sistemas de controle interno. Espera-se poder dar continuidade ao presente trabalho, desenvolvendo pesquisas que contribuam para esclarecê-las.

## REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. **O impacto do modelo gerencial na administração pública**. Brasília: Imprensa Nacional, 1997. (Cadernos da ENAP, nº.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.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- 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.
- \_\_\_\_\_. **Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BEUREN, L. M.; LONGARAY, A. A.; RAUPP, F. M.; SOUZA, M. A. B.; COLAUTO, R.D.; ORTON, R. A. B. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade, teoria e prática**. 3.ed. São Paulo. ATLAS 2012.
- BEZERRA FILHO, João Eudes. **Modelo Conceitual de Decisão e Apuração de Resultados: uma contribuição para avaliação da eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos**. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- 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.

\_\_\_\_\_. 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.

\_\_\_\_\_. In: SANTILLÁN, José Fernandez (Org.). Norberto Bobbio: o filósofo e a política (antologia). Trad. César Benjamin. Rio de Janeiro: Contraponto, 2003. 202

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.

\_\_\_\_\_. **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.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Diário Oficial, ano CXXXVIII, nº 86, p. 1-11, 2000.

\_\_\_\_\_. Lei 8.666, de 21/06/1993 – Lei das Licitações e Contratos Administrativos.

BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5.ed. Coimbra: Almedina, 1992.

\_\_\_\_\_. **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.

CARCASSONE, 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.

CATELLI, Armando. **Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON**. São Paulo. Atlas. 2001.

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.

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.

CASTRO, Rodrigo Pironte Aguirre de. **Controle interno na administração pública: uma perspectiva do modelo de gestão administrativa**. Dissertação de mestrado. Pontífica Universidade Católica do Paraná. Curitiba. 2007.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte a governança corporativa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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.

\_\_\_\_\_. **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. 2007. 203

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.

\_\_\_\_\_. **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.

\_\_\_\_\_. **Elementos de teoria geral do estado**. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DE CASTRO, Profº Rodrigo Pironti Aguirre. **Sistema De Controle Interno**. 2007. Tese de Doutorado. Universidade Positivo.

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

DEMO, Pedro. **Metodologia Científica em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 2000.

DI PIETRO, Maria Silvia Zanella. **Discricionariedade administrativa na constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991.

\_\_\_\_\_. **Parcerias na administração pública**: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Direito administrativo**. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **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.

\_\_\_\_\_. *Derecho Administrativo*. 10.ed. Buenos Aires – Madrid: Ciudad Argentina, 2004.

\_\_\_\_\_. *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. **Tomada de Contas Especial**. 2ª ed. Brasília. Brasília Jurídica. 1998.

\_\_\_\_\_. **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://cidadini.com.br/atuacao/2001/tcepe0011.htm>>. Acesso em: 1.o dez. 2007.

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. 204

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Controle da administração pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

- \_\_\_\_\_. **Curso de direito administrativo**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- FILHO, Willis Santiago (Org.). **Direito constitucional**: estudos em homenagem a Paulo Bonavides. São Paulo: Malheiros, 2001.
- FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- \_\_\_\_\_. **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.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- 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.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- \_\_\_\_\_. **Tratado de derecho administrativo**. 8.ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2003. Tomo I.
- GRAU, Eros Roberto; CUNHA, Sérgio Sérulo da (Coord.). **Estudos de direito constitucional**: em homenagem a José Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros: 2003.
- GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho, **Regime jurídico dos Tribunais de Contas**, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1992.
- 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. 205

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

\_\_\_\_\_. 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.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito administrativo.** São Paulo: Saraiva, 2005.

KAPLAN, David; MANNERS, Robert. **A Teoria da Cultura.** Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1975.

KIDDER, Louise. H. (1987) **Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais.** S. Paulo, EPU.

KHAIR, Amir Antonio. **Gestão Pública e Novos Modelos Organizacionais.** Apostila. Curso: MBA Controladoria na Gestão Pública – FIPECAFI. São Paulo. 2004.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Trad. João Batista Machado. 5.ed. Coimbra: Arménio Amado, 1979.

\_\_\_\_\_. 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.

LEI ORGÂNICA DO MUNICÍPIO DE MANAUS. Manaus, Amazonas. 2005.

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.

MACHADO JR, J. Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4320 Comentada.** 31ª ed. Rio de Janeiro: IBAM 2002/2003.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 1 v.

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.

\_\_\_\_\_. **Controle da administração pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

\_\_\_\_\_. **Nova crise do serviço público?** In: GRAU, Eros Roberto; CUNHA, Sérgio Sérvulo da (Coord.). Estudos de direito constitucional: em homenagem a José Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **O direito administrativo em evolução**. 2.ed. São Paulo: RT, 2003.

\_\_\_\_\_. **Direito administrativo moderno**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

\_\_\_\_\_. **Direito administrativo moderno**. 8.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

\_\_\_\_\_. **Direito administrativo moderno**. 10.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. 206

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1990.

\_\_\_\_\_. **Direito administrativo brasileiro**. 24. Ed. Atualizada por Eurico Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_. **Direito administrativo brasileiro**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **Direito municipal brasileiro**. 14.ed. Malheiros: São Paulo, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. Elementos de direito administrativo. São Paulo, **Revistas dos Tribunais – 1981**.

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.

\_\_\_\_\_. **Reforma administrativa: emenda constitucional n.º. 19/98**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. **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.

\_\_\_\_\_. **Mutações do direito administrativo**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito administrativo**. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

\_\_\_\_\_. **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.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Apostila. Administração Financeira e Orçamentária. Brasília. ed. Vestcon. 2005.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas, Organizações e Métodos**: uma abordagem gerencial /Djalma de Pinho Rebouças de Oliveira. – 13. ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

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. 207

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.

PARRO FILHO, Domingos e Santos, João Almeida. **Apresentação de Trabalhos Científicos: TCC, teses e dissertações**. 3 ed. São Paulo: Futura 2000.

PEREIRA, Luis Carlos Bresser. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 47, v.120, n.1, jan./abr. 1996.

\_\_\_\_\_. **Reforma do estado para a cidadania**: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. São Paulo: Editora 34, 1998.

\_\_\_\_\_. **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.

POLLIT, Christopher. *El gerencialismo y los servicios públicos: la experiencia angloamericana*. 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.

REIS, Heraldo da Costa – Em Busca da Transparência na Contabilidade Governamental – **Revista de Administração Municipal** – Rio de Janeiro – v. 39, n. 202, jan/mar 1992.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. Atlas. São Paulo. 2001.

RIBEIRO, Ana Clara Torres; GRAZIA, Grazia de. **Experiências de Orçamento Participativo no Brasil**, Período de 1997 a 2000. Rio de Janeiro. Vozes. 2003.

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. 208

SALOMON, 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, Francisco Lopes da. **O controle interno no setor público: um estudo na Prefeitura de Manaus.** Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Amazonas. Manaus/AM 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 5.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional positivo.** 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional positivo.** 22.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. Bens de interesse público e meio ambiente. **Revista Interesse Público,** Sapucaia do Sul, n.10, abr./jun. 2001.

\_\_\_\_\_. **Direito constitucional positivo.** São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo.** São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, Marcos Antônio Lessa. **A importância do sistema de controle interno para a eficiência e eficácia da gestão pública municipal, no âmbito do agreste meridional de Pernambuco.** Dissertação de Mestrado. EBAPE/FGV. 2011

SOARES, Maurélio. **Utilização e percepção das práticas de controle interno pelas administrações dos municípios da região da associação dos municípios do médio vale do Itajaí – AMMVI.** Dissertação de Mestrado. Universidade de Blumenau. 2010.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito administrativo econômico – Serviços públicos e regulação estatal – introdução às agências reguladoras.** São Paulo: Malheiros, 2002.

TEIXEIRA, Hélio Janny; SANTANA, Solange Maria. **Remodelando a Gestão Pública.** Ed. Edgard Blücher Ltda. São Paulo. 2003.

TELLO, Diana Carolina Valencia. **O controle da administração pública no Brasil e na Colômbia. Dissertação de Mestrado.** Universidade Federal do Paraná. 2011.

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

THEÓPHILO, Carlos Renato. **Pesquisa em contabilidade no Brasil: uma análise crítico epistemológica.** São Paulo, 2004. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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.

VANOSSI, Jorge Reinaldo. *Crisis y transformación del Estado Moderno.* In: CARCASSONNE, Guy; DORMÍ, José Roberto; VANOSSI, 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](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. **Ensaios de sociologia.** Trad. Waltensir Dutra. 5.ed. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1982.