

## O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal

### Internal Control in Brazilian Public Administration: Quality of Public Expenditure and Fiscal Responsibility

#### **JOSÉ MAURICIO CONTI**

Bacharel, Mestre, Doutor e Livre Docente em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (na qual é Professor Associado), Juiz de Direito em São Paulo.

#### **ANDRÉ CASTRO CARVALHO**

Bacharel, Mestre e Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo, Especialista em Direito Público, Advogado e Professor em São Paulo.

**RESUMO:** Este trabalho tem como propósito analisar alguns aspectos relacionados ao controle interno na Administração Pública brasileira. O controle interno é visto, sobretudo pela literatura contabilista, como uma das principais formas de controle na atividade pública. Por essa razão é que devem ser garantidas algumas prerrogativas a essas entidades, como, por exemplo, a autonomia funcional. Outra questão também observada é que a estruturação do sistema de controle interno de cada ente da Administração definirá a qualidade de seu gasto público. Além disso, o controle interno, modernamente, possui função essencial para uma gestão fiscal responsável no Brasil.

**PALAVRAS-CHAVE:** Controle; Administração Pública; controle interno; autonomia funcional; qualidade no gasto público; responsabilidade fiscal.

**ABSTRACT:** The purpose of this work is to analyze some aspects related to internal control in Brazilian public administration. Internal control is observed, especially by Accounting scholars, as one of the main forms of control on public activity. Therefore, certain prerogatives to those entities should be guaranteed, *e.g.*, like the functional autonomy. Another issue also discussed is that the form of the internal control system of each government entity will define the quality of its public expenditure. Moreover, the modern internal control in Brazil has an essential function to a responsible fiscal management.

**KEYWORDS:** Control; Public Administration; internal control; functional autonomy; quality of public expenditure; fiscal responsibility.

**SUMÁRIO:** 1 Introdução: a função de controle na Administração Pública; 2 O controle interno na Administração Pública; 3 O controle interno no ordenamento brasileiro; 3.1 Característica organizacional no controle interno brasileiro; 4 Modelos organizacionais de controle interno no direito comparado; 5 Controle interno e qualidade do gasto; 6 Controle interno e responsabilidade fiscal; 7 Síntese conclusiva; Referências.

## 1 INTRODUÇÃO: A FUNÇÃO DE CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA<sup>1</sup>

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, previa, já àquela época, o direito de *pedir a prestação de contas* ao agente público<sup>2</sup>, demonstrando a preocupação e a importância do controle das atividades e das finanças do governo. Surgiu inicialmente em razão da necessidade de controle sobre a arrecadação tributária, dado que, antigamente, era extremamente pessoal a relação entre contribuinte e Fisco. O Fisco, na realidade, era representado na personificação estatal da figura do arrecadador, o que facilitava a malversação dos recursos públicos e a corrupção dos agentes imbuídos dessa função<sup>3</sup>.

No Brasil, é interessante notar que os contabilistas registram as primeiras tentativas de organização do orçamento e da contabilidade com a vinda de D. João VI à Colônia. E, posteriormente, em 1908, com a criação do Erário Régio e Conselho da Fazenda, começou-se a semear a ideia de controle efetivo na Administração Pública<sup>4</sup>.

Na doutrina nacional, podemos encontrar alguns conceitos de controle, destacando-se o de Hely Lopes Meirelles<sup>5</sup>, para quem “controle, em tema de Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. E também Bento José Bugarin<sup>6</sup>, que define controle como sendo “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre os atos praticados por outro, de forma a verificar-lhes a legalidade e o mérito e assegurar a consecução dos interesses coletivos”.

A concepção de *controle* é apontada pelos estudiosos de Administração Pública como diversa nos países latinos e anglo-saxões. No primeiro caso, é sinônimo de “verificação ou exame”, consoante se pode constatar dos conceitos ora mencionados; já no segundo, de “guia, impulso corretivo”<sup>7</sup>, demonstrando a ideia de *proatividade* na prática anglo-saxã, pois se preocupa mais em prevenir erros do que apenas julgar

---

1 Todos os excertos de autores estrangeiros consistem em traduções livres a partir do original.

2 JOSÉ FILHO, Antonio. A importância do controle interno na Administração Pública. *Diversa*, a. 1, n. 1, p. 86, jan./jun. 2008.

3 Em interessante abordagem, Francisco Rivero Enciso (El control en la Administración Pública Federal. *Revista Contaduría y Administración*, n. 184, p. 76-79, ene./mar. 1997) demonstra a evolução do controle interno mexicano desde a época pré-colonial até os dias atuais, salientando a data de 1917 – período em que surge o sistema de controle interno adotado até o presente momento naquele país.

4 COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti; MOREIRA, Stenio da Silva; PINHO, Ruth Carvalho de Santana. A importância do controle interno na Administração Pública brasileira e a contribuição da contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública. IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul: 13 a 15 de agosto de 2003. Gramado/RS, p. 8.

5 *Direito municipal brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 562.

6 Controle das finanças públicas – Uma visão geral. *Revista do Tribunal de Contas da União*, n. 59, p. 12, 1994.

7 Esse conceito de correção é verificado nas ações das *Offices of the Inspector General* – OIGs nos Estados Unidos. Cf. SPINELLI, Mário Vinícius Claussen. Brasil e Estados Unidos: o sistema de controle interno do poder executivo federal em perspectiva comparada. *Revista da CGU*, 6. ed., p. 38, set. 2009. Com relação às OIGs, ver item 0 infra.

ou condenar após o seu cometimento<sup>8</sup>. Os doutrinadores dessa seara ligam a função de controle com o *planejamento* governamental, de forma que serviria como um instrumento de aferição da boa condução dos objetivos delimitados<sup>9</sup>. Constata-se ser esta última a direção para a qual se encaminha a moderna noção de controle, e para a qual estão sendo direcionadas as atividades dos órgãos que o exercem.

Em estudo recente, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE<sup>10</sup> entende a expressão “controle” como sendo

[...] o conjunto dos mecanismos que permitem normalmente assegurar a eficácia e a eficiência das atividades, a fiabilidade das informações produzidas e o respeito às leis e aos regulamentos aplicáveis. [...] Os controles internos são os métodos, as regras e as modalidades de organização da gestão que permitem aos dirigentes assegurar a legalidade, a eficiência, a relação custo-efetividade e a regularidade da ação conduzida.

Percebe-se, destarte, que o controle na Administração Pública começa a ganhar outros ares, indo além do mero controle *burocrático*, promovendo-se um verdadeiro controle *gerencial*. Jader Branco Cavaleiro e Paulo Cesar Flores<sup>11</sup> fazem interessante paralelo com os dois tipos de modelo: no primeiro, o controle limita-se à formalidade do processo, ou seja, se houve, *v.g.*, licitação para a construção de uma escola. No segundo caso, a Administração Pública trata o cidadão como cliente, verificando se os processos atingem os resultados almejados (se está havendo matrículas, se os alunos estão realmente aprendendo). Daí é que se poderá extrair também o conceito de *qualidade* no gasto público, que será, de forma breve, delineado posteriormente.

Conforme se pode observar, o controle moderno envolve a questão de avaliação dos aspectos formais, mas também, e principalmente, da eficiência dos atos administrativos. E, mesmo nos países latinos, como o Brasil, a verificação dos atos tem evoluído para um controle com base na prevenção, orientação e correção.

Outro aspecto é o fenômeno de *aziendalizzazione* da Administração Pública moderna, verificado, sobretudo, na Europa: há, realmente, novas concepções em gestão e programação da atividade governamental, com maior responsabilização dos dirigentes pela gestão da coisa pública. Assim, a função gerencial (*manageriale*) tem ganhado força dentro da Administração para melhores análises técnicas e econômicas da coisa pública<sup>12</sup>. Esse avanço pôde ser observado no Brasil com a

8 CARTES, Juan Eduardo Toledo. El control interno de la administración: modernización de los sistemas como una emergencia. VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá, 28-31 oct. 2003, p. 3.

9 SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. O papel do controle interno na Administração Pública. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 2, n. 2, p. 3, 2002.

10 La modernization du secteur public: modernizer la responsabilité et le controle. *L'Observateur: Synthèses OCDE*, p. 2, jui. 2005.

11 *A organização do sistema de controle interno municipal*. Porto Alegre, CRCRS; Atricon, 2007, p. 20.

12 CARDUCCI, Piero; SANTORUFO, Maria; ZINNO, Fulvia. La riforma dell'Amministrazione Pubblica e nuove forme di controllo nella Prefettura – Uffici Territoriali del Governo. *Instrumenta*, n. 22, a. VIII, p. 71-72, gen./apr. 2004.

consagração do *controle gerencial* pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000<sup>13</sup>.

## 2 O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Para situar o tema do controle interno, necessário esclarecer que o controle da Administração Pública encontra várias classificações, conforme os critérios que se queira adotar<sup>14</sup>.

Pelo critério do Poder que o exerce, identificam-se as categorias: a) do controle administrativo ou executivo, exercido pela própria Administração sobre seus atos; b) do controle legislativo ou parlamentar, exercido pelo Poder Legislativo e seus órgãos; e c) do controle judiciário, exercido pelo Poder Judiciário.

Quanto ao momento em que ocorre, o controle pode ser: a) prévio, exercido antes da realização do ato; b) concomitante, exercido durante a realização do ato; e c) subsequente, quando é realizado após a consumação do ato. Há, ainda, com relação ao objeto controlado: sobre atos ou sobre atividades.

A classificação que utilizaremos doravante, e consagrada na doutrina e na organização do sistema de fiscalização da maioria dos Estados, é aquela que leva em consideração o órgão controlador e sua posição em relação àquele que é controlado.

Nesse sentido, identificamos:

- a) o *controle interno*, que é exercido pela própria Administração, na forma que melhor explicitaremos ao longo do texto; e
- b) o *controle externo*, exercido pelo Poder Legislativo sobre os demais órgãos, com o auxílio do Tribunal de Contas.

No Brasil, consoante verificaremos no item seguinte, a existência de um órgão de controle interno é obrigatória para todos os Poderes nos diversos entes federativos, para exercer as funções que lhe são atribuídas nos termos do art. 74 da Constituição Federal.

A função a ser exercida pelo controle interno a que nos referimos, qual seja, de órgão que integra o sistema de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública (Constituição Federal, art. 70), não se confunde com as funções de controle administrativo do tipo “autocontrole” ou mesmo de “controle hierárquico”, que são formas também presentes em nosso ordenamento. O *autocontrole* é “a fiscalização exercida pela própria autoridade que editou o ato, ou responsável pela atividade sobre sua atuação; ocorre espontaneamente ou mediante provocação, neste último caso em decorrência de recurso

---

13 COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti; MOREIRA, Stenio da Silva; PINHO, Ruth Carvalho de Santana. *A importância...*, p. 11-12.

14 Conforme já exposto em CONTI, José Mauricio. *Direito financeiro na Constituição de 1988*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1998. p. 7-10.

administrativo – pedido de reconsideração – ou reclamação, abaixo-assinado, etc.”. E o *controle hierárquico* é a “verificação que os órgãos superiores realizam sobre os atos e atividades dos órgãos subordinados”<sup>15</sup>.

Assim, é importante destacar a diferenciação do autocontrole com o controle interno no Brasil. O controle interno ocupa-se da fiscalização das modalidades previstas no já mencionado art. 70 da Constituição Federal, sendo muito mais um instrumento de controle *financeiro* do que *administrativo*. Já o autocontrole é, substancialmente, mecanismo de controle administrativo, pois está ligado ao poder de revisão dos atos emitidos pela Administração Pública<sup>16</sup>.

No tocante a este último aspecto, Anastase Tachos<sup>17</sup>, em análise do sistema grego de controle da Administração e o direito de petição, ressalta ainda os problemas que podem ser levantados em um sistema de autocontrole, porque julgador e julgado estariam personificados na mesma pessoa, em contradição ao brocardo *nemo debet esse iudex in propria causa*. Porém, explica que tal problemática seria apenas aparente, pois não é a finalidade desse tipo de controle a *imparcialidade* e *objetividade* – corolários dos sistemas de julgamento em Tribunais –, mas que isso servirá, pelo menos, para conter as arbitrariedades em face do controle da legalidade dos atos.

Muitos entendem que o controle das atividades administrativas é uma forma de manifestação do poder hierárquico, porquanto os órgãos superiores fiscalizariam a atividade dos inferiores<sup>18</sup>. No caso do controle interno, não há esse pressuposto de relação de hierarquia ou subordinação. Não faria sentido em se conceber o órgão de controle interno como superior hierarquicamente perante o próprio órgão do qual faz parte.

Observa-se, na realidade, um caráter de *accountability horizontal* no controle interno, “[...] por se configurar como uma instância pertencente ao ambiente estatal com capacidade de monitorar e controlar seus próprios atos administrativos [...]”<sup>19</sup>. Assim, não há dúvidas de que ocorre uma *separação de funções* da Administração Pública, com a função *executora* dos atos sendo policiada pela função *controladora*. Rodrigo Oliveira de Faria<sup>20</sup> exemplifica com o regime de empenho,

15 MEDAUAR, Odete. Controles internos da Administração Pública. *Boletim de Direito Administrativo*, n. 6, p. 366, 1992.

16 TACHOS, Anastase. Le contrôle interne de l'Administration Publique en Grèce. *Revue Internationale de Droit Compare*, v. 42, n. 3P, p. 979, 1990. Na Grécia, por outro lado, os conceitos de controle interno e autocontrole acabam se correlacionando: “O controle interno é reconhecido por todas as Constituições Helênicas como um direito fundamental individual, tomando a forma do direito de petição”. O direito de petição é também visto na doutrina pátria por Lúcia Valle Figueiredo (O controle da Administração Pública. *Revista do Advogado*, n. 107, a. XXIX, p. 94, dez. 2009) como um *controle interno com participação do administrado*.

17 TACHOS, Anastase. Le contrôle interne de l'Administration Publique en Grèce. *Revue Internationale de Droit Compare*, v. 42, n. 3P, p. 969, 1990.

18 COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti; MOREIRA, Stenio da Silva; PINHO, Ruth Carvalho de Santana. *A importância...*, p. 6.

19 SPINELLI, Mário Vinícius Claussen. *Brasil...*, p. 32.

20 Arts. 75 a 82. In: CONTI, José Mauricio (Coord.). *Orçamentos públicos: a Lei nº 4.320/1964 comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 231.

liquidação e pagamento da Lei nº 4.320/1964 como um destes mecanismos de validade que condicionam o ato administrativo subsequente.

Assim, na esteira do que registra Juan Eduardo Toledo Cartes<sup>21</sup>, a característica que deve ser salientada é que o controle interno seja *descentralizado*, com um *órgão permanente e independência funcional*, com “[...] unidades de controle interno deliberadas, representativas de uma capacidade de observação independente das linhas executoras, e de apoio efetivo às autoridades das instituições públicas”. Tem a importante e relevante função de apoio ao chefe do Poder, assessorando-o na fiscalização, controle e orientação dos órgãos que o integram.

Cumprir ressaltar, por derradeiro, que as diversas funções exercidas pelo controle interno compõem um todo coerente e organizado de atividades que se integram. Maria de Lourdes Deroza<sup>22</sup> observa que ele não se constitui em um ato *uno* de controle, mas sim em um processo com diversas facetas. É por conta disso que normalmente é referido como um *sistema de controle interno*, em vistas da complexidade e múltiplas possibilidades de desdobramento do processo de controle.

### 3 O CONTROLE INTERNO NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

Como se pôde observar, o controle da Administração já era preocupação desde o período colonial brasileiro. O controle interno apareceu então, em sua faceta moderna, com a separação realizada pela Lei nº 4.320/1964, e só ganhou *status* constitucional em 1969, com a introdução do *sistema de controle interno* no art. 16 na Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

A doutrina informa, todavia, que, desde 1922, já havia o controle interno com relação à legalidade e formalidade dos atos administrativos, concebidos como uma complementação ao controle externo. Os três incisos do art. 75 da Lei nº 4.320/1964 preveem que o controle ocorra pela (i) *legalidade*, pela (ii) *fidelidade funcional dos agentes* (controle sobre os agentes públicos) e pelo (iii) *cumprimento de programas de trabalho* (controle pelo resultado). Com isso, abriu-se a possibilidade de se realizar também o controle por *resultado*, não o limitando apenas aos aspectos formais dos atos<sup>23</sup>, uma vez que lhe competirá verificar o cumprimento dos programas de trabalho e realização das obras e serviços (art. 75, III).

Diante disso, com a evolução normativa ocorrida na década de sessenta do século passado, o controle começou a ir além da mera legalidade do ato, como o

---

21 CARTES, Juan Eduardo Toledo. *El control...*, p. 1-2.

22 Controles internos: aspectos gerais da avaliação dos controles de gastos precedidos de licitação. Monografia (Especialização em Controle Externo – Auditoria Governamental) – Tribunal de Contas da União, Brasília, 2004. p. 17: “Assim, pode-se dizer que controles internos constituem o processo multipartícipe adotado para a consecução de objetivo específico, com a finalidade de mitigar a ocorrência de erros e detectar tais ocorrências tempestivamente para a correção”.

23 CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de controle interno na Administração Pública federal. *Revista Eletrônica de Contabilidade*. Edição Especial: 1º Simpósio de Iniciação Científica dos Cursos de Ciências Contábeis de Santa Maria, jul. 2005, p. 66.

próprio inciso II do art. 74 da Constituição Federal atual avisa: o controle deverá comprovar a legalidade dos atos e avaliar os resultados no que toca à eficiência e eficácia.

Mais do que isso, importante evolução foi estabelecer que o controle interno, inicialmente previsto apenas no âmbito do Poder Executivo, passasse a existir em cada um dos Poderes, o que aperfeiçoou o sistema de fiscalização, ao torná-lo mais abrangente, sem com isso violar a independência e harmonia dos Poderes, preconizada no art. 2º da Constituição.

Dessa forma, o regime constitucional atual da estrutura do controle interno está insculpido, essencialmente, nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal, que preveem um sistema de controle interno para cada um dos Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário), em todos os entes da Federação.

Excetuam-se dessa regra os municípios, onde, por força do disposto no art. 31 da Constituição, o controle interno será exercido, em todos os Poderes, pelo sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal.

Ressalte-se, ainda, que essa disposição constitucional, que não pode mais ser considerada recente, uma vez que já se passaram vinte anos de sua publicação, ainda não foi integralmente cumprida. Apenas para exemplificar, o Tribunal de Contas de Pernambuco constatou que muitos municípios ainda não estão organizados da forma preconizada pela Constituição<sup>24</sup>. Recentemente, o Conselho Nacional de Justiça, ao também constatar que os órgãos do Poder Judiciário não estavam ajustados a essa determinação, baixou a Resolução nº 70/2009, inserindo a implantação da unidade de controle interno como uma das metas a serem atingidas, o que só veio a ocorrer no final de 2009.

A atividade de controle interno, mais do que um atendimento às exigências constitucionais, é necessária para a adequada administração dos diversos órgãos e Poderes do Estado, especialmente em se considerando as dimensões de alguns deles, que gerenciam orçamento, pessoal e patrimônio, que superam até mesmo o de vários Estados-membros de nossa Federação.

O controle interno é necessário para avaliar, medir e controlar as atividades do órgão da Administração Pública, de forma independente, prestando assessoria à alta administração. Tem a finalidade de constatar a eficiência, efetividade, eficácia, legalidade e legitimidade das atividades administrativas e financeiras exercidas pelos diversos componentes do órgão em questão, realizando o acompanhamento das políticas traçadas pelo gestor, e dar subsídios para correções, ajustes e aperfeiçoamentos voltados a atingir as metas, além de fornecer informações úteis e necessárias para a tomada de decisões. Trata-se de “um importante ator na estrutura de governança corporativa e tem como competência principal avaliar o funcionamento dos sistemas de controles internos das organizações e se os regulamentos, instruções e políticas estão sendo observados, de modo a auxiliar essas organizações a alcan-

---

24 *Lei de responsabilidade fiscal: orientações gerais*. Recife: TCE-PE, 2000. p. 10.

çarem suas missões institucionais”<sup>25</sup>; vai ao encontro das modernas técnicas de boa governança corporativa aplicáveis à Administração Pública, consoante se constata da análise dos principais documentos que tratam do assunto, enumerados no mencionado acórdão.

Além da norma constitucional, o controle interno, como já referido, tem previsão legal na Lei nº 4.320/1964, atualmente vigente com o escopo de estabelecer as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos públicos e que, em seu art. 76, prevê a necessidade do controle interno, à época exercido pelo Poder Executivo, e atualmente exigido no âmbito dos demais Poderes, em face da expressa disposição constitucional nesse sentido veiculada pelo art. 74 da Constituição.

Outros dispositivos legais fazem referência ao órgão de controle interno, atribuindo-lhe funções e responsabilidades. É o caso, para citar alguns, do art. 54, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que, ao regular o Relatório de Gestão Fiscal, a ser emitido quadrimestralmente pelos titulares de Poderes, dispõe que será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno. O art. 59 do mesmo diploma legal prevê ser o sistema de controle interno de cada Poder o responsável pela fiscalização do cumprimento das normas da Lei de Responsabilidade Fiscal, na forma que especifica.

A Instrução Normativa nº 1/2008, do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, que consolida as normas vigentes sobre a fiscalização financeira da Administração Pública estadual, prevê, em seu art. 563, que caberá aos responsáveis pelo controle interno manter arquivados os relatórios e pareceres exigidos pelo art. 35 da Constituição Estadual, bem como acompanhar os diversos setores no cumprimento dos procedimentos e prazos previstos nas normas aplicáveis ao sistema de fiscalização financeira da Administração Pública.

Verifica-se, por conseguinte, haver vários dispositivos da legislação constitucional, infraconstitucional e regulamentar que fazem referência ao órgão e às suas atribuições e responsabilidades, não deixando margem a dúvidas sobre sua relevância no âmbito da Administração Pública. Veremos, a seguir, a característica organizacional desse controle interno no Brasil.

### **3.1 CARACTERÍSTICA ORGANIZACIONAL NO CONTROLE INTERNO BRASILEIRO**

Não há ainda uma perfeita uniformidade no que tange à organização do sistema de controle interno. De início, cumpre destacar que o art. 74 da Constituição Federal estabelece que “os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno [...]”. Desse dispositivo, surgem algumas questões relevantes da sua interpretação.

---

25 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1074, Pleno, Rel. Min. Weder de Oliveira, publ. 22.05.2009.



3.1.1. Em primeiro lugar, ao fazer referência a um sistema integrado de controle interno em cada Poder, não fica claro que deverá haver apenas um órgão, ou unidade de controle interno, em cada Poder. O Poder Judiciário da União, apenas para exemplificar, é composto por vários Tribunais (STF, STJ, TJM, TST, etc.), dotados de autonomia administrativa, com organização interna, dotações orçamentárias e servidores próprios. Sendo assim, poder-se-ia criar uma unidade de controle interno para cada um desses Tribunais, ou uma unidade de controle interno para todo o Poder Judiciário da União, caso em que seria necessário estabelecer a exata localização dessa unidade na estrutura organizacional do Poder Judiciário, até para que se definam suas exatas competências e atribuições. A análise da atual situação vigente permite constatar que cada um dos Tribunais conta com seu próprio sistema de controle interno, não tendo sido criado um órgão único para o Poder como um todo.

Releva destacar que, nessa hipótese, não se pode reconhecer eventual descumprimento da norma constitucional, que não é explícita ao exigir uma única unidade para todo o Poder, mas sim que o sistema de controle interno seja *integrado*, ou seja, que, em não havendo um único órgão, há necessidade de que as diversas unidades de controle interno exerçam suas atividades de forma coesa, para que, juntas, formem um sistema integrado de controle interno.

3.1.2. Outra questão interessante é constatar que a leitura do dispositivo citado permite a interpretação de que a integração entre os sistemas de controle interno dá-se entre os Poderes, e não apenas na estrutura individualmente analisada de cada um.

Nesse sentido, Hélio Saul Mileski<sup>26</sup> salienta a estrutura do sistema de controle interno gaúcho, que estruturou um sistema unificado de controle interno, por meio de um órgão do Poder Executivo Estadual (Contadoria e Auditoria-Geral do Estado), com atribuições e atuação sobre os três Poderes – Executivo, Legislativo e Judiciário. Registra o autor que, até o momento, não tem havido contestação do sistema adotado.

Não obstante seja em tese possível a interpretação adotada pelo sistema do Estado do Rio Grande do Sul, mostra-se mais compatível com o Texto Constitucional reconhecer que se exige um sistema de controle interno para cada um dos Poderes, e não um sistema único para todos. Isto porque, como se verá, o sistema de controle interno tem, entre suas funções, assessorar o dirigente máximo do órgão, responsável final pela ordenação das despesas, o que não poderá ocorrer satisfatoriamente no caso de um sistema unificado, uma vez que cada chefe de Poder é ordenador final de despesas no âmbito de sua atuação. Além disso, pode haver a ingerência indevida de um Poder sobre o outro no controle dos gastos, como, *in casu*, do Poder Executivo sobre o Presidente do Tribunal de Justiça.

3.1.3. Um aspecto da maior relevância no que tange ao sistema de controle interno refere-se à sua localização na estrutura da Administração Pública.

---

26 MILESKI, Hélio Saul. *O controle...*, p. 169.

Além da função fiscalizatória, também são abarcadas pelo controle interno a *prevenção* e a *orientação*. Trata-se de importante instrumento para que a Administração Pública alcance a eficiência, sinônimo de otimização na atuação governamental de gestão de recursos públicos<sup>27</sup>.

Para isso, o controle interno deve, ao mesmo tempo, integrar o órgão a que pertence e ter autonomia e independência suficientes para exercer livremente suas atribuições, que abrangem, em função da sua competência, a apuração de irregularidades, apontamento de falhas, orientação da atuação dos gestores e indicação das melhores práticas de gestão.

Torna-se imprescindível a existência de uma estrutura própria para tanto, que só poderá se efetivar por meio de *órgãos específicos* de controle interno. Nesse sentido, o Tribunal de Contas de Minas Gerais manifestou-se sobre a Consulta nº 640.465<sup>28</sup>:

Quanto à segunda questão apresentada, respondemos objetivamente que controle interno é um controle primário, *exercido por órgão que se situa dentro da administração*, devidamente adequado na estrutura organizacional, com funções administrativas e normativas que permitam a fixação de padrões e uniformidade de atuação. (destacamos)

Além disso, a unidade de controle interno somente pode estar subordinada ao dirigente máximo do órgão, não sendo possível que integre a administração de forma que fique vinculada a qualquer outro órgão ou dirigente. A questão foi objeto de decisão pelo Tribunal de Contas da União, que, em recente acórdão<sup>29</sup>, manifestou-se especificamente sobre a questão, concluindo que “as melhores práticas internacionais e empresariais indicam que a unidade de controle deve estar vinculada ao dirigente máximo do órgão, como forma de garantir maior grau de independência em relação às demais unidades internas e maior efetividade de seus trabalhos”.

3.1.4. Na Administração Pública brasileira, o controle interno está organizado de forma mais detalhada e há mais tempo no âmbito do Poder Executivo Federal, sendo de interesse que se tenha uma noção a respeito de sua estrutura.

A Lei nº 10.180, de 2001, veio a disciplinar o sistema de controle interno. Segundo o art. 22, verifica-se a presença do conceito de controle mediante *órgãos* na Administração Pública Federal ao estruturar o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e subdividi-lo em *órgão central, órgãos setoriais, unidades setoriais e unidades regionais do órgão central*<sup>30</sup>:

---

27 CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. *A organização...*, p. 27-29.

28 Consulta nº 640.465, subscrita pelo Vereador Presidente da Câmara Municipal de Sabinópolis, sobre a revogação ou não, pela Lei Complementar nº 101/2000, da Lei Complementar nº 33/1994, no que tange ao sistema de controle interno no âmbito de cada poder. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, v. 1, 2002.

29 Acórdão nº 1074, Rel. Min. Weder de Oliveira, DOU 22.05.2009.

30 Veja classificação no Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Anexo da Instrução Normativa nº 01/SFC/2001), p. 11.

Art. 22. Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I – a Secretaria Federal de Controle Interno, como órgão central;

II – órgãos setoriais.

§ 1º A área de atuação do órgão central do Sistema abrange todos os órgãos do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles indicados no parágrafo seguinte.

§ 2º Os órgãos setoriais são aqueles de controle interno que integram a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil.

§ 3º O órgão de controle interno da Casa Civil tem como área de atuação todos os órgãos integrantes da Presidência da República e da Vice-Presidência da República, além de outros determinados em legislação específica.

§ 4º Os órgãos central e setoriais podem subdividir-se em unidades setoriais e regionais, como segmentos funcionais e espaciais, respectivamente.

§ 5º Os órgãos setoriais ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados.

O Decreto nº 3.591/2000, anteriormente à lei mencionada, já veio disciplinar o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, acabando com as chamadas “representações estruturadas em Ministérios”, realizadas por meio das Secretarias de Controle Interno – CISETs<sup>31</sup>. Esses órgãos restaram apenas com relação aos órgãos setoriais do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil. Segundo Giniglei Eudes Calixto e Maria Dolores Pohmann Velasquez<sup>32</sup>, essas unidades dispõem de corpo técnico qualificado próprio e estrutura que diferem dos demais órgãos de controle interno. É importante salientar, também, o advento do Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal em 1987, considerado como divisor de águas na contabilidade da União Federal.

A consolidação contábil no âmbito federal veio, posteriormente, com o Manual do Sistema de Controle Interno (Instrução Normativa nº 01/SFC/2001), e o Decreto nº 4.304, de 2002, a incluir a Controladoria-Geral da União – CGU como órgão máximo de orientação normativa e supervisão técnica do Sistema de Controle Interno.

#### 4 MODELOS ORGANIZACIONAIS DE CONTROLE INTERNO NO DIREITO COMPARADO

Já salientamos que os modelos de controle interno diferem nos países de origem latina e anglo-saxônica. Diante disso, neste capítulo traça-se um breve esboço do funcionamento do controle em alguns desses ordenamentos.

31 SPINELLI, Mário Vinícius Claussen. *Brasil...*, p. 38 e nota 5.

32 CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. *Sistema...*, p. 68.

Na Europa, tomando como exemplo a França, o controle interno no aspecto financeiro é exercido *a priori* e realizado por um órgão administrativo (o Ministério correspondente e o Ministério da Economia e Finanças)<sup>33</sup>.

Já nos Estados Unidos, o Poder Executivo Federal possui as *Offices of the Inspector General* (OIGs), instituídas em 1978 pelo *Inspector General Act*, responsáveis pelo controle interno de cada um dos Departamentos de Estados. São tidas como unidades independentes e dotadas de certas *prerrogativas* – como poderes investigativos e acessos irrestritos a registros de órgãos governamentais. Além disso, possuem relação com o Poder Legislativo, além de auxiliar o controle externo, exercido pela *U. S. Government Accountability Office* (GAO) – agência subordinada ao Congresso<sup>34</sup>.

Há, nesse caso, autonomia financeira e organizacional no seu controle interno, dispondo as OIGs de controle de seu orçamento, além de poderem organizar livremente o quadro de seu pessoal. Os Inspectores Gerais são, inclusive, nomeados pelo Presidente da República. A independência e autonomia funcional no controle interno norte-americano acarreta, entretanto, problemas de falta de *coordenação* entre as unidades controladoras, não havendo intercâmbio e consolidação das informações<sup>35</sup>.

Mário Vinícius Claussen Spinelli<sup>36</sup> registra que as OIGs promoveram economias de quase 18 bilhões de dólares, além de terem determinado inúmeras punições a agentes públicos, o que demonstra a importância do controle interno e a quantidade de benefícios auferidos pela sua atividade, comprovando a dificuldade de se condicionar o controle interno com uma mera relação de custo-benefício.

Na Argentina, há um sistema interessante na execução e controle orçamentário. Horacio Corti<sup>37</sup> explica que, ao Chefe de Gabinete dos Ministros, subordinado ao Presidente da República, cabe a execução da Lei Orçamentária, nos ditames do art. 100, inciso 7º, da Constituição. Já ao Presidente da República, por meio da Sigen (*Sindicatura General de la Nación*), cabe a realização do controle interno mediante a supervisão, nos termos do art. 99, inciso 10, da Constituição, combinado com o título VI da *Ley de Administración Financiera* – LAF (Ley nº 24.156, de 1992).

O art. 96 da LAF concebeu a Sigen como *órgão* de controle externo, dispondo sobre o seu *status* jurídico no art. 97: “A Sindicatura General de la Nación é uma entidade com personalidade jurídica própria e *autarquia* administrativa e financeira, dependente do Presidente da Nação” (destacamos).

Além desse órgão autárquico, expõe o jurista portenho que o art. 100 da LAF também confere o controle interno a *unidades de auditoria interna*: na dicção da lei,

---

33 CORTÉS FUENTES, Gustavo. La función de control en la Administración Pública. Resumen y conclusiones. *Revista de Administración Pública*, n. 24, p. 177-78, ene./abr. 1973. A outra possibilidade seria de controle realizado por órgão judicial, não adotado por aquele país.

34 SPINELLI, Mário Vinícius Claussen. *Brasil...*, p. 33-35.

35 SPINELLI, Mário Vinícius Claussen. *Brasil...*, p. 25.

36 Idem, p. 35.

37 *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007. p. 279-80.

informa que “[...] dependerão, hierarquicamente, da autoridade superior de cada organismo e atuarão coordenadas tecnicamente pela Sindicatura General”.

Abordagens de controle interno também têm sido realizadas sob a ótica do federalismo fiscal. No caso das relações interfederativas, v.g., Mustafa Baltaci e Serdar Yilmaz<sup>38</sup>, ao discorrerem sobre alguns aspectos da descentralização fiscal, expõem que alguns fatores – como falta de disciplina fiscal ou de habilidade de gerenciamento dos recursos – dificultam a boa prestação de serviços no âmbito local. Países como Indonésia, Filipinas e Índia sofrem com a fraqueza ou mesmo ausência de controle interno dos entes subnacionais. Dessa forma, os autores registram que:

Uma estrutura moderna de controle interno acompanhada por um processo efetivo de auditoria interna poderia ajudar o processo de auditoria externa e assistir os governos centrais nos esforços de monitoramento sobre os governos locais no que toca à efetividade, corrupção, desperdício e má-utilização.<sup>39</sup>

Por fim, é oportuno salientar a análise feita pela OCDE<sup>40</sup> com relação aos seus países-membros, constatando que a maioria utiliza o controle interno como forma de averiguação das “afetações de despesas, os métodos contábeis e as relações financeiras”. As informações sobre a *performance* costumam ser utilizadas por esses países; no entanto, a organização adverte que esses dados não são considerados na afetação de recursos orçamentários. Porém, certos avanços já começam a ser observados no tipo de controle de resultados, dado que ainda subsiste o controle prévio às afetações de recursos.

## 5 CONTROLE INTERNO E QUALIDADE DO GASTO

Conforme debatemos, a necessidade de que o controle interno seja realizado por *órgãos* faz-se imperiosa para que haja a proclamada autonomia no controle das contas públicas, o que se refletirá, conseqüentemente, na qualidade do gasto público.

O art. 74 da Constituição Federal, conforme nossa análise até então, correlaciona o sistema de controle interno com a *qualidade* do gasto público, obrigando que a Administração realize a avaliação do efetivo cumprimento das metas estabelecidas, bem como a eficiência da gestão orçamentária. A qualidade, então, pode ser medida por determinados indicadores que levam em conta os desideratos em determinada política pública. Na educação<sup>41</sup>, e.g., por meio da Emenda Constitu-

38 *Keeping an eye on subnational governments: internal control and audit at local levels*. World Bank Institute: Washington, D. C., 2006. p. 3-5.

39 BALTACI, Mustafa; YILMAZ, Serdar. *Keeping...*, p. 3.

40 ORGANIZAÇÃO para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. *La modernization...*, p. 3-4.

41 Cf. estudo específico sobre a qualidade do gasto na educação em BRUNET, Júlio Francisco Gregory; BERTÊ, Ana Maria de Aveline; BORGES, Clayton Brito. Qualidade do gasto público em educação nas redes públicas estaduais e municipais. Finanças públicas – XIII Prêmio Tesouro Nacional – 2008. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio\\_TN/XIIIpremio/qualidade/MHqualidadeXIIIPTN/Qualidade\\_Gasto\\_Publico\\_Educacao.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XIIIpremio/qualidade/MHqualidadeXIIIPTN/Qualidade_Gasto_Publico_Educacao.pdf)>. Acesso em: 10 fev. 2010.

cional nº 59, de 2009, houve a introdução dos objetivos estratégicos governamentais no que toca a este setor, consoante descrito no art. 212, § 3º:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

[...]

§ 3º A distribuição dos recursos públicos assegurará prioridade ao atendimento das *necessidades do ensino obrigatório, no que se refere a universalização, garantia de padrão de qualidade e equidade, nos termos do plano nacional de educação.* (destacamos)

Diante disso, o documento constitucional, mediante uma previsão estratégica econômico-social, estabelece uma premissa para o gasto público em determinado setor, que deve ser perquirida pelo orçamento público. Esse é um indício de a Carta Magna tentar prescrever critérios com estatura constitucional para o gasto público brasileiro.

Alguns dogmas, portanto, podem ser revistos quando se utiliza o conceito da qualidade no gasto público. Nem sempre aumentar despesa significa melhor uso dos recursos, considerando que, em alguns setores, como saúde e educação, menor despesa por habitante pode significar melhor qualidade no gasto ao invés de ilações com relação à preterição destes setores sociais. E, no caso de aumento de despesas, pode haver o fomento ao gasto ineficiente. Gastos excessivos em uma política pública também não significam melhor prestação deste serviço, como ocorre com a segurança pública nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro<sup>42</sup>.

Aumentar gastos, portanto, não significa melhorar a sua qualidade. Com base nisso, o controle interno deverá avaliar o efetivo cumprimento das metas com base nessas premissas, a fim de transcender a mera análise formal da legalidade dos atos ordenadores do gasto público. Deve-se, assim, verificar o efetivo cumprimento dos objetivos constitucionais e o respeito às diretrizes traçadas nas leis orçamentárias.

Outra questão é que, na atividade de controle interno, é difícil se mensurar economicamente os benefícios auferidos com a atividade controladora. O argumento econômico do *custo-benefício*, nesse caso, pode representar risco à atividade de controle interno, pois a falta de critérios claros no uso desse argumento pode colocar em risco a boa fiscalização na Administração Pública.

Cite-se, por exemplo, as Normas Gerais de Controle Interno (*Resolución* nº 01-00-00-015, de 1997) no ordenamento venezuelano. Aqui, há a consagração do custo-benefício no controle interno em seu art. 7º: o dispositivo prescreve que os

---

42 Cf. as conclusões do trabalho de BRUNET, Julio Francisco Gregory; BERTÊ, Ana Maria de Aveline; BORGES, Clayton Brito. *Estudo comparativo das despesas públicas dos estados brasileiros: um índice de qualidade do gasto público*. Brasília: Esaf, 2007. p. 35-37. A classificação de cada ente da federação pode ser verificada no anexo do estudo.

custos com o controle interno não podem exceder os benefícios assimilados com a atividade controladora. Sem embargo, a lei define que esses benefícios são aqueles que “incrementem a proteção do patrimônio público, minimizem os riscos de dano e incrementem sua eficiente utilização”, demonstrando, portanto, a vagueza no estabelecimento de critérios para o uso do argumento do custo-benefício nesse caso.

Aqui, portanto, o controle interno tem função primordial na construção de um conceito de qualidade no gasto público. Poder-se-ia cogitar que órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas, não teriam como definir um critério de qualidade no gasto público, dado que estariam alheios à sistemática das políticas públicas traçadas pelo Poder Executivo, já que não participam de sua elaboração. O mesmo ocorreria com relação aos gastos do Poder Judiciário, por exemplo, dada a consagração da autonomia financeira deste Poder.

Porém, não há como afirmar que o próprio Poder Executivo, mediante seu controle interno, não teria o condão de definir se o seu gasto é, ou não, eficiente. Este tipo de avaliação pode ser feito, inclusive, por meio de medição de *resultados nos orçamentos* (como o *performance-based budgeting*)<sup>43</sup>. Contudo, abstraindo dos aspectos econômicos da questão da medição do desempenho, o que deve ser salientado é que os órgãos de controle interno possuem papel institucional fundamental nessa aferição. No Brasil, inclusive, o *status* constitucional concedido ao controle interno no tocante à avaliação da eficiência da gestão orçamentária permite-nos concluir pela prescindibilidade da fixação desses critérios via norma constitucional: o próprio órgão de controle interno já teria, *a priori*, essa incumbência.

## 6 CONTROLE INTERNO E RESPONSABILIDADE FISCAL

O controle interno na Administração Pública brasileira tem importantes funções no que tange às normas que cuidam da gestão fiscal responsável.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, editada com a finalidade de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (art. 1º, *caput*, da LRF), tem suas diretrizes estabelecidas em seu art. 1º, § 1º, ao asseverar que

a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, de seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

---

43 Cf., por exemplo, a experiência da Coreia em KIM, Jay-Hyung. The quality of public expenditure: challenges and solutions of result-focussed management system in the Korean public sector. [s.l]: OECD, [20--]. Disponível em: <[www.oecd.org/dataoecd/3/57/2497102.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/3/57/2497102.pdf)>. Acesso em: 8 jun. 2010.

A gestão fiscal responsável funda-se nos princípios do planejamento da ação governamental, da limitação dos gastos públicos e da transparência fiscal. Daí por que relevante se torna o sistema de controle interno, que tem entre suas atribuições assegurar o fiel cumprimento desses princípios, haja vista as funções que lhe são atribuídas expressamente pelos arts. 70 e 74 da Constituição. O art. 70 determina a ambos os sistemas de controle – interno e externo – a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas. O art. 74 atribui ao sistema de controle interno as funções de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e a avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária financeira e patrimonial da Administração Pública, entre outras.

O planejamento da ação governamental, um dos pilares da gestão fiscal responsável, cuja importância tem sido cada vez mais reconhecida, tem, no controle interno, um aliado indispensável, não só em razão do já exposto anteriormente, como órgão orientador dos gestores públicos, mas também como responsável pela fiscalização e cumprimento das metas previstas no plano plurianual – o que também encontra previsão expressa no art. 59, I, da LRF.

A fiscalização da aplicação das subvenções e renúncias de receitas é fundamental para assegurar não só a transparência dos gastos públicos, outro alicerce sobre o qual se sustenta todo o sistema de gestão fiscal responsável, mas também para garantir a legitimidade, economicidade e eficiência do gasto público, itens que hoje são reconhecidos como essenciais para a boa gestão. Conforme afirmou o economista José Tavares de Araújo Júnior<sup>44</sup>, “um indicador inequívoco da qualidade do gasto público em qualquer país é o grau de transparência de sua política de subsídios”. E a transparência é assunto que a Lei de Responsabilidade Fiscal delega como uma das preocupações do controle interno.

Outra função relevante no âmbito da transparência é assumida pelo controle interno, cujos responsáveis devem assinar o relatório de gestão fiscal juntamente com o chefe de Poder respectivo, nos termos do art. 54, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal. O Relatório de Gestão Fiscal contém<sup>45</sup> o comparativo dos limites fixados na LRF, evidenciando especialmente o respectivo cumprimento no que se refere à despesa com pessoal e ao endividamento – pontos cruciais das normas de gestão fiscal responsável. Mais do que isso, deve indicar também as medidas corretivas a adotar, no caso de serem os limites ultrapassados, que integram as funções típicas da moderna concepção de controle interno (LRF, arts. 55, II e 59, IV).

Sendo assim, há que se reconhecer e destacar ser atualmente o sistema de controle interno essencial para a Administração Pública, com as responsabilidades constitucionais e legais que têm no cumprimento de suas finalidades de assegurar a boa e responsável gestão dos recursos públicos. Com advento da Lei de Res-

---

44 Renúncias fiscais e qualidade do gasto público. *Valor Econômico*, 16 jun. 2005.

45 LRF, art. 55.



responsabilidade Fiscal, foram conferidas ao controle interno funções na gestão fiscal responsável das finanças públicas, atuando, deveras, como um “guardião” dos dispositivos da Lei Complementar nº 101/2000, ressaltando ainda mais a importância desta modalidade de controle na Administração Pública moderna.

## 7 SÍNTESE CONCLUSIVA

A função de controle na Administração Pública está intimamente relacionada à atividade financeira estatal. Por conta disso é que desponta como uma atividade de verificação das finanças públicas, por vezes com função corretiva e de aconselhamento. Extravasa a questão da formalidade dos atos: o controle visa a considerar o indivíduo como um “cliente” do Estado, avaliando a eficiência na aplicação dos recursos públicos.

O controle interno – foco deste estudo – é uma das classificações de controle que toma em consideração o órgão controlador e sua posição perante o controlado. No ordenamento constitucional brasileiro, houve a previsão de um órgão de controle interno para todos os Poderes (art. 74). No tocante aos municípios, todavia, houve uma exceção: neles o controle interno é único (Poder Executivo) para todas as esferas de Poderes. Assim, delineia-se uma das diferenças do controle interno em relação ao autocontrole (este último exercido mediante o poder de revisão dos próprios atos da Administração Pública). A característica da descentralização horizontal por meio de um órgão permanente é fator que imprime a eficácia funcional desse tipo de controle.

No Brasil, houve uma evolução da função de controle desde a época colonial, ganhando corpo com a Lei nº 4.320/1964 a Constituição Federal de 1988 e, mais recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal. Apesar disso, por inércia política, ainda não existem órgãos de controle interno em alguns Poderes e unidades federativas da nação. Um exemplo disso é que só recentemente o Conselho Nacional de Justiça veio a regulamentar a criação desses órgãos no seio do Poder Judiciário.

Há que se reconhecer a real importância do sistema de controle interno, dado que ele é um instrumento fundamental para a boa governança pública.

Algumas questões relevantes despontam com relação à característica organizacional do controle interno no ordenamento brasileiro. Há dúvidas, *v.g.*, se o controle deva ser uno dentro de cada Poder ou se pode haver diversos órgãos de controle interno, interligados entre si, para cada Poder de um ente federado. É certo, porém, que a estrutura criada pelo ordenamento brasileiro exige um órgão de controle interno para cada um dos Poderes em cada ente federado, não sendo adequada a existência de um único sistema de controle interno para todos os Poderes de um ente federado, exceção feita aos Municípios, por expressa disposição constitucional. E que o órgão de controle interno deve ser dotado de autonomia e independência dentro do Poder, reportando-se, tão somente, ao dirigente máximo do órgão.

O controle interno está intimamente relacionado com a questão da qualidade do gasto público, consoante se depreende do art. 74 na Constituição de 1988.

Há diversas técnicas econômicas para se medir a qualidade do gasto, demonstrando a necessidade de que os órgãos de controle interno atuem de forma ativa nessa questão, orientando a Administração Pública para que não haja apenas a preocupação com o montante do gasto em determinado setor, mas também se ele vem atendendo aos ditames constitucionais e ao efetivamente traçado nas leis orçamentárias.

Por fim, é importante salientar que, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, o controle interno passou a possuir função primordial na perquirição de uma gestão fiscal responsável. O art. 1º da referida lei evidencia os princípios de uma gestão planejada e transparente, e o art. 59, I, deixa clara a importância do controle interno na aferição do cumprimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias. Isso corrobora a função de verificação da qualidade fiscal que estes órgãos devem exercer. Ademais, a transparência na gestão fiscal – preocupação corrente em nosso ordenamento, *vide, e.g.*, as disposições trazidas pela Lei Complementar nº 131, de 2009 – também é homenageada pela atuação do controle interno no exame dos Relatórios de Gestão Fiscal de cada um dos Poderes, a ser assinado pelo responsável pelo órgão de controle (art. 51, parágrafo único, da LRF). Por conta disso é que identificamos nos modernos sistemas de controle interno a função de tutela da gestão fiscal responsável, o que tende a aumentar a relevância e importância destes órgãos na Administração Pública brasileira.

## REFERÊNCIAS

- ARAÚJO JÚNIOR, José Tavares de. Renúncias fiscais e qualidade do gasto público. *Valor Econômico*, 16 jun. 2005.
- ARGENTINA. Ley 24.156, de 1992. Disponível em: <<http://www.trabajo.gov.ar/downloads/auditoria/ley24156.pdf>>. Acesso em: 5 fev. 2010.
- BALTACI, Mustafa; YILMAZ, Serdar. *Keeping an eye on subnational governments: internal control and audit at local levels*. World Bank Institute: Washington, D. C., 2006.
- BRASIL. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – TCE-MG. Consulta nº 640.465, subscrita pelo Vereador Presidente da Câmara Municipal de Sabinópolis, sobre a revogação ou não, pela Lei Complementar nº 101/2000, da Lei Complementar nº 33/1994, no que tange ao sistema de controle interno no âmbito de cada poder. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, v. 1, 2002.
- \_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. *Lei de responsabilidade fiscal: orientações gerais*. Recife: TCE-PE, 2000.
- BRUNET, Júlio Francisco Gregory; BERTÊ, Ana Maria de Aveline; BORGES, Clayton Brito. *Estudo comparativo das despesas públicas dos estados brasileiros: um índice de qualidade do gasto público*. Brasília: Esaf, 2007.
- \_\_\_\_\_. Qualidade do gasto público em educação nas redes públicas estaduais e municipais. Finanças públicas – XIII Prêmio Tesouro Nacional – 2008. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio\\_TN/XIIIpremio/qualidade/MHqualidade-XIIIPTN/Qualidade\\_Gasto\\_Publico\\_Educacao.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XIIIpremio/qualidade/MHqualidade-XIIIPTN/Qualidade_Gasto_Publico_Educacao.pdf)>. Acesso em: 10 fev. 2010.
- BUGARIN, Bento José. Controle das finanças públicas – Uma visão geral. *Revista do Tribunal de Contas da União*, n. 59, p. 11-24, 1994.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de controle interno na Administração Pública Federal. *Revista Eletrônica de Contabilidade*. Edição especial: 1º Simpósio de Iniciação Científica dos Cursos de Ciências Contábeis de Santa Maria, p. 63-81, jul. 2005.

CARDUCCI, Piero; SANTORUFO, Maria; ZINNO, Fulvia. La riforma dell'Amministrazione pubblica e nuove forme di controllo nella Prefetture – Uffici Territoriali del Governo. *Instrumenta*, n. 22, a. VIII, p. 69-90, gen./apr. 2004.

CARTES, Juan Eduardo Toledo. El control interno de la administración: modernización de los sistemas como una emergencia. VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Panamá, 28-31 oct. 2003, p. 1-11.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. *A organização do sistema de controle interno municipal*. Porto Alegre, CRCRS; Atricon, 2007.

CHATTERS, Carl H. Measuring municipal finance and staff services. *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, v. 199, Better City Government, p. 111-18, sep. 1938.

COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti; MOREIRA, Stenio da Silva; PINHO, Ruth Carvalho de Santana. A importância do controle interno na Administração Pública brasileira e a contribuição da contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública. IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul: 13 a 15 de agosto de 2003. Gramado/RS, p. 1-20.

CONTI, José Mauricio. *Direito financeiro na Constituição de 1988*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1998.

\_\_\_\_\_. (Coord.). *Orçamentos públicos: a Lei nº 4.320/1964 comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

CORTÉS FUENTES, Gustavo. La función de control en la administración pública. Resumen y conclusiones. *Revista de Administración Pública*, n. 24, p. 177-83, ene./abr. 1973.

CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007.

DEROZA, Maria de Lourdes P. *Controles internos: aspectos gerais da avaliação dos controles de gastos precedidos de licitação*. Monografia (Especialização em Controle Externo – Auditoria Governamental) – Tribunal de Contas da União, Brasília, 2004.

ENCISO, Francisco Rivero. El control en la Administración Pública Federal. *Revista Contaduría y Administración*, n. 184, p. 75-86, ene./mar. 1997.

FARIA, Rodrigo Oliveira de. Arts. 75 a 82. In: CONTI, José Mauricio (Coord.). *Orçamentos públicos: a Lei nº 4.320/1964 comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. O controle da Administração Pública. *Revista do Advogado*, n. 107, a. XXIX, p. 92-104, dez. 2009.

JOSÉ FILHO, Antonio. A importância do controle interno na administração pública. *Diversa*, a. 1, n. 1, p. 85-99, jan./jun. 2008.

KIM, Jay-Hyung. The quality of public expenditure: challenges and solutions of result-focussed management system in the Korean public sector. [s.l.]: OECD, [20--]. Disponível em: <[www.oecd.org/dataoecd/3/57/2497102.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/3/57/2497102.pdf)>. Acesso em: 8 jun. 2010.

MEDAUAR, Odete. Controles internos da Administração Pública. *Boletim de Direito Administrativo*, n. 6, p. 363-373, 1992.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1996.

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

ORGANIZAÇÃO para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.  
La modernization du secteur public: modernizer la responsabilité et le contrôle.  
*L'Observateur: Synthèses OCDE*, p. 1-8, jui. 2005.

RIBEIRO, Daniel Cerqueira. Sistema de controle dos gastos públicos no Governo Federal: uma ênfase no Programa Bolsa-Família. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2009.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. O papel do controle interno na administração pública. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 2, n. 2, p. 1-16, 2002.

SPINELLI, Mário Vinícius Claussen. Brasil e Estados Unidos: o sistema de controle interno do poder executivo federal em perspectiva comparada. *Revista da CGU*, 6. ed., p. 32-40, set. 2009.

TACHOS, Anastase. Le contrôle interne de l'administration publique en Grèce. *Revue Internationale de Droit Compare*, v. 42, n. 3P, p. 967-82, 1990.

VENEZUELA. Contraloría General de la República – Despacho del Contralor General de la República. Caracas, 30 de abril de 1997. Resolución nº 01-00-00-015 – 186º y 138º. Disponível em: <[http://www.ucv.ve/fileadmin/user\\_upload/auditoria\\_interna/Archivos/Material\\_de\\_Descarga/Normas\\_Generales\\_de\\_Control\\_Interno\\_-\\_36.229.pdf](http://www.ucv.ve/fileadmin/user_upload/auditoria_interna/Archivos/Material_de_Descarga/Normas_Generales_de_Control_Interno_-_36.229.pdf)>. Acesso em: 5 fev. 2010.