

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
FACULDADE DE DIREITO  
OSMAR JOSÉ DE SOUZA NETO

**ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: A EFETIVIDADE DO CONTROLE  
INTERNO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO.**

NATAL/RN

2017

OSMAR JOSÉ DE SOUZA NETO

**ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: A EFETIVIDADE DO CONTROLE  
INTERNO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO.**

Artigo Científico apresentado na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II, como um dos requisitos de obtenção do título de Bacharel em Direito da Universidade Estadual do Rio Grande do Norte, sob a orientação do Prof. Dr. David de Medeiros Leite.

NATAL/RN

2017

**OSMAR JOSÉ DE SOUZA NETO**

**ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: A EFETIVIDADE DO CONTROLE INTERNO  
COMO FERRAMENTA DE GESTÃO.**

Artigo Científico apresentado na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II, como um dos requisitos de obtenção do título de Bacharel em Direito da Universidade Estadual do Rio Grande do Norte, sob a orientação do Prof. Dr. David de Medeiros Leite.

Aprovado em 27 / 10 / 2017

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof.º Dr.º David de Medeiros Leite (Orientador)  
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

---

Prof. Msc. Dijosete Veríssimo da Costa Júnior  
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
Prof. Examinador I

---

Prof. Esp. Alexsandro Lima de Moura  
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
Prof. Examinador II

## **ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: A EFETIVIDADE DO CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO.**

Osmar José de Souza Neto<sup>1</sup>

**RESUMO:** O controle interno é definido em nosso ordenamento jurídico como uma ferramenta de gestão e fiscalização dos atos praticados pelos próprios órgãos da Administração Pública. No âmbito da esfera pública significa dizer que esse mecanismo de controle objetiva fiscalizar, orientar, verificar, as ações administrativas, bem como prevenir possíveis erros, tendo como objetivo geral o de auferir o cumprimento das normas que se aplicam aos demais órgãos públicos, para que possa contribuir de maneira eficiente na gestão e aplicação do dinheiro público. Neste sentido, o estudo caracteriza-se por ser uma abordagem descritiva e exploratória, buscando investigar o escopo normativo do controle interno administrativo. Através de pesquisas bibliográficas, foi possível indagar o fenômeno em suma, verificando os procedimentos a serem adotados pelos gestores públicos, em relação as suas funções e tomadas de decisões. Verifica-se que, através do controle interno os gestores públicos desempenham suas atribuições de maneira mais satisfatória, eficiente e transparente, reforçando àqueles que administram e prestam serviços à sociedade, sua importância, visando assim, evitar erros, gastos desnecessários e fraudes ao erário.

**Palavras-chaves:** Controle Interno. Administração Pública. Órgãos Públicos.

**ABSTRACT:** Internal control is defined in our legal system as a tool for managing and supervising the acts practiced by the organs of the Public Administration. There is no evidence from the public sphere means that this control mechanism aims to supervise, guide, verify, as administrative actions, as well as prevent errors, to have as general objective to obtain compliance with the norms that apply to other public agencies, so that it can contribute efficiently to the management and application of public money. In this sense, the study is characterized by being a descriptive and exploratory approach, seeking to investigate the normative scope of internal administrative control. Through bibliographic research, it was possible to investigate the phenomenon in short, verifying the procedures to be adopted by public managers, in relation to their functions and decision-making. It is verified that through internal control of public managers perform their duties in a more satisfactory, efficient and transparent manner, reinforcing those who manage and provide services to society, its importance, aiming like, this to avoid mistakes, unnecessary expenses and fraud to the treasury.

**Keywords:** Internal control. Public administration. Public Organs.

## SUMÁRIO

**1. INTRODUÇÃO; 2. CONTROLE INTERNO: 2.1 Conceituação; 2.2 Evolução Histórica e Ordenamento Jurídico Atual; 3. EFETIVIDADE DO CONTROLE INTERNO; 3.1 Tipos e Formas de Controle; 3.2 A Importância do Controle Interno como Ferramenta de Gestão; 3.2.1 Finalidade do Controle; 3.2.2 Funcionalidade do Controle; 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.**

### 1 - INTRODUÇÃO

O nosso país vem passando nestes últimos anos por diversas mudanças referentes ao fortalecimento e moralização dos órgãos públicos. A crescente denúncia e a inserção cada vez maior de sistemas de controles de gestão, fiscalização e transparência dos serviços e contas públicas, em âmbito governamental, vêm abarcando um espaço cada vez mais amplo no dia-a-dia das instituições públicas.

A partir disso, sabemos que a administração pública não visa lucros, procurando atuar aspirando ao equilíbrio financeiro e maximizando suas ações para garantir o bem estar da coletividade. Portanto, a função dos gestores públicos deve ser pautada pelo bom gerenciamento das receitas e despesas,

Entretanto, a estrutura administrativa dos órgãos do governo ainda não se realiza da maneira desejada, pensada, planejada, indo a contraponto às diversas leis e, principalmente, a Constituição Federal de 1988. Ora existem diversas falhas e omissões por parte dos órgãos que constituem a Administração Pública, precisamente, no desempenho de suas funções, seja no Poder Executivo, Legislativo e/ou Judiciário. Neste sentido, fácil é a percepção de como ainda é frágil a base que dá sustentação a máquina governamental.

Contudo, a passos lentos, enxergamos um crescente avanço das melhorias dos serviços públicos no Brasil, que é algo bastante significativo, visto a crise política e financeira que estamos a vivenciar, e que a sociedade brasileira vem respondendo com otimismo a este progresso. Tal evolução se concretiza por conta de uma das atuações do controle interno no setor público, seja em âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, na acepção de que, esta ferramenta fornece aos gestores, de todos os níveis, informações para a tomada de decisão, relatos que venha auxiliar o controle

de processos e também das contas públicas, tendo como função principal ao uso correto dos recursos públicos, com isso, objetiva-se alcançar metas estabelecidas em planos anuais e resguardar os interesses da Administração em sentido amplo.

A atividade de controle interno vem se fortalecendo e passando por aprimoramentos constitucionais importantes, sempre com vista em melhorar o funcionamento da administração dos recursos públicos que devem retornar como uma benesse à sociedade.

Nesse ínterim, a mais recente lei é a de Responsabilidade Fiscal, a qual tem por objetivo principal o planejamento e controle dos gastos públicos, estabelecendo metas, limites e condições para a gestão de receitas e despesas, tornando-se essencial para regulação das contas públicas, e ainda reforçando regras anteriores ao afirmar que o controle interno fiscalizará o cumprimento das normas estabelecidas na mesma.

A supramencionada “Lei de Responsabilidade Fiscal” influenciou positivamente junto ao controle interno na administração pública, fixando limites para os gastos públicos, obrigando os governantes a utilizarem de forma racional o erário, como também, fez com que os gestores ficassem obrigados a trabalhar com metas de receitas bem planejar despesas, para que pudessem pagá-las e dessa forma sem comprometer o orçamento, visando corrigir os problemas que possam vir a surgir no meio do caminho.

Com isso entende-se que o controle interno e a Lei de Responsabilidade Fiscal devem sempre caminhar juntos, buscando o aperfeiçoamento e a otimização no uso das verbas públicas.

Nessa perspectiva, com o amadurecimento das relações públicas, expressamente, como já exposto, o crescimento e evolução na transparência dos serviços e prestação de contas, nos últimos anos, devido às exigências constantes da legislação brasileira, diversos são os mecanismos que tratam do assunto, permitindo àqueles que atuam nos órgãos públicos um acréscimo substancial de conhecimentos. Podemos reforçar que atualmente há uma maior integração das diversas áreas que compõem a estrutura política administrativa dentre os entes da Federação. Por essa razão que destacamos a importância do controle interno no âmbito da Administração Pública.

Todavia, é necessário deixarmos claro que a atuação do controle interno administrativo na esfera pública, força os gestores públicos a obediência das normas que as determinam. O supracitado controle, no âmbito da administração pública, significa:

fiscalizar, orientar, verificar as ações administrativas, com intuito de auferir o cumprimento da legislação que se aplica aos demais órgãos públicos.

A partir disso, ressalta-se que a ausência desta ferramenta de domínio para os órgãos governamentais, ponto chave para elucidação deste estudo, gera consequências negativas para administração e gestão dos recursos públicos.

Dentre isso, explora-se no segundo tópico deste ensinamento, a conceituação e evolução histórica do controle interno no ordenamento jurídico brasileiro, seu fundamento, o funcionamento e as práticas dessa ferramenta, bem como as suas formas de atuação, respondendo algumas questões relacionadas à forma como se concretiza tal fiscalização e gestão.

No terceiro tópico é abordado o conceito de administração pública e a forma como controle interno está inserida àquela, destacando a sua execução nos órgãos públicos, ou seja, a sua efetividade, além de aspectos que normatizam o controle interno, assim sendo, suas limitações de atuação, apontando para influência da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por fim, aborda-se a importância do controle interno para Administração Pública, expondo o grau de efetividade e eficácia de sua função, bem como sua finalidade e funcionalidade, com vistas a entendê-lo como uma ferramenta de gestão, ao afirmar que a sua atuação reduz e elimina erros, além de torná-los transparentes, procurando levar a cabo a utilização dos recursos públicos por parte dos agentes e órgãos da administração.

Assim sendo, o estudo destaca a relevância do controle interno para toda a sociedade, primordialmente quanto à sua importância, demonstrando que, o controle interno obtém êxito quando executado corretamente, provando sua eficácia, e assim, conseguindo superar as “dificuldades” de sua atuação nos órgãos do poder público, objetivando uma maior conscientização dos administradores públicos, expondo a esses sobre as vantagens de se empregar um sistema correto e íntegro, que, delineie o bom funcionamento das instituições públicas.

## **2 - CONTROLE INTERNO**

### **2.1 - CONCEITUAÇÃO**

No Brasil, o controle interno conquista gradativamente maior espaço perante os diversos órgãos que compõem a Administração Pública Direta dos entes da federação, referente à sua forma de concretização, estabelecendo suas diretrizes, suas metas, suas prioridades e seu planejamento, para que a atividade administrativa seja desempenhada da forma mais eficiente e rápida possível.

A palavra “controle” originou-se do idioma francês “contrôle”, e significa o ato de dirigir qualquer serviço, fiscalizando-o e orientando-o do modo mais conveniente. A ferramenta controle tem como função fundamental a “administrativa” que consiste em medir o desempenho a fim de assegurar que os objetivos organizacionais e os planos estabelecidos sejam realizados.

Nesse sentido, verificou-se que o controle interno no âmbito público é a forma de fiscalizar no interior dos órgãos públicos seus atos tanto na administração direta quanto na indireta, visando sanar irregularidades. Segundo Carvalho Filho, “o controle tem a natureza de um princípio fundamental da Administração Pública, não podendo ser dispensado ou recusado por nenhum órgão administrativo, devendo ser exercido em todos os níveis de poder”<sup>1</sup>.

É importante conceituar-se órgãos públicos, que para Alexandrino e Paulo<sup>2</sup> atuam como:

unidades integrantes da estrutura de uma mesma pessoa jurídica nas quais são agrupadas competências a serem exercidas por meio de agentes públicos. Como se vê, órgãos como meros conjuntos de competências, sem personalidade jurídica própria; são resultados da técnica de organização administrativa conhecida como “desconcentração”.

Os órgãos públicos, necessariamente, possuem funções, cargos e agentes que fazem parte de uma determinada pessoa jurídica, desempenhando atividades estatais preestabelecidas por lei que a criou. Logo, os órgãos são partes da pessoa jurídica dotada de personalidade jurídica, entretanto, essas partes são centros de competência despersonalizados, não possuindo patrimônio próprio.

<sup>1</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p.810.

<sup>2</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 19. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011, p.120.

Carvalho Filho<sup>3</sup> conceitua Administração Pública como “o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder”.

Nesse ínterim, o controle interno é exercido pela própria Administração Pública sobre atos-próprios e agentes públicos que são legitimados para executar as atividades que lhes foram conferidas, com todo poder contido na legalidade.

Dessa maneira, podemos afirmar que é um poder de autotutela, permitindo que os gestores públicos possam revisar seus atos quando praticados fora da legalidade ou mesmo de maneira inoportuna ou incorreta, assim, dar-se um poder de autotutela da atividade administrativa, como reconhece o Poder Judiciário, conforme expresso em súmula do Supremo Tribunal Federal<sup>4</sup>, nestes termos:

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 motivos de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Não obstante é importante destacarmos também o conceito de agentes públicos, os quais são pessoas naturais que atuam pelo Estado, que, dotam-se de poder jurídico reconhecido por lei. Para Alexandrino e Paulo<sup>5</sup>, agentes públicos são, portanto:

todas as pessoas físicas que manifestam, por algum tipo de vínculo, a vontade do Estado, nas três esferas de Governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), nos três poderes do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário). São agentes do Estado desde as mais altas autoridades da República, como os Chefes do Executivo e os membros do Legislativo e do Judiciário, até os servidores públicos que exercem funções subalternas.

Pode-se afirmar que o controle interno exerce sobre todos os órgãos e agentes de caráter administrativo, alcançando, deste modo, todas as esferas de poder, vale dizer, todos os poderes que compõem a República: Executivo, Legislativo e Judiciário, portanto, todos aqueles que praticam atos administrativos públicos.

<sup>3</sup> CARVALHO FILHO, Op. cit, p.941.

<sup>4</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **Súmula 473**, 1969 < [www.stf.jus.br/](http://www.stf.jus.br/)>. Acesso em: 27 de agosto de 2017.

<sup>5</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Op. cit, p.125.

Segundo Di Pietro, o controle constitui poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado nem retardado, sob a pena de responsabilidade de quem se omitiu. Neste sentido, continua definindo o que vem a ser controle, asseverando que no âmbito da administração pública, este se define como “o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”<sup>6</sup>.

Em um entendimento mais preciso, Di Pietro define o controle da Administração Pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, buscando a garantia dos princípios norteadores do Estado Democrático de Direito: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência<sup>7</sup>.

Murta de Lima<sup>8</sup> expõe a ideia sobre a administração pública no de que:

a Administração Pública dá concretude aos objetivos do governo, naturalmente está vinculada ao atendimento do interesse público e ao cumprimento da lei. É nessa esfera de garantia de eficácia que se estabelece mecanismos de controles, chamado controle da Administração Pública ou controle que a Administração Pública exerce sobre si mesma.

Outrossim, pode-se analisar o controle interno como uma conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecidos pela administração, no qual são incluídas as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações. Neste contexto, o plano de organização precisa prever uma segregação apropriada das responsabilidades funcionais.

Meirelles<sup>9</sup> conceitua que o “controle da Administração Pública é tanto o poder como o dever, que a própria Administração (ou outro Poder) tem de cuidar, nortear e

<sup>6</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.478.

<sup>7</sup>DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p.62.

<sup>8</sup> MURTA DE LIMA, Liliane Chaves, **Controle Interno na administração pública**: o controle interno na administração pública como um instrumento de accountability, Brasília, Revista do Tribunal de Contas da União, 2012, p.32.

<sup>9</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.187.

retificar, diretamente ou por meio de órgãos especializados, a sua atuação administrativa”.

Assim, caracteriza-se pode ser o controle que executivo sobre os próprios órgãos administrativos dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, tendo como intenção a legitimidade de seus atos, procurando defender os direitos dos administrados e manter dentro da normalidade a conduta daqueles que executam as atividades.

Ademais, o controle interno realiza-se por entidade ou órgão que é legalmente responsável pela atividade controlada, tendo que ser no âmbito da própria Administração. Dessa forma, qualquer que seja o controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique.

Nesse íterim, podemos afirmar que o controle interno na Administração Pública relaciona-se aos processos de evolução, fiscalização e gerenciamento das contas públicas. Neste sentido, percebe-se que o controle interno surgiu para ser uma ferramenta de transparência e gestão dos recursos públicos, objetivando prevenir erros e fraudes, fiscalizando a atuação dos gestores públicos bem como todas as entidades e órgãos públicos.

De acordo com Siqueira<sup>10</sup> define-se controle interno essencialmente em:

[...] representar dentro do Poder Executivo, uma entidade do Poder Executivo independente no Poder Executivo, capaz de levar, à sociedade, informações daquilo que está ocorrendo, inclusive daquilo que está errado. Esse trabalho é novo na área e exige um jogo de cintura muito grande para levar à sociedade informações do controle, porque é ela que paga, através dos tributos, os salários de seus integrantes. Ou seja, se o governo não tem estrutura para fazer uma boa gestão, não deveria gerir dinheiro do contribuinte. Não se deve dar dinheiro a quem não tem capacidade, porque o resultado certamente será negativo. A Secretaria Federal de Controle deve buscar, junto à sociedade organizada, como um mecanismo de ligação entre o governo e o cidadão servindo como intermediário entre quem paga e quem administra os gastos públicos.

<sup>10</sup> SIQUEIRA, Frederico Rodrigues de. **Evolução do sistema governamental de controle**. Brasília: UnB, 1999, p.136.

Para Silva<sup>11</sup>, o controle interno consiste em “uma área que auxilia o gestor a gerir todas as fases de estratégia e planejamento da administração pública, contribuindo para a sociedade com o bom emprego dos recursos públicos”.

Podemos definir o controle interno como uma espécie de plano da organização, com todos os seus métodos e medidas coordenadas adotadas por uma organização para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados financeiros e de pessoal, promovendo eficiência operacional e estimulando o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão própria.

Vislumbra-se assim na definição acima que objetivo é de executar de maneira segura os atos administrativos de determinado ente ou órgão público, traçado em princípios e regras técnicas e de direito, visando à realização precípua do interesse público, uma vez que recai sobre todos os atos e procedimentos administrativos do ente controlado.

A priori, o controle visa à fiscalização da atuação administrativa com o intuito de averiguar o cumprimento do que foi estabelecido e evidenciar eventuais desvios para buscar a reparação deles. Desse modo, a atuação do controle procura assegurar a melhor execução dos serviços e a correta gestão dos recursos disponíveis através de uma avaliação da atuação administrativa, consoante às normas preestabelecidas.

Guerra<sup>12</sup>, contextualizando os conceitos e entendimentos anteriormente mencionados, destaca que:

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 escopo 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 a pena de responsabilização por omissão do agente infrator.

<sup>11</sup> SILVA, Elderson Ferreira da. **Controladoria na Administração Pública: Manual prático para implantação**. São Paulo: Atlas, 2013, p. 29.

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

Verifica-se que o sistema de controle dentro dessa contextualização assume papel preponderante no auxílio as atividades administrativas, orientando, sugerindo e impedindo o desvirtuamento do objeto principal da administração pública.

Dito isso, o controle interno administrativo é exercido pela própria Administração Pública sobre seus atos e agentes com o intuito de mantê-los dentro da legalidade, sendo denominado poder de “autotutela”, que permite à Administração rever seus atos quando ilegais, inoportunos e inconvenientes. Assim, através dessa ferramenta de gestão, há a facilitação em fiscalizar e detectar falhas e erros, de forma mais eficaz, verifica-se com a implantação do controle interno uma melhor garantia de transparência e aplicação devidamente correta dos recursos públicos para o bem comum da sociedade.

## 2.2 – EVOLUÇÃO HISTÓRICA E ORDENAMENTO JURÍDICO ATUAL

O controle interno tem um papel fundamental para auxiliar a Gestão Pública, possibilitando a esta não só o poder aferir os resultados obtidos na gestão, como também contribuindo para que se proceda continuamente de forma legal, econômica, eficiente, eficaz, efetiva e transparente, buscando os melhores resultados para administração.

Na concepção de Alexandrino e Paulo<sup>13</sup>, o “controle interno é aquele exercido dentro de um mesmo Poder, seja exercido no âmbito hierárquico, seja exercido por meio de órgãos especializados, sem relação de hierarquia com o órgão controlado”.

No início do século XX, em meados dos anos 30, instituiu-se, em nosso País uma atividade formal ao Estado, de forma permanentemente, vinculando ao planejamento a função orçamentária, compreendendo-se a previsão das receitas a serem arrecadadas e a fixação das despesas que os governos estão autorizados a executar em determinado exercício financeiro.

Nesse contexto, a Constituição de 1934 impôs ao Tribunal de Contas, dentre outras, a função de realizar o acompanhamento da execução orçamentária e o julgamento das contas dos responsáveis por bens e dinheiro públicos.

Com pouco tempo o controle interno administrativo teve seu marco inicial legal com a promulgação da Lei Federal nº. 4.320, em 17 de março de 1964 que estatui

<sup>13</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 21. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013, p.843.

normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços, foi estabelecido que o controle da execução orçamentária e financeira da União, Estados, Municípios e Distrito Federal deveriam ser exercidos pelos Poderes Legislativo e Executivo, mediante controles externo e interno, respectivamente. Esse entendimento foi reafirmado pelo art. 70, da Constituição Federal de 1988 determinando que<sup>14</sup>:

a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à legalidade, legitimidade e economicidade será exercida pelo controle externo e pelo sistema de controle interno de cada poder. Portanto a implantação e a manutenção do sistema de controle interno passam a ser uma exigência não só do Poder Executivo, mas também dos Poderes Legislativo e Judiciário.

Com o advento da CF/88, o controle interno passar a ter sua função substancialmente ampliada, conforme dispõe da seguinte forma o art. 74:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

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

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob a pena de responsabilidade solidária.

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

Estabelece-se, em seu parágrafo primeiro que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão

<sup>14</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010.

ciência ao Tribunal de Contas da União, sob a pena de responsabilidade solidária, ou seja, se torna obrigatório a denúncia de qualquer irregularidade encontrada para que os órgãos responsáveis por avaliar o cumprimento das metas e da aplicação coerente dos recursos públicos, façam-se presentes, no caso, os tribunais de contas.

Martins<sup>15</sup> comenta que ao destinar para os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a atribuição de manterem, de forma integrada, sistemas de controle internos, o legislador constitucional aprimorou a forma de ser exercida esta espécie de controle.

Reafirmou o autor acima, a exigência de ser instituído um controle em grau de sistema e confiou o seu exercício a cada um dos Poderes do Estado. Por tratar-se de sistema, até porque esta é uma determinação constitucional, o controle interno tem de ser executado de forma integrada, com interação sistêmica, para que não seja prejudicada a própria estrutura de execução do sistema de controle interno. Tratando-se de sistema, a parte depende do todo e o todo depende da parte, pois cada unidade sistêmica deve atuar com regularidade para não causar prejuízos à outra ou, via de consequência, ao todo.

Segundo Carvalho Filho<sup>16</sup>, o controle de legalidade dos atos da Administração:

pode ser interno ou externo, vale dizer pode ser processado pelos órgãos da mesma Administração ou por órgãos de Poder diverso. Pode dizer-se, assim, que Legislativo, Judiciário e a própria Administração podem exercer o controle de legalidade. O judiciário, por exemplo, examina a legalidade de atos administrativos em mandado de segurança (art. 5º, LXIX, CF). O Legislativo pelo seu Tribunal de Contas aprecia a legalidade dos atos de admissão de pessoal (art. 71, III, CF). E a Administração, em qualquer esfera, controla a legalidade de seus próprios atos: se uma autoridade estadual age em desconformidade com a norma jurídica válida, pode o Secretário Estadual controlar a legalidade da ação administrativa.

É válido ressaltarmos que, a incidência do controle interno nos órgãos que compõem a máquina pública não faz com que o Poder Legislativo se desobrigue de julgar as contas dos gestores públicos, mas sim, que se faça de maneira integrada, em conjunto, por exemplo, os Tribunais de Contas podem e devem emitir pareceres,

<sup>15</sup> MARTINS, Osmar Scarparo. **Sistema de controle interno**. Revista do Tribunal de contas do Estado do RS, Porto Alegre, dez. 1989, p.44.

<sup>16</sup> CARVALHO FILHO, Op. cit, p.882.

despachos, decisões, que objetivem alertar os detentores de serviços, ao passo que, possam responsabilizar os administradores que descumprirem a lei.

Desse modo, verifica-se que deve haver uma relação de cooperação entre os controles interno e externo, constituindo-se ambos em um sistema de controle da administração, com vistas a atender ao interesse coletivo e contribuir para a melhoria da aplicação dos gastos públicos e gestão de pessoal.

Todavia, até a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, embora presente na Constituição Federal de 1988 e já previsto desde a Lei Federal nº 4320/64, a Administração Pública não dava a devida atenção para o Controle Interno. Foi somente com o advento da LRF/2000 que a administração pública começou a abrir seus horizontes de fiscalização, evoluindo e utilizando diferentes modalidades de controle, sendo assim instituída a LRF, criada com o objetivo central de coibir o desperdício de recursos públicos, aumentarem a fiscalização e a transparência<sup>17</sup>:

§ 1º - 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 a renúncia de receita, geração de despesas.

Para Cordão & Ramos “uma das finalidades da LRF é a busca do equilíbrio atual entre o valor das despesas a serem realizadas com as ações governamentais de toda natureza e as receitas disponíveis para essa finalidade, prevenindo os futuros desequilíbrios fiscais dos governos, por meio da limitação de gastos públicos permanentes”<sup>18</sup>. Diante das limitações impostas percebe-se que a promulgação da LRF visava um maior controle dos gastos públicos.

Em seu art. 59, a LRF aborda diretamente o tema do controle interno, nos seguintes termos<sup>19</sup>:

<sup>17</sup> BRASIL. Lei Complementar Nº. 101 de 04 de maio de 2000: **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. Diário Oficial da União, Brasília, 5 de maio de 2000.

<sup>18</sup> CORDÃO, José Pereira; RAMOS, Pâmela Gabriela. **O Controle Interno como instrumento de gestão municipal**: Um estudo de caso no município de Confresa-MT, Cuiabá, Revista Unemat, 2014, p.33.

<sup>19</sup> BRASIL. Lei Complementar Nº. 101 de 04 de maio de 2000: **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. Diário Oficial da União, Brasília, 5 de maio de 2000.

O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I - Atendimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - Limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - Medidas adotadas para retorno da despesa total com o pessoal a respectivo limite, nos termos dos art. 22 e 23;

IV - Providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidadas e mobiliária aos respectivos limites;

V - Destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - Cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

A Lei de Responsabilidade Fiscal impôs controle aos gastos dos Entes Federativos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, obrigando que as finanças públicas sejam apresentadas detalhadamente e entregues ao Tribunal de Contas (controle externo) de determinado ente a que estiver inserido.

A referida lei provocou uma mudança substancial na maneira como é conduzida a gestão financeira, dos três poderes, mais precisamente, no âmbito do Poder Executivo seja (municipal, estadual ou federal), pois é o poder que tem a função de administração.

Com a promulgação dessa Lei nº 101/2000, foi imputado novo arcabouço de exigências quanto à Administração Pública gerencial, com o objetivo de controle de resultados, alcance de metas, avaliação e controle de custos, etc. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Controle Interno convergem para cada vez mais os gestores públicos programem ações transparentes, direcionadas ao alcance do equilíbrio orçamentário e financeiro.

No próximo subitem que se segue, será feita abordagem acerca dos tipos de controle deste estudo, seguido das considerações a respeito do Controle Interno na Administração Pública, ressaltando a sua importância e analisando as normas que o regulamenta.

---

### 3 – EFETIVIDADE DO CONTROLE INTERNO

#### 3.1 TIPOS E FORMAS DE CONTROLE

O presente trabalho aborda essencialmente dois tipos de controle na Administração Pública, o interno e o externo, no qual o art. 70 da CF/88 insere lado a lado suas funções e objetivos, todavia, o ponto em comum mais importante a se ressaltar entre ambos, está relacionado quanto à forma como são executados, *in casu*, por órgãos e entidades vinculados a administração pública.

Como já exposto, o controle interno é realizado por órgão e agentes sobre seus próprios atos dentro da esfera da administração pública, que exercem o poder hierárquico ou tutelar. O primeiro é exercido hierarquicamente na estrutura interna de uma entidade ou órgão, sendo sua atuação controlada pela Controladoria, seja ela: Federal, Estadual ou Municipal.

Para Meirelles<sup>20</sup>, “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 da administração, sobre seu pessoal ou atos administrativos que pratique”.

Um exemplo de fácil entendimento é quando, sempre que um agente ou órgão qualquer que seja o poder, possuir atribuição de fiscalizar a prática de determinado ato administrativo praticado pelo mesmo poder, estaremos diante de hipótese de controle interno, tipo, Poder Legislativo fiscalizando ato praticado por ele próprio.

Pode-se afirmar nessa lógica de raciocínio, que o controle interno atua junto ao controle externo de forma cooperativa, com o intuito de dar apoio, objetivando cumprimento das leis e dos regulamentos em todas as atividades da administração, bem como fornecendo informações e dando ciência sobre irregularidades e ilegalidades. Dessa maneira, podemos destacar como se dá atuação do controle interno perante seus atos: pela controladoria geral, pela auditoria interna e pelos sistemas de controle de cada poder ou entidade.

Logo, pode-se afirmar que sistema de controle interno é o conjunto de órgãos técnicos, articulados, a partir de um órgão central de coordenação, orientados para o

<sup>20</sup> MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**. 36ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p.699.

desempenho das atribuições de controle indicados na Constituição Federal e normatizada em cada nível de poder.

O Sistema de Controle Interno opera de forma integrada, ainda que cada Poder tenha seu próprio Controle Interno. Esse Sistema, entretanto, será coordenado pelo Executivo, posto que ao final do exercício, irá preparar e prestar contas.

Para Justen Filho<sup>21</sup>, “o controle administrativo interno é verificação, desenvolvida no âmbito do próprio Poder, da legalidade e da oportunidade dos atos administrativos produzidos pelos seus órgãos e autoridades”.

Dito isso, entende-se que esse tipo de controle acima exposto visa à fiscalização, podendo ser feita de maneira prévia (prevenção), hodierno (constante) e posteriormente a execução dos atos administrativos, com isso, ressalta-se a necessidade de controle contínuo e/ou permanente sobre os órgãos e agentes da administração pública, destinando-se a evitar infrações às garantias constitucionais e legais.

Nesse ponto, expõe Justem Filho<sup>22</sup> entendimento no sentido de que:

o órgão dotado de competência específica realiza uma tarefa de fiscalização permanente e contínua, para detectar eventuais irregularidades e prevenir desvios ou ilegalidades. Esses órgãos não são investidos de superioridade hierárquica sobre os demais, o que significa ausência de competência para, em nome próprio, desfazer atos reputados como viciados. Esses órgãos são investidos do poder de representar às autoridades competentes (inclusive àquelas externas à Administração Pública) sobre a ocorrência de ações ou omissões reputadas viciadas.

Já o controle externo é exercido por órgão ou entidade fora da administração pública, visando controlar os atos administrativos praticados por outro órgão distinto da sua estrutura organizacional, estes são: aqueles entes auxiliares estranhos à Administração Pública que terão seus atos inspecionados, podendo ser feito pela sociedade em geral como também ser exercido pelo particular legítimo, com poder para provocar o procedimento de controle não apenas na defesa de seus próprios interesses, mas na defesa dos interesses da coletividade.

<sup>21</sup> JUSTEN FILHO, Marçal, **Curso de Direito Administrativo**. 4ª ed. Revisada e Atualizada – São Paulo: Saraiva., 2009, p.987.

<sup>22</sup> JUSTEN FILHO, Marçal, Op. Cit, p.989.

Nesse sentido, Justen Filho<sup>23</sup> conceitua que “o controle externo consiste na submissão da atividade administrativa à fiscalização exercitada por órgãos externos à estrutura do Poder que os praticou”.

Existem ainda tipos específicos entranhados ao controle externo, os quais são exercidos, pelo Poder Legislativo, o qual se subdivide em: político, aquele devidamente previsto em diversos pontos do texto constitucional, sendo controlado pelas casas legislativas, e o financeiro, que objetiva fiscalizar os atos administrativos relativos aos gastos públicos, além de avaliar a gestão quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, efetividade e eficácia.

Outro ente que exerce o controle externo sobre atos da administração pública é o Ministério Público, especialmente quanto a sua titularidade de legitimação ativa, no sentido de ser órgão fiscalizador público, atuando e garantindo ao provocar o Poder Judiciário, ao qual caberá decidir.

Segundo Meirelles, o controle externo é “por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira”<sup>24</sup>, destinando-se a comprovar a probidade dos atos da administração, a regularidade dos gastos públicos e do emprego de bens, valores e dinheiros públicos, comprometido com a fiel execução do orçamento e planejamento.

É bastante relevante este exemplo a respeito de como atua o controle externo, exemplo, o julgamento das contas do Presidente da República é realizado pelo Congresso Nacional (Poder Legislativo exercendo controle sobre o Poder Executivo) e a anulação de um ato do Poder Executivo por decisão judicial, seja o Supremo Tribunal Federal - STF ou Superior Tribunal de Justiça - STJ (Poder Judiciário exercendo controle sobre o Poder Executivo).

Vale a pena destacar outro pensamento de Meirelles<sup>25</sup>, o qual afirma que:

O Poder Legislativo exercita o controle externo por meio de atos que lhe são constitucionalmente atribuídos. Esse controle efetiva-se por meio da atuação dos Tribunais de Contas, que, como órgão auxiliar do Poder Legislativo, busca fiscalizar os negócios da Administração Pública, acompanhar a execução da lei orçamentária e julgar as contas dos responsáveis por bens públicos, com o propósito de comprovar a probidade

<sup>23</sup> JUSTEN FILHO, Marçal, Op. Cit, p.991.

<sup>24</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p.602.

<sup>25</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.755.

dos atos da administração, a regularidade dos gastos públicos e a fiel execução do orçamento.

Assim, o controle externo se concretiza quando o controle exercido por um poder visa fiscalizar os atos administrativos praticados por outro poder. Temos outro exemplo, no caso da “Auditoria” realizada pelo Tribunal de Contas da União sobre despesas realizadas pelo Poder Executivo Federal, dessa forma um Poder exerce sobre atuação do outro Poder distinto do seu, um tipo de controle.

Por outro lado, o controle interno administrativo atua como controlador no âmbito de um mesmo Poder, mesmo que entre pessoas jurídicas distintas.

O controle interno é uma ferramenta voltada para gerir uma organização, seja privada ou pública, é desempenhada por intermédio de atividades coordenadas e planejadas, chamadas de funções administrativas. O papel do controle é imprescindível para seguir o cumprimento de programas, indicar seus erros e irregularidades, zelar pelo bom uso, tutelar direito comum a todos, conservação e guarda dos bens do patrimônio público e, fiscalizar o total uso das leis e princípios que visem à conservação do organismo estatal.

Por conseguinte, faz-se evidenciar as classificações dos controles internos quanto às formas de atuação do seu poder, primeiro, quando se faz no instante do seu exercício, onde a inspeção dos atos praticados pelo administrador pode ser a *priori*, concomitante ou a *posteriori*.

No controle a *priori*, a atuação do controle e avaliação ocorre antes do evento ou fato que se pretende controlar, com o objetivo de evitar atos indesejados como erro, desperdícios ou fraudes, um exemplo de controle prévio é a autorização do Senado Federal necessária para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam contrair empréstimos externos.

Já no controle concomitante, a atuação do controle ocorre em conjunto com a ação do administrador, sendo exercido durante a realização do ato, permitindo a verificação da regularidade de sua formação, assim, tendo como finalidade detectar erros, desperdícios ou fraudes no instante em que eles ocorrem, possibilitando adoção de medidas de correção em tempo oportuno, ajustando o desempenho ainda em andamento, exemplo: a fiscalização da execução de um contrato administrativo, outro seria o acompanhamento de um concurso pela corregedoria.

Por fim, o Controle a posteriori, subsequente ou corretivo, o qual é possível fazer correção de defeitos do ato, a declaração de nulidade, a sua revogação, a sua cassação, ou mesmo conferir eficácia ao ato.

Um bom exemplo é o controle exercido pelo Poder Judiciário, que após a ocorrência do ato administrativo, se eivado de algum tipo de erro ou vício, serão adotadas as providências cabíveis para sua correção.

Busca também analisar o ato após sua realização, podendo até não provocar qualquer ação corretiva em relação ao ato consumado, todavia haja como mecanismo de motivação, uma vez que informada a inconsistência em relatório, informa o administrador que buscará correção de comportamento, no futuro.

Se bem utilizado, o Controle Interno melhora a organização da entidade, reduz à incidência de erros e evita a prática de fraudes à Administração Pública.

A ausência do instrumento de controle interno pode provocar inúmeras dificuldades para uma eficaz gestão e transparência dos recursos públicos nos diversos órgãos da administração pública, principalmente, dentre os entes federativos, uma vez que, o controle atua na organização, fiscalização, desenvolvendo funções de planejamento, execução das atividades planejadas e avaliação periódica dos resultados obtidos. Como o controle interno é um setor que participa de forma efetiva do planejamento, torna-se um dispositivo de grande relevância para que os recursos públicos sejam aplicados de forma eficaz.

É importante salientar que o sistema de controle interno estende-se muito além dos assuntos que se relacionam de forma direta com as funções inerentes ao sistema de contabilidade, que complementado por tais controles efetivos poderá proporcionar à alta administração, razoável segurança de que os seus ativos encontram-se salvaguardados contra qualquer utilização indevida.

Silva<sup>26</sup> coloca que o “objetivo central do sistema de controle sobre o orçamento público é verificar se o poder público está executando ações conforme as escolhas públicas manifestadas nos fóruns competentes e materializadas na peça orçamentária aprovada pelo Legislativo e promulgada pelo Executivo”.

Assim, percebe-se que os objetivos derivados do elemento central supramencionado, estão: a busca da constatação de que as ações não só estão sendo realizadas conforme as escolhas visando o bem comum, mas, também, estão sendo

<sup>26</sup> SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000, p.433.

conduzidas conforme os preceitos de legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e efetividade.

### 3.2 – A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO

A importância do controle interno é facilmente perceptível, pois esse meio de controle é realizado por todos os setores da administração, sendo que a sua coordenação é exercida por um órgão central, de forma que a atuação do sistema de controle interno é realizada antes, durante e depois dos atos administrativos, com a finalidade de acompanhar as ações realizadas, garantindo legitimidade frente aos princípios constitucionais.

Essa ferramenta de controle busca a eficiência, transparência e efetividade na condução dos negócios pelo Estado, através de seus órgãos e agentes públicos, com o intuito de melhorar a qualidade dos serviços prestados e atender às necessidades da coletividade, caracterizando-se em sentido estrito, o objetivo principal do controle interno administrativo como instrumento que visa dar mais tranquilidade e segurança aos administradores e funcionários, refletindo em numa boa qualidade e excelente gestão pública.

O Controle Interno visa salvaguardar o ente público, através de um controle prévio, concomitante ou posterior aos fatos. Com a atuação efetiva serve de apoio ao gestor, fazendo com que possam ser evitados erros ou a continuidade destes.

Vale salientar sua relevância, pois este meio de controle mostra ao gestor através de relatórios, diversas irregularidades encontradas e faz recomendações do que pode ser feito para sanar tais problemas, ou seja, determinando quais as atitudes o gestor deve tomar.

A ideia de controle está estritamente vinculada à de poder. Pode-se dizer que o controle é função inerente ao poder. Portanto, a necessidade de se controlar o poder decorre, em última análise, do seu mau uso.

Assegura Castro<sup>27</sup> que “controlar o poder é impor limites aos governantes, é orientar a melhor utilização dos recursos disponíveis de forma organizada e ponderada.

<sup>27</sup> CASTRO, Rodrigo Peronti Aguirre. **Sistema de controle interno: uma perspectiva de modelo de gestão pública gerencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p.52

Afirma que no Estado moderno o controle assume importante papel na gestão da coisa pública”. Note-se que para todas as atividades da administração está previsto um controle, seja ele pontual (quando se estabelecem controles para certa atividade), seja em abstrato (quando a atividade não fora prevista e se controla de maneira genérica).

### 3.2.1 – A FINALIDADE DO CONTROLE

O caráter funcional do controle tem por finalidade o cumprimento do princípio da eficiência, ou seja, garantir que os servidores cumpram suas obrigações satisfatoriamente, sem burocracia e de maneira a atender aos anseios da sociedade com presteza e eficácia.

O papel do controle interno é detectar as falhas das rotinas de trabalho e evitar os gargalos, fazendo com que haja uma economia de tempo e de dinheiro na execução dos processos administrativos.

O controle interno em si uma função administrativa e uma exigência legal, pois quando implantado, torna-se um sistema de controle, verifica-se tão importante para Administração Pública em relação às questões econômicas, porque possibilita que sejam ajustadas e corrigidas as atividades administrativas, que visam alcançar metas, aspirando um objetivo maior que é o de evitar gastos desnecessários e/ou o mau uso dos recursos públicos.

No entendimento de Castro<sup>28</sup>, a finalidade do controle da Administração Pública em sentido amplo, é de verificar se o gestor aplica os recursos que lhes são repassados de maneira responsável, eficiente e moral.

Em consonância com as afirmações acima feitas posiciona-se Di Pietro<sup>29</sup> que intervém com a seguinte afirmação:

A finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa.

<sup>28</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre. op. cit., p. 95.

<sup>29</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. op. cit., p. 636.

O controle não se restringe apenas às aplicações de recursos, ele tem enfoque também sobre a gestão da coisa pública sob os mais variados aspectos, v.g., se o gestor está acompanhando as metas previstas no plano plurianual, na lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual.

Dessa forma, é possível entender que o controle deve atuar também na avaliação de resultados no que diz respeito à eficácia e eficiência da gestão financeira, orçamentária e patrimonial da Administração Pública, direta ou indireta, assim como na verificação da eficácia e eficiência da aplicação de recursos por entidades de direito privado, quando aqueles são oriundos de ente público.

Em resumo, pode-se afirmar que a finalidade do Sistema de Controle Interno é a seguinte, segundo Botelho<sup>30</sup>:

a) salvaguardar os interesses econômicos, patrimoniais e sociais da municipalidade; b) prevenir e detectar fraudes e erros ou situações de desperdícios, práticas administrativas abusivas, antieconômicas ou corruptas e outros atos de caráter ilícito; c) precisar e dar confiabilidade ao informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; d) assegurar o acesso aos bens e informações e que a utilização desses ocorra com a autorização de seu responsável; e) estimular a eficiência operacional, sugerindo formas eficazes e instituindo procedimentos através de instruções; f) dar qualidade às políticas existentes, conjugar os objetivos da organização; g) garantir que as transações sejam realizadas com observância do princípio da legalidade; h) realizar com frequência o confronto entre os dados constantes dos instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA) com os dados contábeis, possibilitando uma análise em percentuais de realização e as medidas adotadas; i) verificar o fluxo das transações e se elas ocorreram de fato, de acordo com os registros, analisando o controle dos processos e a avaliação dos efeitos dessas realizações; j) promover operações ordenadas, econômicas, eficientes e efetivas e a qualidade dos produtos e serviços em consonância com os objetivos da organização; k) assegurar o cumprimento de leis, regulamentos e diretrizes da organização; l) salvaguardar o ativo e assegurar a legitimidade do passivo; m) assegurar a revisão da legislação municipal, conforme o ordenamento jurídico atualizado; n) assegurar que todas as transações sejam válidas, registradas, autorizadas, valorizadas corretamente, classificadas corretamente, lançadas e totalizadas corretamente; o) adotar quaisquer outros procedimentos para o bom desempenho das funções da instituição.

<sup>30</sup> BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2006, p.31

Com isso, a finalidade do controle é assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação de impessoalidade. Em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa. O Controle Interno é visto, muitas vezes, como mera auditoria, o que não é verdadeiro. A auditoria ocorre de forma esporádica ou quando solicitada.

Em contrapartida, tem-se a Controladoria, além de ser atividade permanente, conta com a vantagem de oferecer alternativas de melhoria da atuação de cada setor da Administração Pública, visando à qualidade, transparência e, sobretudo, à probidade administrativa.

A Controladoria Pública está diretamente ligada à Administração Pública, pois será exatamente aos Gestores dessa Administração, que as informações oriundas dos dados coletados de maneira transparente e confiável através do Controle, que os mesmos irão analisá-las para as tomadas de decisão.

Nesse aspecto a controladoria é uma ciência autônoma, um pouco complexa de se conceituar, porém classificada como órgão central do sistema de controle interno, uma espécie de assessoramento dos dirigentes que necessitam de informações de várias ciências a fim de possibilitar o processo de controle no desempenho de suas funções e que não pode ser confundida com os termos auditoria interna e controle interno.

Na abordagem de Chaves<sup>31</sup>, a controladoria em sua acepção tem “a finalidade de agregar diversas atividades como: auditoria, correição, prevenção e combate a desvios para aprimorar o resultado da administração”.

O Controle Interno é uma exigência legal, entretanto, sua existência se justifica primordialmente para promover a positivação dos escassos recursos públicos; é um mecanismo de promoção da defesa do patrimônio público, em especial, no tocante à vigilância dos índices da dívida pública. Fazendo parte da Administração, subordina-se ao administrador, tendo por função acompanhar a execução dos atos, indicando, em caráter opinativo, preventiva ou corretivamente, ações a serem desempenhadas com

<sup>31</sup> CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e Controladoria no Setor Público**. 2ª Ed. Curitiba: Juruá, 2011, p.18.

vistas ao atendimento da legislação, constituindo-se em um valioso instrumento para o processo decisório e o direcionamento das ações governamentais, via planejamento.

### 3.2.2 – FUNCIONALIDADE DO CONTROLE INTERNO

Um sistema de controle interno que funciona adequadamente não depende apenas do planejamento efetivo da entidade e da eficiência de procedimentos e práticas instituídos, mas também da competência de todo o pessoal envolvido para levar adiante, de forma eficiente e econômica, os procedimentos prescritos.

O Controle Interno se implanta não contra, mas a favor do bom desempenho do gestor, o seu objetivo destina-se não a controlar o administrador, seja qual for o gestor público, mas no sentido de controlar para ele, auxiliá-lo, ordenando obrigações preestabelecidas em lei, e que esse procure ser responsável pelo gerenciamento de toda a organização.

É um tipo de ferramenta que tem por função normatizar e instituir procedimentos de controle por meio de instruções normativas, levando em consideração procedimentos e rotinas.

Considerando-se que, cada órgão da administração direta e entidade da administração indireta têm seu orçamento, metas, meios materiais, bens patrimoniais e recursos humanos, cada qual terá seu controle interno, assim, o administrador principal de cada órgão ou entidade dispõe de unidades ou assessorias responsáveis pelas funções, por exemplo, de planejamento, administração, finanças, orçamento, execução de projetos, recursos humanos, suprimentos, entre outras, reputa-se como indispensável a designação formal de um agente como responsável pelos controles internos.

Chega a soar com um grande tom de complexidade essa função, todavia, dependerá do porte do órgão, sugere-se a criação de uma unidade de controle dentro de cada órgão, seja direta ou indiretamente da Administração Pública.

Por outro lado, há órgãos cuja responsabilidade pelos controles pode ser atribuída em nível de assessoria, pois todo aquele designado como responsável pelos controles em cada órgão/entidade, que deverá ter habilitação profissional e capacitação técnica adequada à área de auditoria.

Com isso, caberá a cada órgão controlador auxiliar, estruturar, orientar o funcionamento e fiscalizar, periodicamente, a adequação e o funcionamento desses

controles, dessa forma, quando definidas as unidades ou funções de controle nos órgãos e entidades, a partir daí poderemos enxergar a funcionalidade de um “sistema integrado”, atuando em prol do bem comum social.

Dentre outras funcionalidades do controle interno podemos destacar as funções de: atestar relatório de gestão e execução fiscal, inspecionar e realizar auditoria em prestações de contas de qualquer espécie, emitir relatório sobre prestações de contas anual, elaboração de relatórios do controle interno quanto a sua eficácia, programar auditorias sem limitações, fazer análises em processos de pagamentos, dar início a processos licitatórios, guardar documentação destinada à fiscalização externa, realizar análise gerencial e audiência pública, fazer consolidar as leis municipais e fiscalizar o processo legislativo, acompanhar os atos de admissão de pessoal e avaliações, emitir pareceres e solicitar a abertura de processos administrativos, fiscalizar a utilização de bens públicos e alienações e presta esclarecimentos por meio de estudos e auditorias para auxiliar as Câmaras Legislativas, o Ministério Público e os Tribunais de Contas na função fiscalizadora.

#### **4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A ausência do instrumento de controle interno nos órgãos da administração pública provoca inúmeras dificuldades quanto a uma boa gestão transparente, relacionado ao uso correto dos recursos públicos por seus gestores, uma vez que, o controle atua na organização, fiscalização, desenvolvendo funções de planejamento, execução das atividades planejadas e avaliação periódica dos resultados obtidos.

Verifica-se, portanto, que o controle interno se concretiza como um pilar no âmbito de qualquer órgão, em qualquer área de atuação, tanto no poder público como no privado, participando de forma efetiva e precisa quanto ao planejamento de metas, tornando-se um dispositivo de grande relevância para que os recursos públicos sejam aplicados de forma eficaz e que atinjam seus objetivos.

A política de controle interno é indispensável para a concretização da transparência na gestão do gasto público, como também integra parte ativa do ciclo de gestão do governo, prevenindo irregularidades, integrando e facilitando o trabalho do controle externo exercido pelo Poder Legislativo, contribuindo para o alcance de uma

boa governança pública, a promoção da ética e da transparência e a redução de vulnerabilidades no setor público.

Portanto, não restam dúvidas sobre a importância da eficácia do sistema de controle para o fortalecimento de uma organização, neste momento é tão grande sua complexidade que requer a substituição de paradigmas, e não apenas de normas e procedimentos.

Desse modo, faz-se necessário refletir sobre a importância das ações integradoras e cooperadoras de todos os setores da Administração Pública, que em conjunto possam desenvolver um sistema que objetive a devida aplicação dos recursos públicos, respeitando o contribuinte e destinando os recursos para o aperfeiçoamento das políticas públicas, pois são os bons resultados que certamente a Administração Pública busca, não só pelas exigências legais, mas também porque a gestão do patrimônio público exige uma sistemática de controle de suas ações.

É válido ressaltar que, existe uma série de atividades que podem ser inseridas para buscar a melhoria no procedimento de controle interno visando à efetivação e a qualidade dos serviços, tais como: ênfase em treinamento com base na qualidade; “reforço” na busca de solução dos problemas detectados; elaboração de planos de ação para atingir metas; prioridade ao cidadão; busca de cultura de redução de desperdícios; motivação dos funcionários, controle e avaliação dos resultados obtidos entre outros procedimentos.

É necessário todos nós conhecermos e conceituarmos os princípios, os tipos, as técnicas e os procedimentos relacionados à função do controle interno na administração pública, fazer uma reflexão de quanto é indispensável essa ferramenta para o gestor público, que prima e busca pelo cumprimento de metas e objetivos preestabelecidos por normas, aspirando pela eficácia e eficiência da gestão pública.

A respeito da finalidade da Lei de Responsabilidade Fiscal/2000, observou-se que a partir da sua publicação, não foram solucionados todos os problemas de corrupção existentes na administração pública, porém possibilitou maior transparência nos gastos públicos, reduzindo assim os índices de fraudes na gestão pública.

Por fim, ressalte-se que por se basear em estudos bibliográficos, é necessário um maior aprofundamento deste estudo com novas pesquisas de caráter também exploratório e analítico, baseadas em outros recursos, pesquisas, teses, entre outros dados primários que garantam uma análise mais aprimorada deste trabalho, buscando evoluir ainda mais o conhecimento na área administrativa.

## 5 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 21. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013, p.843.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito constitucional descomplicado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2010.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2006, p.31

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/compilado.htm)> Acesso em 14 abril. 2017.

BRASIL. Lei Complementar Nº. 101 de 04 de maio de 2000: **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. Diário Oficial da União, Brasília, 5 de maio de 2000.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CASTRO, Rodrigo Peronti Aguirre. **Sistema de controle interno: uma perspectiva de modelo de gestão pública gerencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p.52

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e Controladoria no Setor Público**. 2ª Ed. Curitiba: Juruá, 2011, p.18.

CORDÃO, José Pereira; RAMOS, Pâmela Gabriela. **O Controle Interno como instrumento de gestão municipal: Um estudo de caso no município de Confresa-MT, Cuiabá**, Revista Unemat, 2014, p.33.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p.62.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 90.

JUSTEN FILHO, Marçal, **Curso de Direito Administrativo**. 4ª ed. Revisada e Atualizada – São Paulo: Saraiva., 2009, p.987.

MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo**. 4. ed. Niterói: Impetus, 2010.

MARTINS, Osmar Scarparo. **Sistema de controle interno**. Revista do Tribunal de contas do Estado do RS, Porto Alegre, dez. 1989, p.44.

MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. 2. ed. rev. atual e ampliado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**. 36° ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p.699.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.187.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MURTA DE LIMA, Liliâne Chaves, **Controle Interno na administração pública: o controle interno na administração pública como um instrumento de accountability**, Brasília, Revista do Tribunal de Contas da União, 2012, p.32.

SILVA, Elderson Ferreira da. **Controladoria na Administração Pública: Manual prático para implantação**. São Paulo: Atlas, 2013, p. 29.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000, p.433.

SIQUEIRA, Frederico Rodrigues de. **Evolução do sistema governamental de controle**. Brasília: UnB, 1999, p.136.

SOARES, Líria. Lara. **Características do sistema de controle interno municipal: um estudo na Prefeitura Municipal de Ouro Preto**. 2012. 135f. Dissertação (mestrado em administração) – Universidade FUMEC. Faculdade de Ciências Empresariais, Ouro Preto, 2012. < Disponível em: <http://www.fumec.br/anexos/cursos/mestrado/dissertacoes/completa/liria-lara-soares.pdf>>. Acesso em: 05 mar. 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **Súmula 473**, Brasília, 1969 < [www.stf.jus.br/](http://www.stf.jus.br/)>, acesso em: 25 de julho de 2017.