COORDENAÇÃO GERAL

Celso Fernandes Campilongo

Alvaro de Azevedo Gonzaga

André Luiz Freire

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP

TOMO 2

DIREITO ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL

COORDENAÇÃO DO TOMO 2

Vidal Serrano Nunes Júnior

Maurício Zockun

Carolina Zancaner Zockun

André Luiz Freire

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

DIRETOR
Pedro Paulo Teixeira Manus
DIRETOR ADJUNTO
Vidal Serrano Nunes Júnior

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP | ISBN 978-85-60453-35-1
<https://enciclopediajuridica.pucsp.br>

CONSELHO EDITORIAL

Celso Antônio Bandeira de Mello
Elizabeth Nazar Carrazza
Fábio Ulhoa Coelho
Fernando Menezes de Almeida
Guilherme Nucci
José Manoel de Arruda Alvim
Luiz Alberto David Araújo
Luiz Edson Fachin
Marco Antonio Marques da Silva
Maria Helena Diniz
Nelson Nery Júnior
Oswaldo Duek Marques
Paulo de Barros Carvalho
Ronaldo Porto Macedo Júnior
Roque Antonio Carrazza
Rosa Maria de Andrade Nery
Rui da Cunha Martins
Tercio Sampaio Ferraz Junior
Teresa Celina de Arruda Alvim
Wagner Balera

TOMO DE DIREITO ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL | ISBN 978-85-60453-37-5

Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo II (recurso eletrônico)
: direito administrativo e constitucional / coord. Vidal Serrano Nunes Jr. [*et al.*] - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017
Recurso eletrônico World Wide Web (10 tomos)
Bibliografia.

1.Direito - Enciclopédia. I. Campilongo, Celso Fernandes. II. Gonzaga, Alvaro. III. Freire, André Luiz. IV. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

CONTROLE INTERNO

Rodrigo Pironti Aguirre de Castro

INTRODUÇÃO

O presente verbete preocupa-se com a análise e delimitação do controle interno da Administração Pública.

Evidentemente, em razão do estabelecimento de um necessário marco teórico e temporal, partiu-se de uma análise da evolução dos controles externo e interno (em sentido amplo) e seu enquadramento constitucional.

Realizada esta análise global necessária do controle externo e interno da administração pública, passou-se a delimitar os conteúdos do controle interno em sentido amplo e do controle interno em sentido estrito, tratados na doutrina e na jurisprudência como sinônimos, mas que em realidade, determinam hipóteses e condutas diversas de controle, com objetivos e previsões constitucionais distintas e únicas.

Diante desta delimitação é que foi necessário analisar a complexidade do relacionamento entre as diversas estruturas de controle no estado brasileiro, e se essa complexidade estabelece um diálogo ou um abismo entre órgãos de controle.

Dentro destas hipóteses e, ainda com acurado corte metodológico em razão do escopo e objetivo do presente verbete, passou-se à análise do: reforço necessário ao princípio da separação dos poderes, contrário a superposição dos controles internos e externo; a uma análise efetiva do papel do controle interno e dos tribunais de contas, para definir se há hierarquia ou colaboração entre estes controles; a necessária liberdade de manifestação do controle interno e o fundamental respeito à fundamentação manifestada pela administração, estabelecendo eficiência e previsibilidade à sua atuação e, por fim; a liberdade de manifestação do controle interno e a mitigação da responsabilidade solidária, em razão da eficiência do controle e da confiança legítima dos atores envolvidos nos processos de natureza controladora.

Por derradeiro, ainda dentro da análise específica de estruturação do controle interno contemporâneo e para que fosse possível o atingimento do fim proposto, qual seja, constituir um atuar responsável do controle interno (isento de práticas patrimoniais e burocratizantes), profissionalizado e independente, foram analisados parâmetros de

metodologia e métrica do sistema de controle interno, para o estabelecimento de uma eficiência substancial e não meramente formal.

SUMÁRIO

Introdução 2

1. A evolução dos controles externo e interno (em sentido amplo) e seu enquadramento constitucional 3
2. Controle interno em sentido amplo e controle interno em sentido estrito 17
3. Complexidade do relacionamento entre as diversas estruturas de controle no estado brasileiro: diálogo ou abismo entre órgãos controladores 30
   - 3.1. Controle Interno e o reforço necessário ao princípio da separação dos poderes: contra a superposição dos controles 30
   - 3.2. Controle Interno e Tribunais de Contas: Hierarquia ou colaboração? 35
   - 3.3. Liberdade de manifestação do Controle Interno e respeito à fundamentação manifestada pela Administração (eficiência e previsibilidade) 46
4. Controle interno – metodologia e métrica (por uma eficiência substancial e não meramente formal) 75

Referências 79

1. A EVOLUÇÃO DOS CONTROLES EXTERNO E INTERNO (EM SENTIDO AMPLO) E SEU ENQUADRAMENTO CONSTITUCIONAL

Na clássica obra "O espírito das Leis", de Charles-Louis de Secondat (comumente conhecido como Montesquieu[1]), revela que "todo o homem que tem em mãos o poder é sempre levado a abusar dele, e assim irá seguindo, até que encontre algum

[1] Aristocrata, filho de família nobre, nasceu no dia 18 de Janeiro de 1689 e cedo teve formação iluminista com padres oratorianos. Revelou-se um crítico severo e irônico da monarquia absolutista decadente, bem como do clero católico. Adquiriu sólidos conhecimentos humanísticos e jurídicos, mas também frequentou em Paris os círculos da boêmia literária. Em 1714, entrou para o tribunal provincial de Bordéus, que presidiu de 1716 a 1726.

limite".[2] É com essa concepção idealista que a noção de controle tem evoluído, acompanhando a evolução do Estado e o agir estatal em cada um desses modelos.

As formas de controle, em razão de modelos de Estado desapegados da lógica de responsividade, tinham como finalidade precípua limitar o poder dos governantes, em alguns casos de maneira pouco expressiva, noutros com grande influência sobre o gestor.

Roberto Dromi constata que "*el control es una actividad incescindible de la realidad estatal, tan vieja como la propia organización política, y en consecuencia ha adquirido a lo largo de la historia los más diversos ropajes*".[3]

A pouca preocupação do gestor em controlar sua própria atuação e a ausência de controles efetivos sempre conduziu a Estados totalitários e representativos do ideal absolutista, já que tais modelos afastavam as hipóteses de controle e o faziam com a intenção de jamais ver limitado seu poder, ou quiçá controlado.

Historicamente, é possível detectar que as primeiras formas de controle surgiram ainda na Grécia antiga, quando em Atenas foi instaurada:

> "Uma corte de contas constituída por 10 oficiais, eleitos anualmente pela Assembléia Popular, encarregada de fiscalização das contas públicas: perante ela compareciam arcontes, senadores, embaixadores, sacerdotes, comandantes de galeras, a fim de prestarem contas do dinheiro recebido e gasto justificando suas despesas".[4]

Na Roma Antiga, com os Códigos Justinianos se consolidaram e se estruturam controles que tinham como objeto a análise dos gastos de todo o Império, que naquela época era realizado por meio de servidores com funções denominadas de "*tabulari*"[5] e "*numerarii*"[6] que atuavam como fiscais das contas do império e como uma espécie de assistentes dos magistrados no exercício de suas atividades, apurando a responsabilidade do Senado da época e dos agentes públicos.

---

[2] MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat, Baron de La Brède et de. *Espírito das leis*, p. 32.
[3] DROMI, Roberto. Modernización del control público. *Fórum administrativo – Direito público*, pp. 6511-6525.
[4] FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*, p. 56.
[5] Eram os responsáveis pela preparação dos extratos das contribuições tributárias e o posterior encaminhamento para o contribuinte.
[6] Eram os que tinham a responsabilidade da compilação das contas das operações geradoras de receitas ou despesas, registros dos atos e fatos fazendários, contagem monetária, abastecimento financeiro, transferência dos tributos e pagamentos das despesas nos escritórios administrativos das províncias.

Mas o momento histórico de maior involução do controle da Administração Pública ocorreu na Idade Média, mais precisamente entre os séculos IX e XII, com o surgimento do sistema ou regime feudal, já que com o poder do Estado fragmentado em pequenas unidades territoriais, com pouca ou — em muitos casos — quase nenhuma organização administrativa, deixou-se de lado o interesse pelas contas de cada feudo, mesmo porque a administração das terras só interessava ao senhor feudal, estando os vassalos afastados das questões gerenciais do território.

O modelo absolutista, em decorrência da experiência do modelo feudal, instaurou-se sobre a ideia de centralização do poder nas mãos do governante, fazendo com que o soberano concentrasse todos os poderes e ficasse insubmisso a qualquer forma controle.

Porém, ainda no Estado absolutista voltaram a aparecer estruturas similares aos Tribunais de Contas, quando em 1661, o Império Austríaco criou sua Corte de Contas; e em 1714, foi seguido pela Prússia e em 1767, pela Espanha.[7]

Muito embora a criação dessas Cortes, há que se notar que o objetivo da criação – neste modelo – nunca foi a de controlas os gastos do Estado, ao contrário, servia a justificar, legitimar, validar, a atuação do poder central. É o que ressaltam Maria Coeli Simões Pires e Jean Alessandro Serra Cyrino Nogueira, ao comentar o objetivo do controle no Estado Absolutista:

> "É de se esclarecer, entretanto, que a criação de tais órgãos não se inspira em um ideal de instrumentalização de possível controle institucional sobre os atos do governo; ao revés, atende a apelos da própria onipotência. Desse modo, os primeiros tribunais de contas eram mecanismos de fiscalização intimamente atrelados ao monarca, criados segundo o desiderato de prover e efetivar a ingerência deste último em todas as instâncias da estruturação administrativa dos reinos e territórios colonizados".[8]

Ou seja, as cortes de contas neste modelo de Estado formatavam uma espécie de "contabilidade do soberano", isso porque a intenção não era o controle das contas públicas

[7] PIRES, Maria Coeli Simões; NOGUEIRA, Jean Alessandro Serra Cyrino. Controle da administração pública e tendências a luz do Estado Democrático de Direito. *Fórum administrativo – Direito público*, pp. 3649-3671.
[8] PIRES, Maria Coeli Simões; NOGUEIRA, Jean Alessandro Serra Cyrino. Controle da administração pública e tendências a luz do Estado Democrático de Direito. *Fórum administrativo – Direito público*, pp. 3652.

e sim o controle do patrimônio do governante/Estado, daí o contexto da expressão "*L'Ètat c'est moi*", de Luís XIV.[9]

Nesse sentido, posteriormente o controle, "sofreu ainda outra transladação de sentido, resultante da cadeia causal da separação entre o tesouro do príncipe e os recursos do Estado".[10] Como exemplo, em Portugal, na época de D. Fernando, surgiram os Vedores da Fazenda (1370). A estes cabiam a administração superior do Patrimônio Real e da Fazenda Pública (fiscalizavam localmente as receitas e despesas efetuadas). Estabelece-se, então, a distinção entre os "Contos" de Lisboa e os "Contos" do Rei: os primeiros com a função de verificar as despesas e receitas de todos os almoxarifados do país e os segundos, os da Casa Real.[11]

É o início da transformação do Estado patrimonialista, onde a fazenda pública e a fazenda do príncipe deixam de se confundir, para o estabelecimento das bases de um modelo burocrático.

Com o surgimento do Estado Democrático[12] se concretizou — de forma mais ampla e clara — que os bens e as receitas do Estado "deixaram de ser vistos como pertences do soberano para ser encarados como propriedade de toda a coletividade, com direito ao seu usufruto no atendimento de necessidades fundamentais".[13]

Assim, o controle assume importante papel na gestão da coisa pública,[14] já que para todas as atividades da administração havia a previsão de um controle, pontual (quando se estabelecem controles para certa atividade), ou em abstrato (quando a atividade não fora prevista e se controla de maneira genérica).

O controle assume tão importante papel que chegou a ser classificado como princípio, dogma ínsito e inato da atividade estatal:

---

[9] Luís XIV (Saint-Germain-en-Laye, 5 de setembro de 1638 – Versalhes, 1 de setembro de 1715), também conhecido como Luís, o Grande ou O Rei Sol, foi o Rei da França e Navarra de 1643 até sua morte. Seu reinado de 72 anos e 110 dias é o mais longo da história de qualquer monarca europeu na história. A ele é atribuída a famosa frase: "*L'État c'est moi*" (em português: "O Estado sou eu").
[10] FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de Contas do Brasil*: *jurisdição e competência,* p. 32.
[11] *Idem*, p. 33.
[12] Segundo a lição de Dalmo de Abreu Dallari três grandes momentos político-sociais foram essenciais para a transposição do Estado Democrático do papel para a realidade, foram eles: a Revolução Inglesa (1689); a Revolução Americana (1776) e a Revolução Francesa (1789). DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*, p. 147.
[13] VILAÇA, Marcos Vinicios Rodrigues. A ética e os poderes das entidades fiscalizadoras superiores. *Revista do Tribunal de Contas da União*, p. 21.
[14] TAVEIRA NETO, Francisco. A evolução da Administração Pública e de seus mecanismos de controle na Constituição Federal. *Revista A&C,* pp. 135-144.

> "Assim, em consonância com a doutrina e o *jus positum*, conceitua-se controle como o princípio administrativo material, tutelar e autotutelar, de contrasteamento, supervisão e gestão integral da Administração, por meio de sistema horizontal de coordenação central, com o escopo de vigilância, orientação e correção, prévia e posterior, de atos administrativos e de atos, decisões e atividades materiais de administração".[15]

Para Marçal Justen Filho, "o controle é um processo de redução do poder, entendida essa expressão no sentido da imposição da vontade e do interesse de um sujeito sobre outrem".[16]

Já Fábio Konder Comparato esclarece que o "vocábulo controle comporta dois sentidos diversos. Pode-se falar em controle fiscalização para indicar a tarefa de acompanhar e fiscalizar a conduta alheia, verificando o cumprimento dos requisitos necessários e a realização dos fins adequados", e ainda controle orientador, quando tem por finalidade "determinar o conteúdo da conduta alheia, escolhendo os fins que o terceiro realizará e o modo pelo qual se desenvolverá".[17]

Hely Lopes Meirelles propõe um conceito mais orgânico de controle quando estabelece que "controle, em tema de Administração Pública, é a faculdade de orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro".[18]

Maria Sylvia Zanella Di Pietro, ao mencionar o controle da atividade administrativa, informa que pode ser definido como:

> "O controle de fiscalização e correção que sobre ela (a administração) 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".[19]

Evandro Martins Guerra conjugando os conceitos de controle existentes define:

> "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

[15] MIOLA, Cezar. Tribunal de Contas: controle para a cidadania. *Revista do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul,* p. 204.
[16] JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*, p. 732.
[17] *Apud* JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*, p. 732.
[18] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*, p. 659.
[19] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*, p. 637.

> 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 pena de responsabilização por omissão do agente infrator".[20]

O controle, como atividade precípua do Estado, ganhou atenção especial na Constituição da República de 1988, sendo tratado, em razão de sua atividade de fiscalização externa[21] e, principalmente, interna, no art. 31; art. 49, incisos V, IX e X; art. 50; art. 51, inciso II e arts. 70 a 75 do texto constitucional brasileiro.[22]

---

[20] GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 90.

[21] COSTALDELLO, Angela Cassia. Aportes para um ideário brasileiro de gestão pública: a função do controle externo. *Revista A&C*, pp. 13-29.

[22] "Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei. § 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver. § 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal. § 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei. § 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.
(...)
Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:
(...)
V - sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa;
(...)
IX - julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo;
(...)
X - fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta;
(...)
Art. 50. A Câmara dos Deputados e o Senado Federal, ou qualquer de suas Comissões, poderro convocar Ministro de Estado ou quaisquer titulares de órgãos diretamente subordinados a Presidência da República para prestarem, pessoalmente, informações sobre assunto previamente determinado, importando crime de responsabilidade a ausência sem justificação adequada. (...)
Art. 51. Compete privativamente a Câmara dos Deputados:
(...)
II - proceder a tomada de contas do Presidente da República, quando não apresentadas ao Congresso Nacional dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa;
(...)
Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto a legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (...).
Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:(...).

É assim que a Constituição da República, ao tratar da organização do Estado, no capítulo das atribuições dos Municípios (em seu art. 31), estabelece que a fiscalização dos Municípios será exercida por seu Poder Legislativo (que o fará mediante *controle externo)*[23] e pelo próprio Poder Executivo Municipal por meio de seus sistemas de *controle interno*.

Ainda no mesmo art., atribui ao Tribunal de Contas do Estado o dever de auxiliar a Câmara dos Vereadores na fiscalização dos Municípios. Nas cidades em que já estivesse instituído o Tribunal de Contas Municipal ou o Conselho de Contas, estes fariam às vezes do Tribunal de Contas Estadual no auxílio à Câmara Municipal.[24]

Art. 72. A Comissão mista permanente a que se refere o art. 166, § 1º, diante de indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados, poderá solicitar a autoridade governamental responsável que, no prazo de cinco dias, preste os esclarecimentos necessários.
§ 1º Não prestados os esclarecimentos, ou considerados estes insuficientes, a Comissão solicitará ao Tribunal pronunciamento conclusivo sobre a matéria, no prazo de trinta dias.
§ 2º Entendendo o Tribunal irregular a despesa, a Comissão, se julgar que o gasto possa causar dano irreparável ou grave lesão à economia pública, proporá ao Congresso Nacional sua sustação.
(...)
Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96.
(...)
Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterro, 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 a 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 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.
Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, a organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.
Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.

[23] Na definição de Evandro Martins Guerra, o controle externo é: "[a]quele desempenhado por órgão apartado do outro controlado, tendo por finalidade a efetivação de mecanismos, visando garantir a plena eficácia das ações de gestão dos interesses da sociedade, por órgão de fora de suas partes, impondo atuação em consonância com os princípios determinados pelo ordenamento jurídico como os da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, publicidade, motivação, impessoalidade, entre outros" (GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 108).

[24] "A Constituição da República impede que os Municípios criem os seus próprios Tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais (CF, art. 31, § 4º), mas permite que os Estados-membros, mediante autônoma

Saliente-se a lição de Michel Temer, que, comentando o texto constitucional, mais especificamente o art. 31 da Constituição da República conclui:

> "O constituinte prestigiou o parecer prévio emitido pelo Tribunal sobre as contas que o prefeito deve prestar, anualmente, dizendo que a Câmara Municipal somente poderá rejeitar o teor do parecer por decisão de 2/3 de seus membros. Isso não ocorre no plano estadual e federal. Ao que parece, o constituinte pretende evitar, com essa valoração, possíveis aprovações ou desaprovações de contas que possam ter como móvel razões meramente emocionais, derivadas de litígios ou de sólida amizade entre vereadores e prefeitos. Indubitavelmente, verifica-se nos Municípios maior proximidade pessoal entre os membros do Legislativo e Executivo municipais".[25]

O art. 31 determina, ainda, a previsão do *controle social* das contas públicas, quando por ocasião do § 3º, determina que as contas dos Municípios fiquem, durante sessenta dias, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, que poderá questionar sua legitimidade ao Poder Público Municipal, sendo o procedimento de questionamento regulamentado por lei.

Já a regra do inciso V do art. 49 estabelece como competência exclusiva do Congresso Nacional sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa, o que enaltece o denominado *controle de legalidade*. Cabe ainda ao *controle legislativo* a análise e aprovação de determinados atos ou contratos do Poder Executivo, com autorização prévia ou aprovação posterior, desde que estabelecido pela Lei Orgânica do Município.

O controle legislativo é responsável, também, por julgar as contas prestadas pelo Presidente da República e por apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo (inciso IX), assim como a de fiscalizar e controlar, diretamente, seja pela Câmara dos Deputados, seja pelo Senado, os atos do Poder Executivo, incluindo ainda os atos da

deliberação, instituam órgão estadual denominado Conselho ou Tribunal de Contas dos Municípios incumbido de auxiliar as Câmaras Municipais no exercício de seu poder de controle externo" (RTJ 135/457, Rel. Min. Octavio Gallotti – ADI 445/DF, Rel. Min. Néri da Silveria). "Esses Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios – embora qualificados como órgãos estaduais (CF, art. 31, § 1º) – atuam, onde tenham sido instituídos, como órgãos auxiliares e de cooperação técnica das Câmaras de Vereadores" (ADI nº 687-8/PA, Rel. Min. Celso de Melo).

[25] TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*, p. 111.

administração indireta (inciso X), ressaltando aqui a figura do *controle de mérito* e o *controle posterior* da atividade administrativa.

Confirma-se, ainda, pelos arts. 50, 51 e 52 da Constituição da República, a legitimidade da Câmara dos Deputados e do Senado Federal no exercício do controle externo, concedendo-se a cada uma dessas casas, deveres e atribuições no controle da gestão da coisa pública e fornecendo-as, para tanto, instrumentos como a possibilidade de convocar Ministros de Estado ou quaisquer titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República para prestarem, pessoalmente, informações sobre o assunto previamente determinado, apenando aqueles que, sem justificativa, não comparecerem ao chamamento do Legislativo.

A respeito da fiscalização e controle das Câmaras sobre os atos do executivo salientou Manuel Andreozzi:

> "A faculdade de fiscalização e controle das Câmaras sobre o ato do Executivo não é uma faculdade interior ou adjacente a editar leis; pelo contrário, é fundamental e necessária para a própria elaboração das leis, a fim de que o legislativo conheça como funcionam os outros órgãos, sobretudo o Executivo, em relação ao qual exerce amplo controle (...) Não se pode dizer que estas funções essenciais, que são conseqüência da natureza mesma das Câmaras Legislativas, sejam faculdades incidentais e acessórias. A nosso juízo são faculdades fundamentais, transcendentais e de amplíssima projeção".[26]

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

Note-se ainda que a Constituição da República não faz alusão a que o controle seja exercido somente pelas Casas Legislativas, restando ainda a seus membros a legitimidade para exercer o controle de forma individual ou por comissões previamente designadas para esta finalidade.

---

[26] ANDREOZZI, Manuel. *Faculdades implícitas de investigación legislativa y privilegios parlamentarios*, p. 12, *apud* MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*, p. 608.

Com relação ao poder de controle do Congresso Nacional, em suma, vale destacar os seguintes deveres/poderes, estabelecidos no art. 71 da Constituição Federal:

a) Apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento (inciso I);

b) Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público (inciso II);

c) Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório (inciso III);

d) Realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II (inciso IV);

e) Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo (inciso V);

f) Fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município (inciso VI);

g) Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados (inciso XI);

h) No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis (§ 1º).

Contudo, em vista das atribuições do Congresso Nacional e das Câmaras de Vereadores, a aplicação de tais deveres/poderes deve ser ponderada pelo princípio republicano e pela tripartição dos poderes, para que no exercício de suas funções de controle, o Legislativo não tome para si as funções típicas do Executivo.

Comentando a nova feição do controle na Constituição da República de 1988, Hely Lopes Meireles conclui:

> "Podemos sustentar, em face dos meios constitucionais postos à disposição dos administrados e notadamente do disposto no art. 31, § 3º, da CF, que a fiscalização da conduta dos governantes, que antes era um privilégio do Poder Legislativo, na atualidade se estendeu ao próprio cidadão, e em especial ao contribuinte, que hoje em dia tem um direito subjetivo ao governo honesto. A moralidade pública e a probidade administrativa dos agentes do poder são um direito do povo, daí a razão por que o controle de legalidade da administração foi ampliado até o mais simples cidadão (CF, art. 5º, LXXIII). Mas nem por isso descabe à Câmara fiscalizar, controlar e reprimir os atos do Executivo, na medida e pela forma que a Constituição da República e a lei orgânica do Município lhe asseguram. Tratando-se de um controle político, só alcança os agentes políticos, e não os servidores, sujeitos ao controle hierárquico do Executivo".[27]

A Constituição da República acrescenta ainda, em seu art. 73, o Tribunal de Contas como ente responsável pela fiscalização contábil, financeira e orçamentária, e regulamenta – posteriormente – suas atribuições (art. 96), funções essas que serão evidenciadas adiante, em tópico apartado.

Assim, pelo teor do art. 74, os três poderes ficam obrigados a manter de forma integrada um sistema de controle interno com a finalidade de:

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

[27] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*, pp. 610.

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

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

O referido artigo acena ainda em seu § 1º, que serão responsabilizados solidariamente os gestores, pelo ato ou fato delituoso de que tomarem conhecimento, os responsáveis pelo controle interno devendo, tão logo tomem conhecimento comunicar o ocorrido ao Tribunal de Contas da União, dos Estados e do Município (tal previsão será melhor abordada em tópico específico).

Novamente a Constituição da República consagra o princípio da participação social no controle do governo, garantindo legitimidade ativa a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União, dos Estados e dos Municípios (o que pode ser retirado de uma análise conjunta do § 2º do art. 74, combinado com o art. 75).

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, ou seja,

> "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".[28]

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

[28] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*, pp. 636.

O controle deve atuar também na avaliação de resultados, no que pertine 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 decorrem de convênios ou outras avenças com o ente público (repassador ou não).

Assim, no Estado contemporâneo, não basta que os bens e as receitas do Estado sejam controlados e colocados à fruição de toda coletividade, é necessário que sejam atendidos os interesses coletivos de forma eficiente e satisfatória.

Partindo da interpretação constitucional de que o Estado deve caminhar no sentido da realização dos direitos fundamentais, seja pela ação positiva, negativa, absteísta ou restritiva de seus órgãos, o novo enfoque do controle da Administração Pública, impõe ao Estado o dever de respeitar não só o texto normativo, mas sim o de realizar o interesse público.

Necessário se faz, portanto, a adoção de sistemas que garantam condições ao Administrador para conhecer a vontade e a real necessidade dos cidadãos. É dizer, integra a novo papel de responsividade estatal, a necessidade de uma reinterpretação da ideia de controle da Administração Pública no sentido de que:

> "*Ya no basta el imperio de la autoridad de quien ejerce ocasionalmente el poder; ya no satisface la voz de mando, sea quien fuere el que manda y mucho menos si no es una autoridad electiva. Ahora se intenta conseguir una sociedad cada vez más participativa. Los esquemas clásicos de democracia representativa no se rechazan, pero se postulan como insuficientes: hay que crear nuevas y adicionarles normas de participación del pueblo en el poder, de modo que su influencia en él no se limite a la elección de candidatos electorales*".[29]

A crise da democracia representativa estabelece a necessidade da busca de mecanismos para que se consiga extrair a vontade e a participação popular dos atos da Administração Pública.

[29] GORDILLO, Agustín A. *Tratado de derecho administrativo*, pp. ii-13-14.

José Joaquim Gomes Canotilho informa que "democratizar a democracia através da participação significa, em termos gerais, intensificar a optimização das participações dos homens nos processos de decisão".[30]

A situação pela qual passa o direito administrativo moderno é fielmente relatada por Gustavo Binenbojm:

> "De outra banda, assume papel cada vez mais proeminente no direito administrativo moderno a discussão sobre novas formas de *legitimação* da ação administrativa. Uma das vertentes desenvolvidas nesta linha é a da *constitucionalização*. Uma outra é baseada na democratização do exercício da atividade administrativa não diretamente vinculada à lei. Tal democratização é marcada pela abertura e fomento à participação dos administrados nos processos decisórios da Administração, tanto em defesa de direitos individuais (participação *uti singulus*), como em nome de interesses gerais da coletividade (participação *uti civiles*)".[31]

Resta consignada, portanto, a necessidade de democratização das atividades do Estado, que deve ser efetivada com a participação do próprio cidadão na formação da vontade diretiva do Estado.[32] Assim, buscar-se-á identidade entre o desiderato do gestor e dos particulares, entre sujeito e objeto do poder,[33] tendo por finalidade última "prover as condições para o pleno e livre desenvolvimento das capacidades humanas essenciais de todos os membros da sociedade.[34]

A processualização da atividade administrativa sob o aspecto da segurança jurídica e da efetividade da influência do administrado foi marcante, conforme constata Egon Bockmann Moreira:

> "Na medida em que o cidadão possa verdadeiramente influenciar a formação da decisão administrativa, isso tende a gerar uma decisão quase consensual (ou mesmo consensual), que possui maiores chances de ser espontaneamente cumprida. O dever de obediência transforma-se em espontânea aceitação, em

[30] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*, p. 365.
[31] BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo*: *direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*, p. 77.
[32] Para tal poderá se utilizar de vários mecanismos de participação como expedientes dirigidos, audiências públicas dentre outros.
[33] KELSEN, Hans. *A democracia*, pp. 28-35.
[34] BOBBIO, Norberto; MATEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*, p. 329.

> concordância devido à uniformidade de opiniões (ou ao menos devido à participação e ao convencimento recíproco)".[35]

Marçal Justen Filho propõe uma interpretação democrática do controle:

> "O agente estatal é um servo do povo, e seus atos apenas se legitimam quando compatíveis com o direito. Toda a disciplina da atividade administrativa tem de ser permeada pela concepção democrática, que sujeita o administrador à fiscalização popular e à comprovação da realização democrática dos diretos fundamentais.
>
> É indispensável ampliar o instrumental de controle democrático, indo muito além dos institutos do direito de informação e do direito de petição. É imperioso instituir autoridades políticas e administrativas independentes que sejam investidas de garantias contra os ocupantes do poder e que disponham de competência para fiscalizar a conduta de qualquer exercente de poder estatal".[36]

Como consequência de um olhar democrático da atividade de controle, destacam-se: a) aplicação ampla do princípio da publicidade nos atos de controle; b) a definição — para os administrados — das repercussões da função de controle nas atividades do Estado; c) o estabelecimento de mecanismos para que o cidadão comum possa acionar o Estado buscando a efetivação de seu poder de controle; d) proporcionar fácil acesso aos mecanismos de controle.

Diante disso, a aplicação da lógica democrática ao controle, resulta na elevação do grau de consensualidade e legitimação das atividades da Administração Pública.

2. CONTROLE INTERNO EM SENTIDO AMPLO E CONTROLE INTERNO EM SENTIDO ESTRITO

Preliminarmente ao estudo da independência e profissionalização da função pública para eficiência do Sistema de Controle Interno, importa delimitar qual a estrutura desse sistema de controle em sentido amplo e em sentido estrito.[37]

---

[35] MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo*: *princípios constitucionais e a lei 9.784/1999*, pp. 73.
[36] JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*, p. 734.
[37] Importante neste tocante, além da necessária distinção entre sistema de controle interno e o controle interno propriamente dito, ressaltar que é distinto destas duas noções o conceito de auditoria interna, pois esta tem o condão de avaliar e ajudar as entidades e organismos públicos a melhorar suas operações e atividades, com base no desenvolvimento da formulação de conclusões e a apresentação de recomendações do que foi verificado. É, portanto, meio integrante do conceito de controle interno e, por conseguinte, do sistema de controle interno.

Muito embora a evolução legislativa tenha consolidado a noção de controle interno, a norma jurídica não cuidou de lhe conferir estruturação formal, mas sim, apenas tratou de determinar um plexo de atribuições e não uma forma exata de organização para o referido Sistema de Controle.

É o que constata Evandro Martins Guerra:

> "O constituinte originário de 1988, embora tenha realçado e fundamentado a sua existência, não propiciou elementos para a confecção de um molde à brasileira, apenas deixou assentadas as finalidades do controle interno".[38]

A relevância da utilização de mecanismos de controle conduziu a *INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions)*, a definir o sistema controle interno[39] como sendo

> "Todo sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, (...) incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas".[40]

Revela, ainda, que poderia ser utilizada a expressão "controle gerencial"[41] como integrante da ideia de controle interno o que, por certo, reforça a noção de que a "problemática do controle é bem mais ampla do que os controles financeiros

[38] GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 262.
[39] O sistema de controle interno deve fazer vistas a normas preexistentes. Muitas destas normas são originárias de entidades fiscalizadoras internacionais como, *v. g.*, a INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*, a OLACEFS, a EUROSAI, a ASUL, entre outras.
[40] INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Normas de auditoria. *Revista do Tribunal de Contas da União*, p. 295.
[41] "Os controles gerenciais são sempre vistos como englobando outros controles. Constituem o marco de referência da organização, todos os planos, políticas, procedimentos e práticas necessárias para que os funcionários atinjam os objetivos da entidade. Os controles administrativos são aqueles procedimentos e registros concernentes a processos de adoção de decisão, que levam os funcionários a praticarem as atividades autorizadas, no alcance dos objetivos da organização. Os controles contábeis compreendem os procedimentos e documentações relativas à salvaguarda dos ativos e à confiabilidade dos registros financeiros." INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, p. 70

tradicionais"[42] e aproxima a uma concepção do modelo de gestão administrativa gerencial e responsável.

A estrutura do sistema de controle interno é complexa e inúmeros são os conceitos formatados para delimitar sua abrangência. Neste sentido, Maria Luciene Cartaxo Fernandes, informa que se entende por sistema de controle interno o

> "Conjunto complexo e organizado de regras e normas, de unidades, de princípios, métodos, procedimentos e equipamentos coordenados entre si, que busca o fim precípuo de realizar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas de governo, bem como de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional nas unidades da administração pública".[43]

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais materializou o conceito de sistema de controle interno através da Resolução 10, de 02 de dezembro de 1998:

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

Por sua vez, Cleiton Vieira definiu esse sistema como sendo o "conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vistas à consecução de objetivos bem determinados",[44] donde o sistema de controle interno seria "o conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientada para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizada em cada nível de governo".[45]

---

[42] INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, p. 83.
[43] FERNANDES, Maria Luciene Cartaxo. *Sistema de controle interno*.
[44] Muito embora a delimitação de sistema enfatizada pelo autor possa parecer genérica, adapta-se ao que se propõe delimitar neste estudo, ou seja, traduz a ideia de coordenação e articulação com vistas à realização de um interesse definido, neste caso, o interesse público.
[45] VIEIRA, Cleiton. *O controle interno nas câmaras municipais, segundo a lei de responsabilidade fiscal*, p. 2.

Conjugados os posicionamentos e conceitos de Sistema de Controle Interno, nota-se que o art. 70 da Constituição da República do Brasil nada mais faz do que organizar essa complexa estrutura teórica em um conjunto de órgãos desconcentrados de controle, interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central, com vistas à fiscalização e a avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, principalmente, no que diz respeito à legalidade e eficiência de seus atos.[46]

É, portanto, formado por vários subsistemas — unidades desconcentradas de controle — que devem agir de forma harmoniosa, multidisciplinar,[47] integrada e sob a égide de uma norma comum que lhes confira segurança jurídica.

Diante desta estruturação complexa, constitui um dos pressupostos fundamentais de um sistema de controle interno adequado, sua desconcentração.[48] Nesse aspecto, importa traçarmos algumas noções de desconcentração e como ela se opera dentro dessa sistemática.

A noção é simples, cada órgão integrante da cadeia de atuação administrativa possui competências e responsabilidades que lhe são próprias, dentro de um contexto sistêmico preestabelecido. Não existe, portanto, hierarquia funcional entre os órgãos que realizam essas funções delegadas e desconcentradas de controle.

---

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

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

[48] Note-se que a lógica de desconcentração opera-se internamente, não podendo constituir argumento para terceirização da atividade de Controle Interno, neste sentido: Inicialmente cumpre destacar que a matéria referente à terceirização do controle interno já foi, exaustivamente, examinada por esta eg. Corte ao emitir parecer na Consulta nº 463732, por exemplo, na qual ficou assentado que: "o sistema de controle interno, ao lado do controle externo, este a cargo das Casas Legislativas, com o auxílio dos Tribunais de Contas, constituem típicas funções do Estado que, obrigatoriamente, serão realizadas pela Administração Pública, sem qualquer possibilidade de ter sua execução outorgada a particulares, mediante processo de terceirização. Assim, não cuidando os serviços de controle interno de atividade-meio, não há hipóteses legais ou constitucionais permitindo a sua terceirização, isto é, o trespasse de sua execução para pessoa estranha à Administração. Ademais, se uma das finalidades do controle interno é a de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, alinhado, ainda, à responsabilidade solidária dos responsáveis pelo autocontrole, acaso deixem de dar conhecimento ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade (art. 74, IV e § 1º, da Constituição da República), não vejo como operacionar tais comandos na hipótese de uma terceirização" (TCE-MG. Processo nº: 625798. Data da sessão: 14.02.2001. Rel: Cons. Eduardo Carone Costa).

Nesse sentido, a hierarquia funcional adota novas formas de relacionamento interno, uma vez que todos os órgãos desconcentrados responsáveis pela atividade que lhes foi delegada ocupam posição de igualdade hierárquica no exercício de sua função administrativa de controle. Nota-se, aqui, uma tendência à horizontalização das relações internas do poder ou ente governamental ao qual o controle interno encontra-se vinculado, que se coaduna com a lógica de concertação e dialogicidade já apresentada.[49]

A horizontalização representa uma tendência colaborativa, de relacionamento interno razoável e igualitário de diferentes órgãos, que compartem a função de realizar a atividade que lhes foi atribuída de forma independente e com vistas à realização de um interesse comum.

Para restar clara a noção de desconcentração, veja-se a sistemática de controle interno idealizado pela Constituição da República. Tal sistema de controle pressupõe a desconcentração da atividade fiscalizatória e a ordenação dessa atividade por um núcleo comum, que se convencionou chamar de unidade central de controle.

A desconcentração da atividade de controle entre os mais variados órgãos integrantes de uma mesma estrutura de poder ou esfera de governo, por sua vez, não obriga, necessariamente, que este órgão esteja para o outro numa relação estrutural hierárquica comum (idêntica ou simétrica), mas sim que detenha uma característica comum, qual seja, o exercício da função de controle interno que lhe é conferida por Lei.[50]

Neste modelo, a responsabilidade pelo controle também é compartilhada, ou seja, cada órgão é responsável pelo lançamento das informações de gestão contábil, orçamentária, fiscal, operacional e patrimonial, dentro de sua esfera de competência,

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

[50] Exemplificando, imagine-se que um determinado município dispõe em sua estrutura de dez Secretarias (formadas por Departamentos e Divisões) e uma Controladoria Geral (responsável por centralizar o sistema de controle interno). A desconcentração da atividade de controle seria operada pela Controladoria no sentido de viabilizar a criação/formação de um órgão de controle em cada Secretaria, que seguiria um regramento comum e possuiria as mesmas competências fiscalizatórias. Ocorre que, em virtude da peculiaridade e tamanho de cada Secretaria, duas delas, em vez de possuírem Departamento de Controle, acabaram por determinar a competência fiscalizatória a Divisões de Controle, hierarquicamente diferenciadas na estrutura da Prefeitura. Seguindo um critério normal de hierarquia, poderia se pensar que a Divisão de Controle estaria subordinada a determinado Departamento ou dele teria competência diferenciada; porém, na concepção de colaboração e desconcentração essa Divisão de Controle teria as mesmas atribuições de controle daquele Departamento de Controle de outra secretaria, havendo um regime de perfeita colaboração dentro do sistema de Controle Interno deste Município.

cabendo ao sistema central unificar essas informações, gerenciá-las e, caso necessário, determinar sua correção ou complementação.

Daí a importância da atuação desconcentrada dentro da mesma esfera de governo ou estrutura de poder, pois se afasta a concepção vertical de competência, onde cada órgão tem sua função bem delimitada, estando subordinado a alguns e sendo superior a outros órgãos, e adota-se uma postura de horizontalização, na qual todos os órgãos que desempenham atividade administrativa de controle possuem atribuições comuns com vistas à plenitude do sistema.

Evandro Martins Guerra, ao mencionar a integração necessária do sistema de controle interno, ressalta:

> "Enfim, podemos dizer que a Lei Maior de 1988, ao prescrever a criação e manutenção obrigatória de um sistema integrado de controle interno, quis alcançar de forma ampla toda a organização de gerência pública, não se limitando aos tradicionais controles financeiro e administrativo. Buscou-se, pois, a implementação de um sistema que englobasse o conjunto integrado de todos os controles, fossem financeiros, gerenciais, administrativos e operacionais".[51]

E continua:

> "Em outras palavras, trata-se de um complexo de procedimentos administrativos, constitucionalmente previsto, de natureza financeira, contábil e orçamentária, exercido por órgão posicionado dentro da própria estrutura da Administração, indissociável desta, impondo ao Gestor Público a necessária visualização de todos seus atos administrativos com boa margem de segurança, de acordo com as peculiaridades de cada órgão ou entidade, com fincas de prevenção, identificação e rápida correção de irregularidades ou ilegalidades, capaz de garantir o cumprimento dos planos, metas e orçamentos preconcebidos".[52]

É de se notar, portanto, que não se confunde sistema de controle interno com sistema orçamentário ou de planejamento e execução financeira, uma vez que a noção de sistema de controle interno abrange além dessas noções, outras referentes ao complexo

[51] GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 273.
[52] *Idem*, p. 274.

controle da gestão pública brasileira, idealizado pelo art. 70 da Constituição da República. Daí a noção de multidisciplinaridade e complexidade do sistema de controle interno.

O controle interno (referido sem a expressão "sistema" que o antecede) é parte integrante do sistema de controle interno, possuindo atuação técnica limitada a depender da competência que detém e estrutura que integra.

Esclareça-se, desde já, que o controle interno representa a especialização do controle administrativo, em que o poder de fiscalização é exercido pela própria Administração Pública, porém, não se confunde com a noção de autotutela administrativa (Autocontrole), reconhecido na Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal:

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

É o que define Hely Lopes Meirelles como sendo "todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração"[53] e que na concepção de Lincoln Magalhães da Rocha pode ser definido:

> "Todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre o seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem".[54]

Neste tocante, relevante estabelecer a necessária distinção entre Controle Interno e Autocontrole, muito bem circunscrita por Luciano Ferraz, quando comenta:

> "A expressão Controle Interno (como sistema ou organismo de controle), utilizada pelo constituinte nos dispositivos acima mencionados, não é sinômica da expressão "Controle Interno" utilizada corriqueiramente pela doutrina para designar a atividade de controle que um órgão administrativo realiza sobre si mesmo – e que se encontra nas Súmulas n°s 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal e nas leis de processos administrativos. É para a

[53] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*, p. 572.
[54] ROCHA, Lincoln Magalhães da. *A função controle na administração pública: controle interno e externo*, p. 125.

> finalidade de apartá-los, evitando confusões, que prefiro designar a segunda "autocontrole", significando que "administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos" (art. 53, Lei n° 9.784/99). Controle interno, por sua vez, designa organismos incumbidos de realizar, em harmonia com Órgãos de Controle Externo (Tribunais de Contas e Poderes Legislativos), a fiscalização financeira, contábil, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública em amplo sentido (art. 70 c/c 74 da Constituição). Tais órgãos detêm competência *ratio materiare* parelha à dos órgãos de Controle Externo, *mas não possuem atribuições de julgamento administrativo e de coerção*. É dizer: os órgãos do Controle Interno são órgãos de fiscalização, mas a apreciação final e o uso das sanções em face das ilegalidades detectadas afiguram-se incumbência constitucionalmente afeta aos órgãos de Controle Externo, fundamentalmente os Tribunais de Contas, e à própria Administração Pública (autotutela e correição disciplinar)".[55]

No mesmo sentido é o entendimento de Benjamin Zymler, para quem a análise de Controle Interno deve se dar

> "Como gênero do qual constituem espécies o controle administrativo [auto controle] e o sistema de controle interno estatuído no art. 74 da Constituição Federal. O controle administrativo (...) é modalidade de controle exercido pela Administração que tem por objeto a oportunidade e o mérito do ato administrativo. Quanto ao controle financeiro e orçamentário, o qual o art. 74 da Constituição Federal deixou a cargo do sistema de controle interno, cumpre destacar que além do apoio ao controle externo, a este incumbe, também a avaliação das metas previstas no plano plurianual a execução de programas de governo e dos orçamentos da União; a comprovação da legalidade e avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração federal; o exercício das operações de crédito, avais, garantias, bem como dos direitos e haveres da

[55] FERRAZ, Luciano. A César o que é de César: Contornos e perspectivas do Controle Interno da Administração Pública. Mecanismos de Controle Interno e sua Matriz Constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina. *Mecanismos de controle interno e sua matriz constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina*, p. 43.

> União; o controle do endividamento federal e a elaboração da programação financeira do Tesouro Nacional".[56]

Dito isto, controle interno é aquele exercido sobre "todo plexo de ações estabelecido pela Administração Pública",[57] de acordo com normas legais e técnicas previamente estabelecidas, constituindo:

> "Atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público".[58]

As estruturas de controle interno são, portanto, "definidas como planos de uma organização, incluindo atitude gerencial, métodos, procedimentos e medidas que proporcionem uma segurança razoável de que os objetivos estão sendo alcançados".[59]

Em uma análise comparada com a metodologia de controle aplicada para as empresas privadas, também é possível definir controle interno como sendo:

> "O plano da organização, todos os métodos e medidas coordenadas adotados pela empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão".[60]

De maneira abrangente, tem por objetivo assegurar a execução confiável da atuação administrativa, pautada em princípios e regras técnicas e de direito, com vistas à realização ótima do interesse público.

Para a *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*, a função do controle interno seria a de:

> "Prevenir erros (por exemplo, segregando funções e requisitos para autorizações); detectar erros (por exemplo, estabelecendo padrões de

---

[56] ZYMLER, Benjamin. *Direito administrativo e controle*, p. 261.
[57] GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 274.
[58] BORGES, Carlos Alberto Nunes; CAMPOS, Sandra Maria de Carvalho. *Implementação, estudo e avaliação dos controles internos*.
[59] INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, p. 70.
[60] Definição dada pela American Institute of Certified Accountants (AICPA). BORGES, Carlos Alberto Nunes; CAMPOS, Sandra Maria de Carvalho. *Implementação, estudo e avaliação dos controles internos*, p. 3.

> produção para detectar variações nos resultados finais); corrigir erros que tenham sido detectados (por exemplo, cobrando um pagamento a maior feita a um fornecedor); e compensar controles débeis onde os riscos de perda são elevados e se precisam controles adicionais".[61]

Com os seguintes objetivos:

> "- *Promover* operações ordenadas, econômicas, eficientes, eficazes, produtos de qualidade e serviços em consonância com os objetivos da organização;
> - *Salvaguarda* dos recursos contra perdas provenientes de desperdício, abuso administrativo, desordem administrativa, erros e fraudes e outras irregularidades administrativas;
> - *Aderência* às leis, regulamentações e diretrizes da administração superior; e
> - *Desenvolvimento e manutenção* de dados financeiros e gerenciais confiáveis, revelando, razoavelmente, tais dados em relatórios oportunos".[62-63] (Grifo nosso.)

É o controle interno, portanto, parte integrante do sistema de controle interno, que comporta (ao menos e em uma concepção inicial), além dos órgãos de controle interno, uma estrutura central orientadora das regras de controle e outras estruturas necessárias ao cumprimento de todo complexo de controle do ente ou entidade controlado (a). É o controle interno, espécie do gênero Sistema de Controle Interno.

Para a realização dos objetivos dispostos ao controle interno, preocupou-se a INTOSAI em estabelecer um marco de normas gerais minimamente exigidas e que seriam aplicadas a todos os níveis de governo para criação de um sistema controle interno apropriado, quais sejam:

> - O estabelecimento de uma norma geral que se preocupe com a segurança do sistema de controle, ou seja, a formatação jurídica no sentido de que as estruturas de controle interno devem oferecer uma razoável segurança de que os objetivos institucionais estampados na norma serão cumpridos;

[61] INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, p. 70.
[62] *Idem*, p. 69.
[63] Note-se que deflui da própria interpretação dos objetivos propostos pela INTOSAI a atividade executiva, programada e harmônica do controle interno em face do sistema de controle interno, devendo o primeiro fazer vistas as normas estabelecidas pela estrutura central do sistema.

- A fixação de uma regra geral de cooperação entre os envolvidos no controle, no sentido de que todos da cadeia de controle adotem atitudes positivas e de cooperação na efetivação do controle interno;

- A estipulação de uma norma que privilegie, como *conditio sine qua non*, critérios de moralidade e competência para fazer parte integrante do quadro de controle interno;

- Regramento dos objetivos buscados pelo sistema de controle interno, que devem ser identificados e razoáveis no contexto geral dos objetivos da instituição de que faz parte;

- E, principalmente, uma norma que permita o acompanhamento constante do sistema de controle e sua independência frente à determinação de irregularidades encontradas no decorrer de sua atividade.

Menciona também, a necessidade de estipulação de normas detalhadas de controle, com as quais os objetivos deste sistema seriam alcançados, como, por exemplo, a criação de uma estrutura normativa referente à documentação analisada pelos órgãos de controle interno, tanto no aspecto material — no sentido de estabelecer documentos sobre os quais deverá o controle exercer rígida fiscalização — quanto no aspecto procedimental, possibilitando a disponibilidade e o registro de todas as informações necessárias ao controle; e o estabelecimento de critérios de segregação de funções,[64] ou seja, deveres e responsabilidades bem delimitadas a todos os envolvidos nas funções controladas.[65]

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

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

[64] A segregação de funções pressupõe que devam ser separadas as atividades de operações, registro, custódia e autorizações. Também, esse princípio dispõe que nenhum funcionário deverá controlar todas as etapas de um processo, e que essa separação possibilite uma constante revisão do trabalho feito anteriormente. MENKE, Wagner Brignol. Dos resultados aos controles – a importância das estruturas de controle interno para a excelência da gestão. *Controle Interno: estudos e reflexões*, p. 116.

[65] INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, pp. 68-69.

- Possibilitar uma racionalização na aplicação dos recursos públicos ante a perspectiva orçamentária geral do ente;
- Disponibilizar ao administrador público um fluxo de informações capaz de proporcionar um planejamento adequado e razoável das atividades a serem desenvolvidas e, por via de consequência, oferecer elementos atualizados para a formulação da proposta orçamentária;
- Proporcionar ao gestor tranquilidade em sua administração em virtude da constante verificação dos atos e operações desenvolvidas pela estrutura central e pelos órgãos descentralizados de controle;
- Dotar a decisão administrativa de maior segurança, uma vez que, em posse de informações corretas e atualizadas, restará ao gestor estabelecer a prioridade e atuar eficientemente na promoção da política pública estabelecida.

Assim, pode-se resumir a noção de controle interno como sendo um conjunto de métodos, processos e recursos empregados pela própria estrutura interna de produção do ato, com vistas a impedir o erro, a fraude, a ineficiência para realizar com plenitude a legalidade almejada da atuação administrativa estabelecida, dentre outros, nos arts. 70 e 74 da Constituição da República.[66]

A materialização do sistema de controle interno efetivo para a *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI* reside no fato de que a "direção de cada organização governamental deve assegurar-se de que uma estrutura de controle interno apropriada seja instituída, revisada e atualizada, de modo a mantê-la eficaz".[67]

Diante das orientações acima, para que o sistema de controle interno de um ente traduzir na prática os conceitos para o qual foi formatado é necessário que se estabeleça e se mantenha uma estrutura eficaz, com regras bem definidas de controle e um quadro de pessoal comprometido e imparcial, passando a estrutura de controle a representar "um instrumento gerencial usado para proporcionar razoável segurança de que os objetivos da direção superior estão sendo atingidos".[68]

---

[66] Neste sentido veja-se: VIEIRA, Cleiton. *O controle interno nas câmaras municipais, segundo a lei de responsabilidade fiscal*, p. 2.
[67] INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, p. 67.
[68] *Ibidem*.

Com essa concepção de imparcialidade e eficácia, o sistema de controle não será visto como instrumento perturbador das ações administrativas, mas sim como função de extrema relevância na gestão da coisa pública e garantidor da realização do interesse público pretendido pela Administração.[69] É isso que buscaremos demonstrar como escopo fundamental deste trabalho, que a independência e profissionalização da atividade de controle, conduzem-no, necessariamente a parâmetros seguros de eficiência administrativa.

Neste sentido, leciona Antônio Carlos Correia:

> "Um controle interno adequado é aquele estruturado pela administração e que possa propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade".[70]

Nesse sentido, por exemplo, a avaliação do grau de eficiência dos órgãos de controle interno poderia ser realizada por uma auditoria interna integrante do sistema de controle interno, "com atribuições de acompanhamento da gestão administrativa, financeira e orçamentária, com vista não só a detectar falhas do sistema, mas também, a dar sugestões para torná-lo mais eficiente".[71]

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

> "Não se trata de desprestígio do administrador, mas de obediência a uma regra já consagrada, de fidelidade a um sistema que vem sendo adotado em países mais adiantados. Com efeito, o princípio geral que suporta a forma e a estrutura jurídica e administrativa do governo de um Estado bem organizado é o de que a nenhuma pessoa ou grupo de pessoas, em nenhuma hipótese, pode ser confiado um poder ilimitado.[72]
>
> (...)

[69] Note-se que a simples criação estrutural e formatação legislativa do controle interno não o dota de eficácia, é preciso que além de uma estruturação adequada este controle seja constantemente revisado, atualizado e avaliado, para que acompanhe o desenvolvimento do ente controlado e possa responder às demandas com segurança e agilidade.
[70] CORREIA, Antonio Carlos. *O controle interno*.
[71] ANDRADE, Z. R. *O controle interno de órgãos municipais*, p. 12.
[72] PACINI, Mário. O sistema de controle. *Revista do Tribunal de Contas da União*, p. 127.

> O bom governo só pode crescer em aceitação no conceito do povo, na medida em que sinceramente fortalece, na administração pública, os meios de controle e de fiscalização. Em tais circunstâncias, não está se autolimitando, mas simplesmente cercando-se dos instrumentos que o protejam da tendência quase incontida de alguns, de serem excessivamente magnânimos com o dinheiro do povo".[73]

O sistema de controle interno, pois, possibilita a manutenção de um procedimento célere e atualizado de informações gerenciais, que torna eficiente e segura a tomada de decisões e proporciona maior segurança ao Gestor em relação aos atos praticados em sua gestão, com objetivo precípuo não de "punir, mas antes de tudo, prevenir, proteger e acautelar"[74] sua atuação e de seus subordinados; além de se constituir num excelente mecanismo gerencial, de transparência e de efetivação da cidadania, pois dificulta a adoção de práticas clientelistas e vincula o gestor à prestação de contas constante ao cidadão.

3. COMPLEXIDADE DO RELACIONAMENTO ENTRE AS DIVERSAS ESTRUTURAS DE CONTROLE NO ESTADO BRASILEIRO: DIÁLOGO OU ABISMO ENTRE ÓRGÃOS CONTROLADORES

3.1. Controle Interno e o reforço necessário ao princípio da separação dos poderes: contra a superposição dos controles

Um dos aspectos mais relevantes da interpretação da concepção constitucional de estruturação do sistema de controle interno e seu relacionamento com as diversas estruturas de controle do Estado, diz respeito à formatação do sistema de controle interno no que tange ao princípio da separação dos poderes.

O tema ganha maior relevância quando confrontado com alguns sistemas de controle já implantados na prática, pois afrontam diretamente o preceito constitucional que impõe a separação dos poderes como uma das cláusulas pétreas da República Federativa do Brasil.

[73] PACINI, Mário. O sistema de controle. *Revista do Tribunal de Contas da União,* pp. 127-128.
[74] *Idem*, p. 128.

O princípio da separação dos poderes está inserido no art. 60, § 4º, III,[75] da Constituição da República Brasileira e quer significar, sinteticamente, que não haverá ingerência de um Poder no exercício das funções (típicas e atípicas) de outro poder, vale dizer, no Estado Democrático de Direito os poderes (funções) constituídos pelo Estado terão independência e autonomia em relação ao seu mister e em relação aos outros Poderes.

Para situar a preocupação em razão de uma eventual superposição dos controles pela aplicação desse princípio à noção de sistema de controle interno, importa que vejamos as definições constitucionais sobre o tema:

> "Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder".

E continua:

> "Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: (...)".

Seria possível imaginar que a Constituição traz a noção de que o sistema integrado de controle interno, conforme refere o art. 74, impõe o entendimento de que a integração deve ser dada de maneira horizontal entre os poderes, ou seja, que os controles internos seriam interdependentes e se orientariam de acordo com um órgão central, comum a dois ou mais poderes; alocado estruturalmente dentro de um desses poderes, que teria a responsabilidade de unificar e centralizar as orientações e determinações do sistema.

É o que informa Guerra:

> "Na visão de alguns doutrinadores, o sistema deverá ser integrado de maneira horizontalizada, quer dizer, entre blocos orgânicos que detém o Poder estatal, nas esferas federal e estadual, e entre os poderes Executivo e Legislativo, no

[75] "Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
(...)
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;
II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
III - **a separação dos Poderes**;
IV - os direitos e garantias individuais" (grifo nosso).

> caso dos municípios, criando, assim, um órgão centralizador para reunir os sistemas existentes".[76]

E complementa:

> "Exemplo desta linha de entendimento está sendo desenvolvido no Estado do Rio Grande do Sul, onde a Contadoria Geral do Estado (CAGE), órgão da Secretaria da Fazenda, centraliza os sistemas de controle interno dos três poderes, além do Ministério Público e Tribunal de Contas".[77]

Essa sistematização globalizante (entre os poderes), para permitir que haja um órgão centralizador dos controles internos dos demais poderes, não parece razoável, por três motivos fundamentais:

a) a concepção do princípio da hierarquia, pressuposto para uma relação horizontal interna do sistema de controle, não pode fugir dos limites do ente governamental ou do poder onde é exercida, sob pena de ineficácia do controle, uma vez que só há hierarquia entre órgãos direta ou indiretamente vinculados; e

b) a noção de horizontalização do controle não deve ser aplicada entre esferas de governo e poderes distintos, sob pena de inconstitucionalidade em face da violação do princípio da separação de poderes.

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

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

A noção constitucional de estrutura do Estado é verticalizada, ou seja, a junção destes sistemas apenas poderá ocorrer entre órgãos e entidades de um mesmo poder. O

[76] GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 259.
[77] *Ibidem*.

sistema de controle interno deve, portanto, obedecer a essa verticalização estrutural e operar a horizontalização das responsabilidades apenas quando dentro da mesma estrutura de poder.

Nesse sentido, Guerra informa:

> "Ora, sendo os poderes independentes e harmônicos entre si, conforme preceitua o art. 2º da nossa Lei Maior, não poderá haver vínculo subordinativo entre eles. Em se aceitando a hipótese de integração horizontal, estar-se-ia permitindo a criação de um órgão central, reunindo todos os diversos sistemas existentes em cada um dos blocos orgânicos, funcionando como controlador geral com prerrogativa de fiscalização sobre eles, interferindo no princípio da independência determinado pela Constituição. Além disso, vale salientar que, nesse caso, prosternada estaria a essência do controle, porquanto, ao ser apartado de cada um dos Poderes, deixaria de ser interno, criando-se uma nova figura, eivada de inconstitucionalidade, de controle externo. Nossa sistemática constitucional não se coaduna com tal conjectura".[78]

No mesmo sentido é a orientação do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, quando esclarece:

> "(...) A Câmara não está sujeita ao controle interno do Poder Executivo, nos termos dos arts. 75 e 76 da Lei 4.320/64. Tal posicionamento estriba-se, fundamentalmente, no entendimento de que cada Poder é independente e autônomo. Há a necessidade do controle interno - mas no âmbito de cada Poder. Sobre esta questão, é meridiana a clareza do texto constitucional, proporcionada pelo 'caput' do art. 70 (...)".[79]

Assim, pode se afirmar que é possível a horizontalização do controle interno na mesma esfera de governo ou na estrutura de um mesmo poder, sendo inconstitucional qualquer tentativa de horizontalização entre esferas de governo e poderes distintos.

De forma mais clara, a verticalização da estrutura de Estado induz ao entendimento de que a separação dos poderes e das esferas de governo somente permite a atividade horizontalizada, segregada, parcelada de controle, dentro de um mesmo ente governamental ou poder específico, caso contrário, inconstitucional.

---

[78] GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 260.
[79] TCE-MG. Consulta 452063. Data da sessão: 01.10.1997. Rel: Cons. Simão Pedro Toledo.

É dizer, deve-se compatibilizar a noção do art. 70, quando expressamente ressalta: "e pelo sistema de controle interno de cada Poder", com aquela prevista no art. 74, quando manifesta a necessidade de integração do sistema. Uma expressão não nega a outra e nem retira sua validade.

A Constituição deixa clara sua postura no tocante ao sistema de controle interno, qual seja, cada poder deverá constituir o seu próprio sistema, que deverá atuar de forma integrada aos demais sistemas (de outros poderes ou esferas de governo).

Importa mencionar ainda, que a natureza jurídica do sistema de controle interno é, efetivamente, ser *interna corporis* à Administração Pública, vale dizer, qualquer tentativa de permitir que um órgão estranho à estrutura do Poder controlado – mesmo que com a errônea nomenclatura de "interno" – possa interferir ou determinar a atuação desse Poder, viola o texto Constitucional e fere a noção de Separação dos Poderes.

Os argumentos que eventualmente poderiam sustentar posicionamento contrário dão conta de que a Constituição ao mencionar a expressão "de forma integrada" possibilitou o relacionamento direto entre os poderes, no sentido de que não haveria ingerência de um poder sobre o outro, mas apenas integração de sistemas de controle.

Ora, a integração entre os poderes é algo que não ocorre apenas no sistema de controle, uma vez que as ações do Estado são naturalmente integrativas; existe um sistema de pesos e contrapesos estabelecido no Estado Democrático de Direito no sentido de que as ações estatais estejam todas tendentes a máxima realização do interesse público e, portanto, logicamente, interligadas. A expressão integrada tem, portanto, o condão de nortear de forma lógica e ordenada todos os sistemas de controle interno, para realização do cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios; a comprovação da legalidade e avaliação dos resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades integrantes da Administração Pública, bem como, a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; o exercício do controle de operações de crédito, avais, e garantias, bem como, os direitos e haveres da União; e, principalmente, o apoio ao controle externo quando no exercício de sua missão institucional.

Note-se que o argumento de integração, muito embora contundente a demonstrar a inteligência da interpretação do art. 74 da Constituição, parece esquecer a expressão

"cada poder", inserida na norma do art. 70 do texto constitucional, que expressa de forma evidente que qualquer interpretação possível deverá certificar que o sistema de controle deve ser inerente a cada Poder e, portanto, infenso à ingerência externa de qualquer dos outros Poderes.

Como se não bastasse, muito apesar do tratamento constitucional dado ao tema manifestar a evidente Separação dos Poderes, a Lei de Responsabilidade Fiscal acentua a noção de independência e autonomia dos Poderes e Entes Federativos, quando expressamente informa em seu art. 59 que 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".

Ou seja, tanto a noção constitucional de estrutura do Estado, quanto aquela trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal, são verticalizadas, ou seja, a junção dos sistemas de controle interno apenas poderia ocorrer entre órgãos e entidades de um mesmo poder, nunca entre poderes ou entes federativos distintos. É neste sentido que o sistema de controle interno deve obedecer a essa verticalização estrutural e operar a horizontalização das responsabilidades e funções apenas quando dentro da mesma estrutura de poder.

Qualquer tentativa de criar, fora da delimitação constitucional do ente controlado, uma figura responsável pelo controle dos atos administrativos sem a respectiva determinação de competência expressa e especificamente prevista na Constituição e norteada pelas balizas do princípio da Separação dos Poderes, é inconstitucional.

3.2. Controle Interno e Tribunais de Contas: Hierarquia ou colaboração?

Em um corte metodológico necessário e muito embora as inúmeras hipóteses e instrumentos de Controle Externo existentes, tratar-se-á do Controle Externo decorrente da dicção do art. 71, da Constituição da República, que estabelece:

> "Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III – apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV – realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V – fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI – fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII – prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII – aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX – assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

> X – sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
>
> XI – representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.
>
> § 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.
>
> § 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no § anterior, o Tribunal decidirá a respeito.
>
> § 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.
>
> § 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades".

Resumidamente, o art. mencionado prevê modalidade de controle da Administração Pública a ser exercida pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, no que diz respeito à fiscalização e inspeção sobre o uso (ou abuso) dos recursos públicos pelos Gestores Públicos.

Em razão da necessidade de se estabelecer claramente os critérios da função auxiliar dos Tribunais de Contas, Carlos Ayres de Brito, analisa:

> "O Tribunal de Contas possui regime jurídico constitucional, o recorte de sua silhueta nasce das pranchetas da Constituição. Assim, não seriam estas casas órgãos do Poder Legislativo e quem diz isso é a própria Constituição, quando, no art. 44, prescreve que o Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, composto da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. O Poder Legislativo é formado exclusivamente por suas casas legislativas e o Tribunal de Contas, definitivamente, não se inclui entre elas".[80]

Seguindo o mesmo raciocínio, Odete Medauar explica:

> "A Constituição Federal, em art. algum, utiliza a expressão 'órgão auxiliar'; dispõe que o controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas; a sua função, portanto, é de exercer o controle financeiro e orçamentário da Administração em auxílio do poder responsável, em última instância, por essa fiscalização".

[80] GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externos e internos da administração pública e os Tribunais de Contas,* pp. 60-61.

E complementa:

> "Tendo em vista que a própria Constituição assegura ao Tribunal de Contas as mesmas garantias de independência do Poder Judiciário, impossível considerá-lo subordinado ao Legislativo ou inserido na estrutura do Legislativo. Se a sua função é de atuar em auxílio ao Legislativo, sua natureza, em razão das próprias normas da Constituição, é a de órgão independente, desvinculado da estrutura de qualquer dos três poderes. A nosso ver, por conseguinte, o Tribunal de Contas configura instituição estatal independente".[81]

É dizer, os Tribunais de Contas são órgãos dotados de autonomia constitucional, são, portanto, independentes, cunhados na Constituição da República de 1988 sem qualquer vinculação ou subordinação a qualquer dos Poderes constituídos, tendo ganhado o rótulo de "auxiliar" em razão da natureza fiscalizatória própria de sua função, complementar e não excludente daquela exercida pelo Poder Legislativo.

Note-se, porém, que:

> "A qualidade de auxiliar do Controle Externo tampouco amesquinha o Controle Interno ou o torna apêndice daquele. Quer dizer, a despeito da condição de suporte, permanece independente e autônomo em relação ao Controle Externo. Em outras palavras: reserva-se espaço para que visões distintas possam ser apresentadas pelo Tribunal de Contas e pelo Controlador-Geral ou outro agente político em exercício do Controle Interno. Há relação de complementaridade e não sujeição entre eles".[82]

Neste sentido, o auxílio prestado não configura subalternidade, mas de necessariedade, em decorrência do que, impossível imaginar o exercício do Controle Externo realizado pelo Poder Legislativo, sem o indispensável aporte técnico dos Tribunais de Contas.[83]

De maneira oportuna e compartindo a análise sob o aspecto orgânico e funciona, Luciano Ferraz, esclarece:

> "Estruturalmente (do ponto de vista orgânico), o Tribunal de Contas integra o Poder Legislativo, situando-se constitucionalmente, no Título I – Da

[81] MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública,* pp. 140-141.
[82] FORTINI, Cristiana; SILVEIRA, Raquel Dias da. Perspectiva constitucional do controle interno. *Mecanismos de controle interno e sua matriz constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina*, p. 33.
[83] COSTA, Luiz Bernardo Dias da. *O Tribunal de Contas no Estado Contemporâneo*, p. 58.

> Organização dos Poderes, Capítulo I – Do Poder Legislativo, Seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira, Orçamentária. Entretanto, não há entre o Tribunal de Contas e o Parlamento vínculo de hierarquia – o Legislativo não pode avocar ou alterar, via ato interno ou lei infraconstitucional, competências que o constituinte outorgou diretamente à Corte de Contas. Do ponto de vista funcional, ao Tribunal de Contas é assegurada ampla autonomia, aplicando-se-lhe, no que couber, as normas relativas aos Tribunais Judiciais e deferindo aos seus membros as garantias da magistratura".[84]

Ultrapassada esta fundamental análise, é necessário observar que o tema do relacionamento entre os Tribunais de Contas e os Sistemas de Controle Interno instaurados, ganha relevo, fundamentalmente por dois aspectos, primeiramente pelo fato de que no exercício deste controle os Tribunais de Contas, diferentemente do Poder Judiciário, podem realizar o exame da gestão e, portanto, a análise de critérios de discricionariedade da atuação dos gestores, bem como, em um segundo momento, em razão do conteúdo orientador das manifestações dos Tribunais de Contas, funcionando como importante instrumento de compatibilização de um controle preventivo, concertado e próximo dos interesses dos cidadãos.

Assim, tão relevante quanto à existência de Tribunais de Contas independentes e autônomos, especializados nas questões que lhe são postas à fiscalização, será a instauração, prevista constitucionalmente nos arts. 70 e 74, de Sistema de Controle Interno, realmente independentes e integrados com o Controle Externo exercido, para que seja possível realizar da melhor forma a conformação dos controles das políticas públicas em benefício dos cidadãos.[85]

Neste aspecto, resta cediço que

> "No que concerne à relação entre Controle Interno e Externo, o desiderato constitucional foi à existência de mecanismo comunicativo em que os órgão envolvidos exerça de forma cooperativa e complementar o controle a elas atribuído. Assim, longe de antagonizar o Controle Interno, alocando-o de forma distante, a Constituição o movimenta para perto dos órgãos de Controle

[84] FERRAZ, Luciano de Araújo. *Controle da administração pública: elementos para a compreensão dos tribunais de contas*, p. 141.
[85] COSTA, Luiz Bernardo Dias da. *O Tribunal de Contas no Estado Contemporâneo,* p. 126.

> Externo e o rotula como suporte para a atuação dos Tribunais de Contas, consoante se verifica do disposto no art. 74, inciso IV".[86]

Ainda em razão da correlação entre os controles externo e interno, Evanir Lenhardt Barbosa, explica que o intuito do estabelecimento dos controles internos teve relação direta com uma intenção de racionalização dos controles existentes:

> "No regime constitucional de 1946, não mais era possível o efetivo acompanhamento da administração financeira e orçamentária do Estado, especialmente pela proliferação de entidades públicas com personalidade própria, a Constituição da República de 1967 incluiu, entre as atribuições do sistema de controle interno, a de "criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa" (art. 72, inciso I), estabelecendo a necessidade de haver integração entre o controle externo e o controle interno — com o que se pretendeu evitar o "gigantismo do controle externo, a multiplicação indevida de esforços e procedimentos, com a elevação de custos operacionais. Prevalecem as racionalizações administrativas e as economias processuais". Na Exposição de Motivos do anteprojeto de reforma da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União de 1967, constou que a concepção do Controle Interno, cuja manutenção é de responsabilidade da própria Administração, visava a criar oportunidade de: "desobrigar o Tribunal de Contas de encargos que só aparentemente lhe davam autoridade para exercer o controle da Administração Pública, mas que, em verdade, tem sido meramente simbólico, servindo tão-só para burocratizar o serviço público, aumentar o curso de uma massa infindável de papéis, que entrava e interfere na prática de atos para cujo exercício a Constituição confere competência às autoridades administrativas".

Inclusive, desde os Estudos da Reforma Administrativa de 1967 o próprio Governo já solicitara realce especial para, dentre outros, os seguintes princípios:

- supressão dos controles meramente formais ou cujo custo seja superior ao risco, assim como quaisquer centralizações de caráter normativo que correspondam à mera formalidade burocrática ou a estéreis preocupações de padronização ou uniformidade;

[86] FORTINI, Cristiana; SILVEIRA, Raquel Dias da. Perspectiva constitucional do controle interno. *Mecanismos de controle interno e sua matriz constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina*, p. 32.

- criação de um sistema de efetivo controle dos dispêndios públicos e de responsabilidade de seus agentes, compreendendo, entre outras medidas, a organização da Contabilidade, a disciplina dos Relatórios Financeiros, a Auditoria e a Inspeção Administrativa".[87]

Essa racionalização proposta conduz a lógica de Sistema de Controle Interno justamente a uma maior concertação administrativa, é dizer, o controle interno ganha sentido de máxima cooperação com o controle externo.

Em razão desta necessária cooperação entre o Controle Externo e Interno, aponta Ademar Ghisi como pontos fundamentais deste relacionamento:

> "1. Redução do escopo dos trabalhos do controle externo, como decorrência da verificação da efetividade dos exames levados a termo pelo controle interno;
>
> 2. Fornecimento, por parte do controle interno, de informações vitais para o melhor conhecimento dos setores a serem auditados. Por esse motivo, uma das funções do controle externo é aferir o grau de confiabilidade dos trabalhos realizados pelo controle interno;
>
> 3. Eliminação da duplicidade de esforços da medida do possível".[88]

Reprise-se, é exatamente este o contexto imaginado pela Constituição da República, quando expressamente manifesta o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, *verbis*:

> "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;

[87] BARBOSA, Evanir Lenhardt. *Controle interno da administração pública: instrumento de controle e de gerenciamento*.
[88] GHISI, Adhemar Paladini. O Tribunal de Contas e o sistema de controle interno. Conferência realizada em Maputo, *apud* FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*, p. 53.

> 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".

Resta claro da análise constitucional que o Sistema de Controle Interno é o responsável direto pela condução e fiscalização ampla e meritória da gestão administrativa de determinado ente/entidade, auxiliando o Controle externo no desempenho de suas funções e na tentativa de salvaguarda efetiva dos interesses e recursos públicos.

É neste sentido, inclusive, que a Constituição impõe que os responsáveis pelo Controle Interno, ao tomar "conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária",[89] acarretando, em seu descumprimento, a responsabilização solidária ao Gestor.[90]

Porém, muito embora tenha o Controle Interno a responsabilidade pela condução e fiscalização da gestão de determinado ente/entidade, não está obrigado a detectar todo e qualquer tipo de irregularidade, de realizar controle integral de todos os atos praticados pelos gestores e servidores, em suma, de figurar como "segurador universal" dos procedimentos levados a cabo pela Administração para impedir atos viciados e distantes da lógica de legalidade (formal e substancial).

Neste sentido, para que a resposta seja aquela que melhor atenda ao interesse público, compreendidos os limites estruturais e funcionais de cada Sistema de Controle, é necessário que o Controle Interno estabeleça prioridades de atuação e esteja pautado em critérios seguros de conduta, direcionando suas ações e permitindo que o foco do controle seja tenha a qualidade e intensidade necessária ao escopo pretendido.[91]

A noção de desconcentração também ganha relevo nesta atividade auxiliar, já que permite que os agentes públicos estejam próximos da realidade controlada, agindo preventivamente ou quando a prevenção já não for mais factível, verificando a melhor forma de sanar as irregularidades encontradas em sua atividade fiscalizatória.

---

[89] Muito embora o art. 74, § 1º, da Constituição da República se refira ao Tribunal de Contas da União, registre-se, muito embora parece despiciendo, que a comunicação deve ser realizada ao Tribunal de Contas competente (União, Estados e Municípios, estes últimos, onde houver), em razão da estrutura federativa ou da matéria versada.

[90] O tema da responsabilidade solidária será objeto de análise em título específico deste trabalho.

[91] Sobre o tema haverá tratativa em título específico deste trabalho onde se analisará a métrica aplicada ao Controle Interno.

Atente-se, porém, que essa aproximação da atividade de Controle Interno das atividades fins da Administração, não tem o condão de retirar a capacidade decisória própria dos agentes públicos a quem foram atribuídas à execução destas atividades, ou seja, não se subsume da discricionariedade administrativa resguardada à autoridade competente, nem pode, eleger comportamentos determinados quando houver um leque de opções válidas ao gestor. É dizer, o controle interno (ou externo), "não tem autoridade constitucional para suplantar o ambiente decisório que, em maior ou menor grau, se reserva as autoridade públicas".[92]

É dizer, não é dado ao Controle Externo utilizar-se de sua função constitucional para usar os controles internos como "massa de manobra" para suas concepções ou procedimentos. Há que se respeitar a liberdade técnica decisória dos controles internos. Da mesma forma, os controles, externo e interno, devem respeitar as escolhas (sempre que válidas) realizadas pelas autoridades, que em caso de divergência ou malversação da regra, serão dirimidas pelo Poder Judiciário.

Sobre o tema, em análise correlata onde se discutia o controle de políticas públicas pelo Poder Judiciário, acertadamente discorreu Cristiana Fortini:

> "Subsiste a discussão acerca das possibilidades e dos limites para que o Judiciário ordene a realização de alguma medida capaz de concretizar os direitos fundamentais, determinando, por exemplo, a construção de moradias populares, de estações de tratamento de esgoto ou o fornecimento de medicamentos. Tal questionamento assume papel de destaque dos dias de hoje em que se percebe aumento das demandas da concretização de direitos fundamentais, incremento que pode ser reconhecido como um desdobramento do próprio Direito, no sentido de sua democratização e, portanto, maior acessibilidade ao aparato jurisdicional, conhecimento e problematização, portanto, dos direitos fundamentais. Ou seja, pode ser, e efetivamente o é, assumido como decorrência de um processo contínuo, e não sem rupturas, de fortalecimento de uma esfera pública democrática. Nesse contexto, sabe-se que os estudos e a prática na órbita do Direito Administrativo, mesmo sem pacificarem a questão, ao menos a colocam em patamares distantes dos de outrora, quando se entendia que ao administrador e ao legislador reserva-se

[92] FORTINI, Cristiana; SILVEIRA, Raquel Dias da. Perspectiva Constitucional do Controle Interno. *Mecanismos de controle interno e sua matriz constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina*, p. 34.

um espaço para a criação de políticas públicas a seu talante, o que inibia qualquer sorte de controle judicial. Não se pode ignorar que o ideal de legitimidade discursiva do Direito, pois, ideal de validade ou racionalidade, *exige* a apresentação das razões *públicas* que conduziram à decisão pela prática. Mas, há de admitir que o Poder Judiciário *crie políticas públicas diante da inércia alheia ou deve ele apenas exigir que a inação seja rompida? E mais: diante de política pública existente, pode o magistrado examiná-la* e qual seria a aferição possível? (...) A formulação da política pública, a partir dos balizamentos constitucionais, será feita em outra esfera, onde se discutirá, entre outros fatores, qual a melhor fórmula, que mecanismo poderá representar menor custo, qual o momento adequado, o que deve ser realizado prioritariamente? Esse espaço, mesmo que implicitamente, está reservado pela Constituição aos responsáveis pela construção das políticas públicas e tal dado há de ser pensado quando da investigação sobre o controle jurisdicional. A questão das políticas públicas está intimamente relacionada às esferas de ação do administrador e do legislador. Cabe-lhes confeccionar, a partir de dados, estudos e, sim, uma orientação de governo, a política pública para dado setor. Logo, simplesmente alijá-los das decisões, fazendo-os subsistir pelo Juiz é algo que não encontra guarida na ordem jurídica. Portanto, se política pública há e está implementada, se não se pode falar em omissão, descompromisso ou inação por parte dos responsáveis pela sua formulação, a atuação jurisdicional não pode ocorrer como se denotado estivesse o magistrado de suplantar todas as variáveis antes consideradas por seus argumentos privados. Em verdade admitir tal possibilidade equivaleria a um retrocesso de extrema gravidade, diante do déficit democrático que atinge a investidura dos juízes em seus cargos e da definitividade de suas decisões. Todo esforço doutrinário que redundou na crescente possibilidade de controle dos atos administrativos, a reclamar motivação, razoabilidade, proporcionalidade, esvairia ao se autorizar o decisionismo do judiciário. E situação assumiria ares ainda mais graves exatamente porque as políticas públicas são manifestações de um ideário aclamado pela população por meio do voto. A formulação de políticas

> públicas envolve, pois, um juízo de prioridade, de ideologia, sem embargo das questões orçamentário-financeiras".[93]

E arremata em outro art. sobre o tema, a autora citada:

> "Assim como não pode e não deve o Judiciário substituir o Executivo e o Legislativo no planejamento e execução de políticas públicas pela opção que considera mais correta, fundado em requerimento do interessado, também não podem os órgãos de controle, sob o argumento de fiscalizar, modificar vontades políticas, ocupando lugar exclusivo dos detentores de mandato, máxime quando se está diante de controle de mérito, a respeito da conveniência e da oportunidade de políticas públicas. A *expertise* que culminou na edição de dada política pública não pode ser enxovalhada porque determinado órgão de controle que outra produzirá melhor resultado, em entendimento, muitas vezes, dissociado das variáveis que informaram a atuação legislativa e administrativa".[94]

Assim, não há – em nem poderia haver – qualquer espécie de subordinação do Controle Interno ao Controle Externo, principalmente, dos Sistemas de Controle Interno aos Tribunais de Contas, isto porque ambos os controles são dotados de independência funcional e técnica e nenhum dos dois controles pode suplantar as decisões das autoridades públicas competentes. Com razão, em se detectando discordância entre as análises técnicas de controle interno e externo ou entre as análises de controle e a decisão da autoridade competente, é dada constitucionalmente ao Poder Judiciário o poder de dizer o Direito – com força de definitividade – ao caso concreto.

Aos controles externo e interno, portanto, é reservada constitucionalmente a noção de colaboração (entre controles e entre controle e gestores) e não de hierarquia, lhes sendo conferidas as atividades de orientação, salvaguarda e prevenção, sem que isso represente assunção das competências e da discricionariedade reservada às autoridades públicas.

---

[93] FORTINI Cristina; CHAMON JUNIOR, Lúcio Antônio. A efetividade dos direitos fundamentais e o princípio da reserva do possível: uma discussão em torno da legitimidade das tomadas de decisão público-administrativas. *Fórum administrativo – Direito público*, p. 82.

[94] FORTINI, Cristiana; SILVEIRA, Raquel Dias da. Perspectiva constitucional do controle interno. *Mecanismos de controle interno e sua matriz constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina,* p. 36.

3.3. Liberdade de manifestação do Controle Interno e respeito à fundamentação manifestada pela Administração (eficiência e previsibilidade).

Critério fundamental de um Estado que se pretende responsável é a previsibilidade de suas manifestações e, em se tratando desta análise dentro do conceito de sistema de controle interno, é fundamental a análise do princípio da aderência a diretrizes e normas, levando-se em consideração os procedimentos precedentes ao ato emanado e/ou a situação em que se encontra o administrador no momento da tomada de decisão. Explica-se melhor.

O gestor, no dia-a-dia da Administração Pública, depara-se com situações que, muitas vezes, fogem ao seu conhecimento ou a critérios e padrões técnicos normais, por isso, para tomar suas decisões, necessita de orientação e controle. Nesse sentido, ou a orientação advém do Controle Externo (normalmente pelas Cortes de Contas), ou de pareceres técnicos ou jurídicos que revelam o melhor caminho a ser seguido.

Considerando este conteúdo orientador das condutas administrativas, o Tribunal de Contas da União, tem proposto o seguinte padrão de análise:

> "a) quando o administrador age com base em parecer jurídico bem fundamentado, que adota tese juridicamente razoável, em princípio, não pode ser condenado;
>
> b) a liberdade de gestão não está fora da ação do controle, que deve guiar-se também pelo princípio da razoabilidade, devendo voltar à situação em concreto para que não tome postura alheia à realidade do gestor na época;
>
> c) mesmo quando se trata de parecer encomendado pela Administração Pública, os órgãos de controle procedem ao exame da tese sustentada, em respeito à possibilidade de interpretações divergentes. Por outro lado, os órgãos de controle não estão obrigados a acolher a tese, mesmo que subscrita por nomes de expressão;
>
> d) o Tribunal de Contas da União tem por regra não penalizar o agente quando adota, em questão ainda não definida em sua jurisprudência, tese juridicamente razoável".[95]

[95] FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de Contas do Brasil*: *jurisdição e competência*, p. 46.

Diante desse padrão de análise adotado pelo Tribunal de Contas da União, resta evidente que a atividade de controle não deve bastar à análise única e literal da Lei. Seria ingenuidade acreditar que o Administrador pauta sua conduta unicamente naquilo que o texto legislativo dispõe, justamente porque em inúmeras hipóteses os padrões de conduta não estão expressos na norma, mas decorrem de sua interpretação.

São de reconhecida influência as diretrizes que dão vida ao texto legal, seja mediante diretrizes emanadas de pareceres internos da Administração, Instruções Normativas internas ou ainda orientações das Cortes de Contas realizando, pois, ainda que de maneira não vinculante, permitem que seja realizada a subsunção do fato à norma.

É nesse sentido que ganha importância o entendimento do princípio da aderência às diretrizes e normas, pois nos casos mais extremos, em que o administrador não conta com equipe técnica para assessorar sua conduta, o controle interno deve direcionar a interpretação da conduta do agente no sentido de analisar os usos e costumes do local e as razões de Direito ocultas na norma que o levaram a realização do ato, sem deixar de considerar a condição e a boa-fé do administrador.

Mas esta noção apenas não basta, pois a própria evolução do controle interno impõe a necessidade de se pensar a legalidade, princípio do qual emana a ideia de aderência às diretrizes e normas, não apenas em seu conteúdo formal e estrito, mas para além disso, ter em conta que tal controle possui, por missão institucional, conduzir a realização do interesse público – preferencialmente – por meio de uma atuação preventiva e dinâmica da Administração e, portanto, deve estar pautado em uma análise de legalidade substancial (ou de legalidade juridicidade[96]), para permitir, no caso concreto, a realização ótima do fim proposto pela norma.

A título exemplificativo imagine-se que a seguinte situação é posta à análise do Controle Interno, para que seja realizada uma análise de compatibilidade e legitimação do ato a ser produzido pelo gestor:

Um contrato administrativo de prestação de serviços contínuos tem o encerramento do seu prazo de vigência estipulado para 30 de novembro de 2014. Tendo

[96] Neste sentido, já na década de 70, Manoel de Oliveira Franco, alertava: "Sabemos que a juridicidade não aparece como imposição qualificadora ou de especialidade, senão como fator de essência e conteúdo. Com respeito à juridicidade administrativa, não é problema de forma, senão de substância inerente à função estatal e às demais funções administrativas" (FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Curso de direito administrativo*, p. 56).

em vista o prazo de fatal para extinção do contrato, a Administração Pública, interessada em prorrogá-lo, inicia os trâmites para a referida prorrogação em data de 30 de agosto de 2014. Questionada a empresa sobre o interesse na prorrogação do contrato e após sua expressa anuência e aceite, inicia a Administração o trâmite interno para o aditamento contratual. Daí se segue providências importantes para tal aditamento, como: a) pesquisa de mercado justificando o benefício da prorrogação em face dos preços praticados; b) pareceres jurídicos, técnicos e financeiros manifestando a vantajosidade da prorrogação e sua perfeita aderência as normas de regência da matéria; c) redação da minuta de aditamento, com o expresso aceite da empresa em relação ao seu conteúdo; d) manifestação da área responsável pelo processo dando conta do benefício ao interesse público com a prorrogação e encaminhando o termo de aditamento para a assinatura da autoridade competente. Imagine-se que a autoridade competente para a assinatura do termo de aditamento o recebe em 10 de novembro de 2014 (20 dias antes de vencer o contrato em razão de seu termo fatal) e, sem justificativa razoável, silencia e deixa escoar o prazo de vigência sem assinar o referido instrumento. Neste caso, qual a providência deve ser adotada? Valeria a regra estrita de que não se admite prorrogação fora do prazo de vigência do contrato ou os limites do caso concreto impõe uma análise sob o olhar do interesse público manifestado durante todo o processo de prorrogação? É dizer, neste caso, seria possível se admitir prorrogação do contrato fora do prazo de vigência contratual? Estaria o controle interno, ante sua independência, autorizado a dar voz à vontade manifestada pela Administração e orientar o gestor a respeitar a fundamentação do processo, sob pena de ilegalidade?

Note-se, de forma objetiva para que não se desvirtue o objetivo do exemplo, que é sabido por uma análise formalista e de estrita legalidade, que – como regra – não se admite prorrogação do contrato quando já expirado seu prazo de vigência e, para, além disso, que a prorrogação constitui ato discricionário da Administração, não estando ela obrigada a prorrogar a avença que tem seu prazo escoado pelo decurso do tempo.

Ocorre que na hipótese mencionada no exemplo, houve inequívoca manifestação de vontade da Administração, demonstrada pelos documentos e atos juntados no procedimento e que, sem qualquer motivação razoável ou que justificasse conduta diversa, sequer foram conhecidas e ratificadas pela Autoridade competente.

Importante mencionar que o interesse público é afeto à Administração e não ao agente e, neste sentido, quando a vasta documentação carreada no processo é tendente a demonstrar o benefício e vantajosidade do interesse público com a prorrogação do contrato, não é dada a Autoridade competente, divergir desse manifesto interesse sem justificativa razoável.

É dizer, a documentação justificadora do benefício ao interesse público com a prorrogação, faz com que a assinatura do aditamento, pela teoria dos motivos determinantes, se torne vinculada a estes motivos (como respeito ao próprio devido processo legal[97]), não podendo simplesmente e de forma arbitrária e omissiva, silenciar o responsável.

A orientação do Tribunal de Contas da União sinaliza neste sentido:

> "É sabido que o contrato administrativo é sempre bilateral e, em regra, formal. Assim no que diz respeito à matéria aditamento é importante que a administração pública diligencie para que a assinatura dos termos de aditamento sejam promovidos até o término da vigência contratual, uma vez que, após o decurso do prazo, numa visão positivista, o contrato considera-se extinto. **Todavia, nesses casos, o Tribunal tem relevado a referida inconsistência, tendo em vista o interesse público em jogo. Não seria razoável penalizar a sociedade em razão da inércia do agente público em adotar uma formalidade, ainda que de importante valor, e sobretudo em razão de tal providência, embora extemporânea, ter sido implementada. Ressalte-se que a jurisprudência desta Corte tem caminhado nesse entendimento: Acórdãos 132/2005, 1727/2004 e 1257/2004, todos do Plenário**. Por essa razão, a proposta de encaminhamento segue no sentido de determinar à Emap que proceda tempestivamente a formalização dos aditivos, de modo a evitar a execução de serviços sem cobertura contratual ou a própria extinção do contrato".[98] (Grifos nossos.)

---

[97] "*'Giusto processo' è una mera nozione riassuntiva o sintética, comprendente tutte le garanzie di equità e di efficienza che sono prescritte per l'esercizio delle funzione giusdizionale: la nozione prende sostanza dalle garanzie che positivamente le vengono connesse. Volendo riunire in un quadro complessivo i principi del giusto processo ricavabili dall'intero testo costituzionale, si propone di distinguerli in principi strutturali, attidenti al processo in quanto tale, e* ***principi funcionali****, riguardanti il processo come strumento di tutela giurisdizionale. L'insieme dei principi (o delle garanzie) costituiscono il margine mini perché un processo posso qualificarsi come "giusto", e possa quindi ritenersi* constituzionalmente legittimo" (SCOCA, Franco Gaetano, et al. *Giustizia amministrativa,* p. 166).

[98] TCU, Acórdão 1808/2008-P, Rel. Min. Augusto Sherman Cavalcanti.

Indo além, mesmo que se quisesse considerar que houve silêncio administrativo e que este silêncio impossibilitaria a referida prorrogação, importa mencionar que o silêncio administrativo conduziria – diante do manifesto interesse na prorrogação – a um reconhecimento da vontade administrativa, e não o contrário, pois se assim não o fosse, estaria o interesse público nas mãos de uma decisão pessoal, imotivada e arbitrária, mesmo diante de documentação e justificativa técnica e de interesse público em sentido contrário.

Haveria neste caso, mero vício de formalização, permitindo a referida assinatura do termo de aditamento, mesmo que fora do prazo de vigência contratual.

André Luiz Freire, ao mencionar a ausência de termo aditivo nos contratos administrativos, acertadamente comenta:

> "Outra situação bastante corriqueira na prática administrativa é a ausência de termo aditivo para a prorrogação dos contratos administrativos. **Suponha-se que, antes do término do prazo de vigência, a Administração questionou o contratado, por escrito, se havia o interesse em prorrogar o ajuste. Este respondeu afirmativamente (também por escrito). Contudo, por desídia administrativa, escoou o prazo de vigência sem a devida formalização do termo aditivo. O contratado, até mesmo em função da manifestação da Administração, continuou executando normalmente o contrato. Neste caso, houve prorrogação contratual com vício de formalização, tendo em vista a clara manifestação de ambas às partes antes do término de vigência contratual. Esta prorrogação portadora de vício de formalização pode ser convalidada com a elaboração posterior do termo aditivo**. Em síntese, afirma-se que os contratos administrativos inválidos em razão de vício de formalização poderão ser objeto de convalidação" (grifos nossos). [99]

Portanto, haveria na hipótese mencionada, vício de formalização do ato autorizatório, plenamente sanável, convalidável.

O instituto da convalidação dos atos administrativos ingressa no direito positivo brasileiro a partir da edição da Lei 9.784/1999, que em seu art. 55, prescreve:

[99] FREIRE, André Luiz. *Manutenção e retirada dos contratos administrativos inválidos*, pp. 109-110.

> "Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, **os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração**" (grifos nossos).

Nesse sentido, é a clara lição de Weida Zancaner, quando aduz que o vício de formalização é sempre convalidável:

> "**Atos convalidáveis**: **São convalidáveis os atos portadores dos seguintes vícios**: (a) vícios de competência, (b) **formalidade**, (c) procedimento: (c.1.) 'quando consistente na falta de ato ou atos da Administração, desde que sua prática posterior não lhe prejudique a finalidade', (c.2.) 'quando consistente na falta de ato do particular, desde que este o pratique com a expressa intenção de fazê-lo retroagir' (...) **Vícios de formalidade: No que concerne aos vícios de formalidade, pensamos que estes não oferecem problemas**. Formalidade é a forma específica exigida por lei para a validade de determinado ato. Conforme dissemos anteriormente, o requisito formalístico não se confunde com o elemento designado por forma do ato, pois, enquanto este é condição de existência de todo e qualquer ato, aquele é a maneira que a forma se deve revestir em um ato específico".[100] (Grifos nossos.)

A mesma doutrinadora trata a convalidação, como um verdadeiro dever,[101] nas hipóteses autorizadas por Lei, senão vejamos:

> "Cumpre saber quando e por quê deve a Administração Pública invalidar ou convalidar seus atos viciados e qual o fundamento do dever de invalidar e convalidar. A Administração deve invalidar quando o ato não comportar convalidação. **Deve convalidar sempre que o ato comportá-la**. Resta saber o porquê da invalidação e da convalidação nas hipóteses em que, como já mencionamos, cada qual se propõe como obrigatória. A invalidação propõe-se como obrigatória porque, se o ato não comporta convalidação, inexiste outra forma de a Administração Pública restaurar a legalidade violada. Ora, a restauração do direito é para ela obrigatória, por força do princípio da legalidade. Logo, toda vez que o ato não seja convalidável, só lhe resta o dever

[100] ZANCANER, Weida. *Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos*, pp. 85-88.
[101] Acerca do caráter instrumental dos poderes administrativos, tratados hodiernamente como "*deveres-poderes*", e não como simples "*facultas agendi*", ensina Bandeira de Mello que "*função pública, no Estado Democrático de Direito, é a atividade exercida no cumprimento do* ***dever de alcançar o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica***". BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, p. 29.

> de invalidar. **Por sua vez, a convalidação propõe-se como obrigatória quando o ato comportá-la, porque o próprio princípio da legalidade - que predica a restauração da ordem jurídica, inclusive por convalidação -, entendido finalisticamente, demanda respeito ao capital princípio da segurança jurídica. Com efeito, a convalidação é um ato que não visa apenas à restauração do princípio da legalidade, mas também à estabilidade das relações constituídas - o que nos induz a concluir que se alicerça em dois princípios jurídicos: o princípio da legalidade e o da segurança jurídica**".[102] (Grifos nossos.)

Ferraz e Dallari adotam igual posicionamento, quando lecionam que:

> "Na medida em que se trata de operação que não se cinge apenas a fulminar a invalidade, alcançando, bem antes, a restauração da legalidade. Dúvida não pode, assim, haver quanto ao cabal e completo atendimento ao basilar princípio da legalidade que a convalidação, quando possível, propicia".[103]

No mesmo sentido, afirma Cristiana Fortini que "A convalidação é compreendida, desde a obra produzida por Weida Zancaner, como ato vinculado", e completa:

> "O princípio da segurança jurídica exige que se convalidem os atos sempre que presentes os pressupostos que a admitem. A convalidação, por preservar os efeitos já decorridos, não promove a instabilidade que pode resultar da anulação. Por isso, aquela deve ser homenageada em detrimento da anulação".[104]

É este o sentido substancial do princípio da legalidade ao qual deve se propor a análise de controle interno, vale dizer, não basta ao controle interno aceitar a estrita aplicação da Lei de ofício, deve sim, ponderar e verificar cada caso concreto, buscando retirar sempre, a solução legítima que melhor represente o interesse público envolvido.

Como se não bastasse, o respeito à fundamentação manifestada pela Administração – nesta e em outras hipóteses – tem relação direta com o princípio da confiança legítima e com a teoria dos fatos próprios, onde o que se busca na relação com

---

[102] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, pp. 66-67.
[103] FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson de Abreu. *Processo administrativo*, p. 201.
[104] FORTINI, Cristiana *et al. Processo administrativo – Comentários à Lei nº 9784/99*, pp. 196-198.

os particulares não são decisões unilaterais e práticas dotadas de pessoalidade, mas sim, decisões impessoais e representativas do interesse público.

É neste sentido, que tendo agido o cidadão com boa-fé (boa-fé subjetiva do particular), exatamente dentro dos parâmetros orientadores da norma ou dos procedimentos da Administração e em razão da confiança gerada pelo Poder Público em determinada situação (padrão de lealdade normal de boa-fé objetiva), não parece razoável, que seja frustrada a *confiança legítima* do particular em razão de uma alteração de postura da Administração ou de seu silêncio.[105]

No Direito alemão, a ocorrência do princípio da proteção da confiança legítima, depende da existência de dois pressupostos:

> "(...) que o beneficente (1) confiou na existência do ato administrativo; e (2) sua confiança seja digna de proteção sob a ponderação com o interesse público em uma retratação (*rectius:* anulação). Essa fórmula geral ainda é concretizada pela lei em sentido diferente. A dignidade proteção não tem lugar de antemão se o beneficiado obteve o ato administrativo antijurídico por engano, ameaça ou corrupção dolosa, ademais, se ele obteve o ato administrativo por declarações falsas ou incompletas, enfim, também então, se ele conhecia a antijuridicidade do ato administrativo ou em conseqüência de culpa grave não conhecia".[106]

Almiro do Couto e Silva[107] define que a proteção da confiança legítima deve respeitar:

> "1. Preservação de atos (ou, ao menos, dos efeitos já produzidos por atos) administrativos ou legislativos, invalidados por ilegais ou inconstitucionais

[105] O *leading case*, no campo do Direito Administrativo, da afirmação do princípio da proteção da confiança foi uma decisão do Superior Tribunal Administrativo de Berlim, de 14.11.1956, confirmada, em 15.10.1957, pelo Tribunal Administrativo Federal alemão. Naquele caso, fora anulada a concessão de uma pensão antes deferida a uma viúva, sob a condição de que esta se transferisse para Berlim Oriental (onde vivia) para Berlim Ocidental. Após um ano, o benefício foi cancelado, ao argumento de que deferido ilegalmente, o que de fato ocorrera. Os tribunais administrativos alemães, entretanto, realizando uma ponderação entre o princípio da legalidade e o princípio da proteção à confiança – ambos de estrutura constitucional – consideraram que o segundo incidia com maior peso na espécie. BINENBOJM, Gustavo. O sentido da vinculação administrativa à juridicidade do direito brasileiro. *Direito administrativo e seus novos paradigmas*, p. 194.

[106] MAURER, Hartmunt. *Elementos do direito administrativo alemão*, pp. 72-73.

[107] SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o Direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n° 9.784/99). *Revista de direito administrativo*, v. 237, pp. 277-278.

> (*v.g.,* licenças, autorizações, subvenções, vencimentos e proventos de servidores públicos, pensões de seus dependentes);
> 2. Responsabilidade do Estado por promessas firmes feitas por seus agentes, notadamente as relacionadas ao planejamento econômico;
> 3.Responsabilidade pré-negocial do Estado;
> 4.Dever do Estado de estabelecer regras transitórias em razão de bruscas mudanças introduzidas no regime jurídico (*v.g.,*dos servidores públicos, do exercício das profissões, da ordem econômica)".

Rafael Carvalho Rezende Oliveira, ao comentar a aplicação do princípio da confiança legítima, informa que:

> "A aplicação do princípio da proteção da confiança legítima, na doutrina defendida por Jesús González Pérez, a partir da jurisprudência do contencioso administrativo do Tribunal Supremo Espanhol, depende da existência dos seguintes requisitos: a) ato da Administração suficientemente conclusivo para gerar no administrado (afetado) confiança em um dos seguintes casos: a.1) confiança do afetado de que a Administração atuou corretamente; a.2) confiança do afetado de que a sua conduta é lícita na relação jurídica que mantém com a Administração; ou a.3) **confiança do afetado de que as suas expectativas são razoáveis**. b) **presença de "signos externos", oriundos da atividade administrativa**, que, **independentemente do caráter vinculante**, **orientam o cidadão a adotar determinada conduta**".[108] (Grifos nossos.)

E afirma:

> "A proteção da confiança do administrado por meio da exigência de atuação leal e coerente do Estado ocorre, ainda, a partir da teoria dos atos próprios que é aplicável, modernamente, ao Direito Administrativo.
> (...) A teoria dos atos próprios possui três requisitos:
> a) identidade subjetiva e objetiva: o ato anterior e o ato posterior emanam da mesma administração pública e produzidos no âmbito da mesma relação jurídica;
> b) a conduta anterior é válida e unívoca: capaz de gerar confiança (expectativa legítima) na outra parte da relação jurídica; e

[108] OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Princípios de direito administrativo*, p. 184.

> c) atuação contraditória: incompatibilidade do ato posterior com o ato anterior. (...) **O principal efeito da teoria dos atos próprios é impedir toda e qualquer atuação contrária à conduta administrativa anterior e vinculante. A partir dos requisitos arrolados anteriormente, verifica-se que a teoria dos atos próprios encontra fundamento no princípio da confiança legítima, mas com ela não se confunde, como será analisado a seguir**".[109] (Grifos nossos.)

Thiago Marrara trata do tema com da teoria dos fatos próprios com a relevância que o tema merece:

> "Em situação diversa, é possível que a discricionariedade da autoridade administrativa igualmente desapareça por força da autovinculação administrativa. Entra na seara da teoria dos fatos próprios, também conhecida como princípio da vedação do '*venire contra factum proprium*'. De acordo com essa formulação, teórico-normativa, se a Administração tratou uma situação anterior de uma forma, é natural que mantenha o mesmo de tratamento para casos futuros, a não ser que haja uma justificativa legítima e válida para a alteração do padrão decisório.
>
> De modo geral, há dois casos diferenciados da aplicação da teoria em questão. Na primeira situação, a exigência da manutenção do padrão decisório opera-se em relação a um mesmo indivíduo no tocante a um mesmo assunto. Aqui, a teoria dos fatos próprios impõe à Administração Pública o respeito a uma decisão anterior definitiva vedando a afronta à coisa julgada administrativa em detrimento da segurança jurídica do administrado. Nessa situação, a segurança jurídica soma-se ao princípio da moralidade para demandar uma conduta coerente, não contraditória ou maliciosa da Administração Pública, impedindo que altere decisões injustificadamente em prejuízo de um cenário jurídico já estabilizado. Funcionalmente, emprega-se essa espécie de autovinculação baseada na segurança jurídica e na moralidade administrativa tanto para proteger a coisa julgada administrativa, como para fazer valer promessas do Estado apresentadas mediante ato de declaração unilateral de vontade. Em outras palavras, mesmo fora de um processo administrativo formal, a Administração Pública deve agir de modo coerente e honesto, respeitando suas próprias promessas. Se o Poder Público se comprometeu de

[109] OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Princípios de direito administrativo*, p. 184.

> modo explícito, plausível e inequívoco a um determinado tipo de conduta e se adotou medidas que indicassem ao administrado sua orientação, dando-lhe estímulo para criação de fortes expectativas e para a tomada de decisões (sobretudo com efeitos pecuniários), então deve cumprir o quanto prometido, salvo na presença de justificativa válida e legítima para o descumprimento. A promessa unilateral é exigível na medida em que, além de verossímil e inequívoca, mostre-se legal, moral e condizente com os princípios regentes da Administração Pública. Afinal, a teoria da autovinculação, em nenhuma hipótese, concede ao particular um direito a atos ilícitos da Administração".[110] (Grifos nossos.)

É dizer, quando o Estado manifesta os motivos determinantes de seus atos – está vinculado a este motivo determinante, até que por outra manifestação de expressa e motivada, justifique-se os motivos da desconstituição da vontade manifesta da Administração.

É esta a chamada "Teoria dos Motivos Determinantes":

> "Ainda relacionada com o motivo, há a teoria dos motivos determinantes, em consonância com a qual a validade do ato se vincula aos motivos indicados como seu fundamento, de tal modo que, se inexistentes ou faltosos, implicam a sua nulidade. Por outras palavras, quando a Administração motiva o ato, *mesmo que a lei não exija a motivação, ele só será válido se os motivos forem verdadeiros*".[111] (Grifos nossos.)

Juarez Freitas, por sua vez, comenta:

> "(...) a discricionariedade pode ocorrer, em função da faculdade conferida pelo legislador e pelo sistema, no plano propriamente da escolha das conseqüências ou dos resultados, entre várias opções lícitas. **Cá e lá, a vontade do sistema constitucional (mais que da lei) requer motivação consistente, coerente e proporcional, dado que a discrição conferida é uma competência, mais que faculdade.** Uma vez ausentes os bons motivos para exercitá-la ou deixar de exercitá-la, o agente público resta vinculado aos motivos opostos. **De sorte que não se aceita a figura da decisão administrativa completamente**

[110] MARRARA, Thiago. A boa-fé do administrado e do administrador como fator limitativo da discricionariedade administrativa. *Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo*, pp. 442-443.
[111] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*, p. 196.

> **insindicável, uma vez que a motivação há de indicar, de modo suficiente, os fundamentos da juridicidade da escolha realizada.** Nesse panorama, o controlador, não se esquecendo de ver 'a trave no próprio olho', precisa fazer as vezes de 'administrador negativo'. Sem exceção, o controle do 'de mérito' alcança até a incoerência da conduta administrativa, à luz dos princípios. **E ponto nodal: não se aceita qualquer motivação, pois se exige uma motivação congruente**, salvo se se tratar de atos de mero expediente, autodecifráveis e naqueles casos em que a Constituição admite a falta de motivação (exemplo: nomeação para cargos em comissão)".[112] (Grifos nossos.)

E adiante, arremata o autor:

> "O direito fundamental à boa administração pública, assimilado com rigor, favorece a releitura da responsabilidade do Estado, notadamente para combater, além dos excessos de discricionariedade, a omissão, isto é, o não-exercício devido das competências discricionárias".[113-114]

Em razão disso, Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, acertamente assevera que "o ato administrativo, protegido pela discricionariedade, não poucas vezes agride situações jurídicas relacionais estáveis". [115]

Celso Antônio Bandeira de Mello, ao comentar os limites da discricionariedade, informa:

> "A discricionariedade é relativa, ainda, no sentido de que, por ampla ou estrita que seja, a liberdade outorgada só pode ser exercida de maneira consonante com a busca da finalidade legal em vista da qual foi atribuída a competência. Logo, seja qual seja a extensão da liberdade resultante da regra a ser cumprida, o administrador não poderá decidir-se por motivos particulares, de favorecimento ou perseguição, que isto configuraria 'desvio de poder', nem por razões de interesse público diferente daquele contemplado na regra 'sub' execução, sob pena de também incidir no mencionado vício. Por isto, Seabra Fagundes, depois de anotar que se a lei prevê que um dado ato deva ser

[112] FREITAS, Juarez. *Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa Administração Pública*, pp. 22-23
[113] *Idem*, p. 62.
[114] Neste sentido vide MUÑOZ, Jaime Rodríguez Arana. Sobre el derecho fundamental a la buena administración y la posición jurídica del ciudadano. *Revista A&C*, pp. 13-49.
[115] FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Estudos de direito público*, p. 201.

> praticado em vista de uma dada finalidade, outra não pode ser com ele buscada, averbou: 'Não importa que a diferente finalidade com que tenha agido seja moralmente lícita. Mesmo moralizada e justa, o ato será inválido por divergir da orientação legal'.
>
> (...)
>
> Finalmente, a discricionariedade é relativa, no sentido de que, ainda quando a lei haja, em sua dicção, ensanchado certa margem de liberdade para o agente, tal liberdade poderá esmaecer ou até mesmo esvair-se completamente diante da situação em concreto na qual deva aplicar a regra. É dizer: ante as particularidades do evento que lhe esteja anteposto, a autoridade poderá ver-se defrontada com um caso no qual suas opções para atendimento do fim legal fiquem contidas em espaço mais angusto do que aquele abstratamente franqueado pela lei e pode ocorrer, até mesmo que, à toda evidência, não lhe reste senão uma só conduta idônea para satisfação do escopo normativo, por não ser comportada outra capaz de colimar os propósitos da lei em face da compostura da situação. Em síntese: a discrição ao nível da norma é condição necessária mas nem sempre suficiente para que subsista nas situações concretas". [116]

E de maneira concreta assevera a necessidade de se respeitar a vontade manifestada pela Administração, quando menciona:

> "A razão disto está no seguinte. **A lei, como é óbvio, almeja a adoção do comportamento capaz de atender o interesse público da maneira mais satisfatória**. Ora, se a norma de direito sempre tipificasse em termos rígidos a conduta do administrador - inibindo-o de avaliar e tomar em conta a particularidade das situações - ao ser aplicada, dada a variedade e compostura polifacética da realidade empírica, em vez de bem acudir aos interesses e finalidades pretendidos, resultaria em desatendi mento ou mau atendimento deles. Assim, exatamente por pretender a solução adequada para a circunstância, é que a lei, nas hipóteses em que comporta discrição, está redigida em termos aptos a conferir ao administrador - que é quem está acercado das individualizadas situações concretas - o encargo de apurar o modo correto de implementar o escopo legal. **Segue-se disto que a variedade**

[116] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. "Relatividade" da competência discricionária. *Grandes temas de direito administrativo*, pp. 83-90.

> **de soluções comportadas em lei outorgadora de discrição, não significa que repute quaisquer delas igual e indiferentemente adequadas para todos os casos de sua aplicação; logo, não significa que o administrador está liberado para adotá-las indiscriminadamente perante quaisquer casos**. Significa exatamente o contrário. Ou seja: significa que considera algumas adequadas para certos casos e outras para outros casos, a serem deslindados à vista das situações concretas, razão porque necessitou apresentar alternativas ou um leque delas. **É certo, pois, que o administrador, ao decidir-se, está inexoravelmente obrigado a eleger o comportamento cabível 'vinculado' à compostura do caso**. (...) **Logo, toda vez que for possível demonstrar que o ato praticado não era o idôneo para atender ao interesse que a lei tinha em mira, seja porque os supostos da lei não se encontraram reproduzidos ou suficientemente retratados na realidade empírica - nada importando que tenha sido expedido com base em norma ensejadora de discrição - seja porque o escopo da lei era diverso daquele a que o ato aportou, cabe correção judicial dele**. E cabe porque aí não se estará ajuizando sobre o que é conveniente e oportuno, mas sobre o que a lei deveras ensanchava ao administrador, ou seja, sobre legalidade propriamente dita".[117] (Grifos nossos.)

Não é diferente o posicionamento de Romeu Felipe Bacellar Filho:

> "a) a motivação decorre do princípio da publicidade, do contraditório e da ampla defesa; b) está na base constitucional do Estado Democrático de Direito, comungando dos mesmos fundamentos orientadores da motivação dos atos jurisdicionais a expressar relevante aspecto da efetividade do processo administrativo; c) é corolário da boa administração (na Constituição Italiana) e, entre nós, da legalidade, impessoalidade e moralidade da Administração no exercício da competência disciplinar. Por tudo isto, a falta ou defeito grave na motivação gera nulidade por vício de elemento essencial do ato".[118]

[117] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. "Relatividade" da competência discricionária. *Grandes temas de direito administrativo*, pp. 83-90.
[118] BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*, p. 148.

Frederick Mosher vincula a análise de boa administração[119] a uma concepção ética do agir estatal e comenta:

> "*Desde el principio, los estudiosos de problemas administrativos se han inspirado en el ideal del buen gobierno, tanto por su buena fe y su confianza en la doctrina del progreso como por la extendida actitud hacia un realismo sano y constructivo. Esto, sin embargo, no ha hecho desaparecer la serie de valores y de ideales insertos en el fenómeno administrativo, sino que ha retardado solamente construcción de una teoría científica de la administración. En este sentido se conserva la creencia en todas las escuelas de Ciencia de la Administración americanas de que la buena administración es esencial a una democracia activa, así como esta última es esencial a una vida social sana, para demonstrar la sinceridad de una fe – no justificada y quizá privada de tan pomposas como vacías manifestaciones doctrinarias – en la ética administrativa*".[120]

Neste contexto é importante reafirmar a impossibilidade de motivação "póstuma" do ato no sentido de evocar novo motivo para justificar o silêncio administrativo, pois: a) em primeiro lugar, a teoria dos motivos determinantes assim o impede; b) em segundo lugar não se permite que a Administração evoque qualquer novo critério de "conveniência e oportunidade*"* em desfavor de seus argumentos técnicos e dos administrados.

Importa ainda mencionar, para que esteja completa a análise da necessidade de respeito à fundamentação da vontade manifestada pela Administração, que o silêncio administrativo tem consequências jurídicas.

Isto decorre das disposições concretas do art. 50 da Lei 9.784/1999, mais especificamente de seu inc. VII e do § 1º:

> "Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:
> I – neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

---

[119] Vanice Lírio do Valle, ao analisar o sentido da noção de boa administração, informa que "o Direito não pode ter a pretensão de internalizar em seu próprio sistema um valor – boa administração – que, por definição, é dinâmico, sem preservar essa mesma característica. Juridicizar boa administração não pode jamais significar uma ruptura, ou pretensão de estabilização de um conceito que repudia visceralmente a cristalização, exigindo, ao contrário, adaptação permanente, resiliência". (VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Direito fundamental à boa administração e governança*, p. 99.)

[120] MOSHER, Frederick C.; CIMMINO, Salvatore. *Ciencia de la administración*, p. 49.

> II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;
> III – decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;
> IV – dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;
> V – decidam recursos administrativos;
> VI – decorram de reexame de ofício;
> VII – deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;
> VIII – importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.
> § 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato".

A consequência jurídica da orientação normativa acima mencionada parece clara, qual seja: deve haver explícita, prévia e lógica motivação dos pressupostos de fato e de direito quando houver a intenção de discordância em relação aos pareceres técnicos, laudos, relatórios dentre outros documentos fundamentadores e representativos da vontade da Administração. A discordância não pode ser omissiva.

É justamente para demonstrar que o fim público deve ser privilegiado ante qualquer concepção de vontade unilateral do gestor que Rui Cirne Lima destacou que o que importa "é o fim e não a vontade que domina todas as formas de administração preside, destarte, no desenvolvimento da atividade administrativa do Poder Executivo — não o arbítrio que se funda na força - mas a necessidade que decorre da natural persecução de um fim".[121] É dizer, para se concordar com pareceres, relatórios técnicos dentre outros, bastaria um "de acordo" da Administração (com o que tais elementos passariam a integrar a vontade já manifestada do ato), ao passo que, para expressar a discordância, seria necessário uma prévia e motivada desconstituição dos motivos anteriores, com indicação dos fundamentos de fato e de direito que demonstrassem a rejeição do interesse manifesto.

Hipóteses jurídicas opostas (sejam elas configuradas a partir de condutas comissivas e/ou omissivas) não poderiam ter as mesmas consequências no Direito. Dito de outra forma: se a discordância exige forma e pressupostos específicos (motivação

[121] LIMA, Rui Cirne. *Princípios de direito administrativo*, pp. 21-22.

fática e jurídica), qualquer outra ação (ou omissão) implicaria concordância. Por isso, pode-se afirmar que a Lei, em casos como a hipótese apresentada, ainda que de forma implícita, qualifica o silêncio como aceitação tácita.

Ao tratar das hipóteses do silêncio administrativo, como qualificado ou simples, André Saddy manifesta que:

> "O primeiro é mantido quando se tem obrigação de falar por preceito legal, por ordem do juiz ou por convênio precedente das mesmas partes. **Naturalmente que, nestes casos, quem calar sofrerá as consequências de seu silêncio**. **No denominado silêncio simples, deve-se ter em conta a singularidade de cada caso em que o silêncio se produz, para que, segundo cada situação, possa-se ponderar, avaliar e determinar a eficácia deste, ou seja, pode-se ou não reputar tal manifestação como vontade**. Desse modo, toda e qualquer situação de ausência de linguagem escrita, depois de transcorrido certo prazo máximo, afigurada em decisões, concessões ou respostas frente a procedimento administrativo iniciado de ofício ou pelo interessado que produza determinados efeitos denegatório ou concessório, configurará o silêncio administrativo".[122] (Grifos nossos.)

A previsibilidade das manifestações da Administração Pública e o respeito à sua fundamentação decorrem diretamente da interpretação constitucional vigente e impõe ao controle uma constante percepção dos critérios de aferição do interesse público para legitimação efetiva da vontade estatal. Daí a noção de previsibilidade estar atrelada ao conceito de juridicidade, para permitir que a decisão administrativa recaia sempre sobre a melhor opção de atendimento ao interesse público.

Na concepção de Paulo Otero:

> "Dizer que a legalidade deve servir de padrão de conformidade da conduta administrativa, traçando uma fronteira clara entre aquilo que é devido e aquilo que é proibido, entre o que é permitido e o que não é permitido, envolve uma questão prévia: qual o sentido emergente da normatividade que permite extrair um padrão de conduta vinculativo para a Administração Pública? Se existem zonas interpretativas de certeza positiva e zonas de certeza negativa, a verdade é que a normatividade comporta, em número cada vez maior, zonas intermediárias ou cinzentas, sendo controvertido extrair da legalidade um

[122] SADDY, André. *Silêncio administrativo no direito brasileiro*, pp. 33-34.

> sentido único ou mesmo um sentido não contraditório e, por isso mesmo, a existência de um padrão indiscutível de conduta administrativa: a ideia do que seja a conformidade normativa do agir da Administração Pública torna-se uma realidade nem sempre fácil de determinar, propiciando aos tribunais um acréscimo de protagonismo definidor do sentido último da lei".[123]

Em resumo, o respeito à manifestação fundamentada da Administração é nota característica de uma gestão responsável, em que o bom administrador

> "*Se ocupa constantemente de detectar cuanto sucede dentro y fuera del limitado ámbito administrativo, sensible a las diversas fuerzas y elementos que forman parte de una determinada situación, capaz de intuir en qué momento y con qué fórmula se debe adecuar la acción administrativa a la cambiante realidad*".[124]

Liberdade de manifestação do CI e mitigação da responsabilidade solidária.

Os sistemas de Controle Interno gozam de liberdade interpretativa e liberdade de manifestação da atividade de controle, justamente porque a aproximação da atividade de Controle das atividades fins da Administração, como visto, não tem o condão de retirar a capacidade decisória própria dos agentes públicos a quem foram atribuídas a execução destas atividades (fins), ou seja, ao controle interno não é dado o poder de avocar a discricionariedade administrativa resguardada à autoridade controlada, e, como contraponto, não está obrigado a acolher nenhum tipo de tese ou vontade que pelo exercício da discricionariedade, lhe seja imposta pelo Gestor.

É dizer, ao controle não é dado alterar a opção discricionária da autoridade, porém, da mesma forma, não está obrigado a concordar com esta opção, devendo, nestes casos, registrar sua discordância ou sugerir outras condutas igualmente válidas para a eleição discricionária do gestor.

Da mesma forma, como já analisado neste trabalho, os responsáveis pelas atividades inerentes aos Sistemas de Controle Interno (Controladores, Auditores, Técnicos de Controle dentre outros) tem responsabilidade solidária estampada na regra do § 1º do art. 74, quando expressamente prevê que serão solidariamente responsáveis os

[123] OTERO, Paulo. *Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, p. 960.
[124] MOSHER, Frederick C.; CIMMINO, Salvatore. *Ciencia de la administración*, p. 99.

servidores que ao tomarem conhecimento de determinada irregularidade ou ilegalidade, deixarem de comunicá-la ao Tribunal de Contas competente.

Para além da previsão constitucional do tema, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/2000 – que se preocupou em estabelecer regras voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, principalmente no que tange à legalidade e transparência no trato das finanças públicas,[125] o sistema de controle interno restou fortalecido. E neste compasso, uma das principais inovações trazidas pela Lei Complementar 101/2000 foi a obrigatoriedade da assinatura do responsável pelo órgão de controle interno no relatório de gestão fiscal do ente controlado,[126] vinculando-o, assim, ao cumprimento moral e detalhado de todas as normas relativas às finanças públicas.

Em razão de ser obrigatória também a assinatura desses relatórios pelo Gestor (chefe do ente/entidade),[127] a Lei de Responsabilidade Fiscal coloca o responsável pelo controle interno como responsável solidário das obrigações e informações prestadas neste documento, em consonância com a previsão constitucional.

Neste sentido, a Lei Complementar 101/2000, por delegação, repassa aos sistemas de controle interno de cada Poder a verificação e fiscalização das normas de responsabilidade e gestão fiscal previstas em seu texto, mais especificamente no tocante a:

> a) ao cumprimento das metas estampadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias;
>
> b) aos limites e condições para que seja viável assumir obrigações de operação de crédito e inscrições em restos a pagar;
>
> c) fiscalização do limite de gastos totais referentes a despesa com pessoal e providências de controle deste limite;
>
> d) verificação das medidas adotadas para restabelecer os montantes da dívida consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
>
> e) controle das restrições constitucionais e legais de gestão fiscal no tocante aos recursos advindos da alienação de ativos; e
>
> f) o controle do cumprimento dos gastos totais dos legislativos municipais.[128]

[125] MÂNICA, Fernando Borges. Racionalidade econômica e racionalidade jurídica na Constituição de 1988, *Revista A&C*, pp. 121-131.
[126] Vide art. 54, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal.
[127] Vide art. 54 da Lei de Responsabilidade Fiscal.
[128] Vide art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nota-se, portanto, que a factibilidade de responsabilização dos controles internos, por ações ou omissões ao seu dever de controle é ampla e sujeita o responsável ao estabelecimento de uma complexa rede de controle da gestão, sob pena de ser – pessoalmente – responsabilizado por uma irregularidade não corrigida ou detectada.

Ultrapassada esta necessária análise, importa definir dois aspectos fundamentais da responsabilização solidária do responsável pelo Controle Interno: a) a primeira delas é pertinente a qual o momento para a ciência aos Tribunais de Contas sobre as eventuais irregularidades detectadas e, ainda, mais relevante, b) perquirir se a responsabilidade dos controladores (ou afins) é sobre toda e qualquer irregularidade detectada, ampla, ilimitada, omissiva ou comissiva.

O primeiro aspecto a ser analisado remonta discussão já ultrapassada neste trabalho, qual seja, de que existe uma distinção importante entre a obrigatoriedade de se comunicar a irregularidade ao Tribunal de Contas e a possibilidade de se formar juízo de valor ou interpretativo diverso da Corte de Contas, sem que isso represente, imediatamente, qualquer possibilidade de responsabilização solidária.

É o que ressalta Luciano Ferraz, quando informa que

> "Os representantes do Controle Interno, a despeito dos laços de responsabilidade com os Tribunais de Contas, interpretam as normas e precedentes aplicáveis, a fim de emitir juízos conclusivos sobre os diversos temas que analisam. Não há empecilho a que a opinião do Controle Interno divirja do administrador e até mesmo da opinião final do próprio Tribunal de Contas".[129]

Essa possibilidade de discordância, atrelada ao dever de comunicar ao controle externo (Tribunais de Contas), também lembrada por Luciano Ferraz[130], resta clara no julgado do Cons. Eduardo Carone Costa, do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, quando informa:

> "(...) Incumbe às autoridades responsáveis pelo controle interno uma ação corretiva e preventiva auxiliando o Controle Externo em sua missão institucional. (...) cabe à autoridade do controle interno com base nos

[129] FERRAZ, Luciano. A César o que é de César: contornos e perspectivas do controle interno da Administração Pública. *Mecanismos de controle interno e sua matriz constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina*, p. 45.
[130] *Ibidem*.

> princípios da legalidade, razoabilidade e racionalidade administrativa adotar, incontinenti, as medidas adequadas no sentido de apuração da irregularidade e do ressarcimento do dano, se for o caso, adotando assim as medidas necessárias para o fiel cumprimento de sua função institucional, considerando que o administrador público estadual e municipal têm o dever de adotar medidas para ressarcimento de dano causado aos cofres do Estado e/ ou do Município, independentemente da atuação do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. (...) o órgão de controle interno não substitui ou se sobrepõe ao controle externo, exerce função de apoio a este, tendo os seus agentes o poder-dever de levar ao conhecimento do Tribunal de Contas correspondente, a ocorrência de qualquer irregularidade ou ilegalidade formal ou não, sob pena de responsabilidade solidária, pois o mérito da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos levados a efeito pelos administradores públicos pertencem ao juízo deste e não daquele. (...) O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, na qualidade de órgão julgador das contas de administradores públicos estaduais/ municipais e de responsáveis por danos à administração estadual/ municipal, somente deve ser acionado após o esgotamento das providências administrativas internas. (...) cabe à autoridade do controle interno com base nos princípios da legalidade, razoabilidade e racionalidade administrativa adotar, incontinenti, as medidas adequadas no sentido de apuração da irregularidade e do ressarcimento do dano, se for o caso, adotando assim as medidas necessárias para o fiel cumprimento de sua função institucional. (...) Toda e qualquer irregularidade tem de ser comunicada, necessariamente, ao Tribunal de Contas pelo controle interno. A documentação correspondente será arquivada no controle interno e estará permanentemente à disposição do controle externo para exame mediante requisição, pois sua atribuição "para dizer se a irregularidade é formal ou não" é indelegável".[131]

Relevante ainda atestar que o texto constitucional não faz nenhuma menção sobre o termo "a quo" para determinação do momento em que deve ser realizada tal comunicação. É dizer, se não houver norma infraconstitucional que regulamente esse

[131] TCMG. Consulta 751.297, Sessão 24.09.08. Rel. Cons. Eduardo Carone Costa.

momento, ausente estaria o responsável pelo controle de qualquer fixação de prazo neste sentido.

Assim, em razão da possibilidade de se formarem juízos diversos sobre o mesmo fato, bem assim, do controle interno ser aquele responsável constitucionalmente para realizar o primeiro embate a eventual irregularidade detectada, para saná-la ou orientá-la, não parece lógico que a comunicação seja realizada de imediato pelo responsável pelo controle, justamente porque se assim agisse, provavelmente, ainda não teria formado seu convencimento sobre o fato, o que o impediria de exercer juízo razoável sobre a possibilidade de corrigi-lo ou orienta-lo e, ainda, porque se assim fosse, os Tribunais de Contas no Brasil se tornariam verdadeiros "poços de lamentações" de circunstâncias que, na maioria das vezes, não imporiam análise do Controle Externo.

Neste sentido, em respeito à formação do convencimento e ao livre exercício da função preventiva e corretiva do Controle Interno, agregada à sua função constitucional de auxiliar o Controle Externo (Tribunais de Contas) em sua missão institucional (Art. 74, VI da CF), não parece ser possível outro entendimento que não seja de que o momento da ciência aos Tribunais de Contas deverá ser aquele posterior ao esgotamento das medidas administrativas internas tendentes a sanar a irregularidade ou formar o convencimento do Controle Interno.[132]

Mas o que preocupa em relação à responsabilização não é o momento em que o responsável pelo controle interno deverá informar ao Tribunal sob pena de responsabilidade solidária,[133] mas sim e, principalmente, o gigantesco rol de atribuições de controle, contraposto às (em sua maioria) frágeis estruturas para dar cabo a esse mesmo controle.

---

[132] "Uma vez verificada a ilegalidade e sanada internamente, não há porque acionar o Tribunal – se o controle interno, exercendo a sua função, apura um fato e consegue revertê-lo, ele não tem que acionar. Só deve acionar se não tiver êxito", TCMG. Consulta 751.297, Sessão de 24.09.08. Rel. Cons. Eduardo Carone Costa.

[133] "(...) Na solidariedade passiva, temos uma determinada obrigação, em que concorre uma pluralidade de devedores, cada um deles obrigado ao pagamento de toda a dívida. Nessa responsabilidade solidária há, portanto, duas ou mais pessoas unidas pelo mesmo débito. Na responsabilidade subsidiária, por sua vez, temos que uma das pessoas tem o débito originário e a outra tem apenas a responsabilidade por esse débito. Por isso, existe uma preferência (dada pela lei) na 'fila' (ordem) de excussão (execução)(...). Vale lembrar que a expressão 'subsidiária' se refere a tudo que vem 'em reforço de...' ou 'em substituição de...', ou seja, não sendo possível executar o efetivo devedor - sujeito passivo direto da relação jurídica obrigacional -, devem ser executados os demais responsáveis pela dívida contraída. Por isso, podemos afirmar que não existe, *a priori*, uma 'obrigação subsidiária' (...) mas sim apenas uma 'responsabilidade subsidiária'" (GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil.*)

A preocupação ganha relevo quando se verifica que as decisões que responsabilizam gestores e controladores solidariamente, o fazem, em relação ao controlador, por omissão. É dizer, como regra, os controladores internos são responsabilizados pelos Tribunais por sua omissão em face do ato irregular.

Neste sentido veja-se decisão do TCU:

> "16. (...) os atos praticados pelos aludidos responsáveis contribuíram sobremaneira ' mesmo que seja por descuido na condução da coisa pública ', para a prática das irregularidades apontadas nos autos, as quais, destaque-se, conduziram, infelizmente, à ocorrência de prejuízo ao erário (...), razão pela qual não vejo como se possa transigir diante das condutas dos recorrentes na execução do convênio em questão.
>
> 17. (...) [os responsáveis] a despeito de eventualmente terem delegado competência para que outras pessoas praticassem determinados atos na execução de despesas custeadas com recursos provenientes do aludido ajuste, deixaram de exercer de forma efetiva e diligente o controle da execução dessas despesas, sendo, por isso, pessoalmente responsáveis pelas irregularidades apuradas nos autos".[134]

Em razão da responsabilização solidária por omissão e o entendimento – em dissonância com que é apresentado nesta obra e nada dialógico dos Tribunais de Contas –, é ilustrativa a decisão do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, ao entender que:

> "(...) Quanto à função de Coordenador da Controladoria, exercida pelo Sr. José Augusto, dispõe a legislação municipal que esta "tem como atribuição a coordenação e operacionalização do Sistema de Controle Interno, sempre zelando pelos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e também a legitimidade, economicidade, transparência e objetivo público" (art. 10 – peça 174, fl. 86). Para tanto, o Coordenador poderá ter "acesso a quaisquer documentos, informações e banco de dados indispensáveis e necessárias ao exercício das funções de controle interno" (art. 11, inciso II – peça 174, fl. 86), bem assim "fiscalizar, controlar e analisar as ações dos diversos setores do Poder Legislativo" (art. 12, inciso I – peça 174, fl. 87), sendo que "nenhum processo, documento ou informação poderá ser negado aos integrantes do órgão colegiado do Sistema

[134] BRASIL, TCU, Acórdão 476/2008-Plenário. Rel. Ubiratan Aguiar.

de Controle Interno, no exercício das suas atribuições" (art. 7º – peça 174, fl. 85).

Logo, não é válido o argumento do interessado de que a responsabilidade dos integrantes do Controle Interno fica restrita aos documentos a eles submetidos, motivo pelo qual não deveria ser responsabilizado porque não lhe foram entregues documentos que pudessem identificar as ilicitudes. Ainda que o art. 14, da Lei Municipal nº 8.577/200693, apresente disposição nesse sentido, "está se referindo aos documentos requeridos e não recebidos", como bem assegurou a DCM.

Diante disso, nota-se que o Sistema de Controle Interno da Câmara Municipal de Ponta Grossa, do qual o Sr. José Augusto foi Coordenador, era, de fato, inoperante, o que acabou facilitando os desvios na folha de pagamento, bem assim o empenhamento indevido de despesas com pessoal. Veja-se que, se a Controladoria Interna tivesse atuado efetivamente, acompanhando a realização das despesas da Casa, requerendo documentos relativos aos empenhos, às ordens de pagamento, e os comparado com outros dados externos – como, por exemplo, os dados oficiais da CEF –, facilmente teria identificado os desvios efetuados pelo Assessor de Contabilidade e Empenho – como o fez a Comissão de Sindicância instaurada em janeiro de 2009. De fato, essa é a função de um Controle Interno; **antes mesmo de ser um meio de fiscalização, os controles internos dos entes públicos possuem cunho preventivo, devendo assegurar ao gestor que os atos da Administração estão sendo praticados com legalidade e legitimidade.**

(...) **a inoperância do Sistema de Controle Interno da Câmara Municipal de Ponta Grossa** – que, inclusive, deixou de fiscalizar as ações da Diretoria Financeira e da Auditoria –, em especial na figura do Coordenador Sr. José Augusto Carneiro Andrade, **traduziu-se em conduta omissiva culposa, ao menos, diante da negligência no exercício de suas atribuições, que acabou favorecendo os danos ocasionados ao erário** – após a instauração da Controladoria da Casa, em 28 de junho de 2006 –, correspondentes aos desvios de recursos públicos por meio da folha de pagamento (achado nº 01) e ao empenhamento de despesas em valor superior ao devido (achado nº 03), inclusive acima dos valores desviados (achado nº 04).

(...) Portanto, deve o Sr. José Augusto responder pela conduta omissiva

culposa (negligência), que facilitou (nexo de causalidade) os danos ocasionados na Câmara Municipal, nos mesmos moldes acima. Pelo exposto, deve o Sr. José Augusto Carneiro Andrade responder pelas irregularidades constatadas nos achados nos 01, 02, 03, 04 e 07, com a aplicação da sanção de restituição do dano (art. 85, inciso IV, da LC nº 113/200595), solidariamente com os demais responsáveis, no valor de R$ 1.979.548,36 (um milhão, novecentos e setenta e nove mil, quinhentos e quarenta e oito reais e trinta e seis centavos), devidamente atualizado, relativo aos valores desviados dos cofres públicos no período em que era Coordenador do Controle Interno da Câmara Municipal de Ponta Grossa (achado nº 01)

(...) Integrantes do SCI

Nesse contexto, considerando que a Lei Municipal nº 8.577/2006 prevê, em seu art. 6º, a responsabilidade solidária dos **membros do órgão colegiado do Sistema de Controle Interno pelos atos ilegais, devem os integrantes do SCI da Câmara Municipal de Ponta Grossa, ora representados, responder, solidariamente, pelos danos ocasionados ao erário, diante de sua conduta omissiva no controle e fiscalização das contas e atos do Poder Legislativo**".[135]

Em outra decisão, no mesmo sentido, definiu o Tribunal de Contas do mesmo Estado:

"ix. Ausência de atuação do controle interno do Município.

O próprio controlador interno, Agnaldo Masson, em sua defesa, declarou não ter atuado na fiscalização da parceria, porque o termo de parceria previa a criação de Comissão de Avaliação Parceria (figura prevista pela Lei n. 9.790/99). No entanto, o foco da comissão é a apuração dos resultados alcançados pela parceria**, enquanto que ao controlador interno cabia examinar os aspectos formais e legais da parceria, o que não foi feito, em contrariedade ao que preconiza os arts. 74 e 78 da Constituição Estadual** (reproduzidos em simetria com a Constituição da República).

(...)

Medida:

[135] BRASIL, TCE, Acórdão 5508/2014, Rel. Ivan Lelis Bonilha.

> (i) Aplicação de multa a Agnaldo Masson, controlador interno no período inspecionado, com base no art. 87, IV, g, da Lei Complementar n. 113/200569, em razão da omissão no dever de fiscalizar".[136]

Note-se que a responsabilização solidária pode se dar em razão de uma omissão ou de uma ação.

No que toca, porém, à responsabilização solidária por omissão, parece haver uma discrepância de tratamento em nosso Direito, justamente porque deve ser aquilatado e comprovado, no caso concreto, que o responsável pelo controle interno se omitiu em face da irregularidade.

Como já versado neste trabalho, os controladores internos não podem ser equiparados a "seguradores universais" da gestão administrativa de determinado Ente/Entidade, a uma, porque as ações de controle não tem o condão de impedir a prática do ato, mas de orientar o gestor sobre sua irregularidade e, a duas, porque as estruturas de Controle Interno em quase a totalidade dos Poderes (principalmente nas esferas municipal e estadual) não possuem estrutura física, técnica e de pessoal que permita um controle abrangente.

É dizer, a responsabilização solidária deve guardar um parâmetro razoável de aplicação, sob pena de, com a constante ameaça de punições desproporcionais à estrutura de controle ou seu âmbito de interferência, afastarem do controle aqueles que realmente buscam seu desenvolvimento e profissionalização.

Isto porque, a estrutura e competência de Controle Interno devem estar determinadas por Lei, de iniciativa do Poder (Função) que o institui, dependendo, em larga escala, da vontade política do gestor em dotar o controle de condições efetivas de fiscalização.[137]

É nesse sentido, que para responsabilização solidária dos responsáveis pelo Controle Interno é necessário que seja demonstrado que aos responsáveis foi dada condição de conhecer do ato irregular e que a sua omissão guarda nexo de causalidade com a ocorrência do dano gerado pelo ato viciado. Caso qualquer uma dessas alternativas não esteja presente, impossível será a responsabilização do controlador.

---

[136] BRASIL, TCE, Acórdão 5508/2014, Rel. Ivan Lelis Bonilha.
[137] Além da vontade política, que muitas vezes constitui limitador de um Controle Interno efetivo, há também a limitação orçamentária de alguns Entes, o que impede uma boa estruturação do Controle.

O fundamento desse pensamento está intimamente ligado com o conceito de omissão e de responsabilização para o Direito. Consideram-se atos omissivos próprios:

> "Aqueles que se prendem a um correlato dever legal prévio de praticar uma ação, a exemplo do dever de prestar atendimento médico ao doente que busca socorro em hospital. Para fins de responsabilidade, a omissão produz nesse caso o mesmo efeito da conduta positiva, quer dizer, não agir quando havia obrigação legal de agir é o mesmo que agir quando uma lei determinava um outro agir. Haverá uma relação direta entre a omissão e o dano porventura ocasionado. Outro exemplo é o do salva-vidas que, vendo o banhista aforgar-se, permance inerte". [138]

Já os atos omissivos impróprios são aqueles que:

> "Não têm correspondência com um prévio dever legal de conduta, mas a omissão é determinante para a consumação do evento danoso. Nessa hipótese não há uma relação direta entre a omissão e o dano ocorrido, mas mesmo assim a responsabilização surgirá quando detectada a infração ao dever de diligência que pudesse evitar o prejuízo. Por exemplo, quando o Estado deixa de indicar na via pública a existência de buracos, proporcionando a queda de pessoas. Em tal caso, a omissão em alertar a respeito da existência do buraco em si mesma não é o que causou o dano, mas sim o descumprimento de um prévio dever de diligência representado, no caso do exemplo, pela colocação de avisos aos pedestres".[139]

Os atos de controle são – como regra – adstritos à noção de atos omissivos impróprios, uma vez que ao controle não corresponde o dever legal de praticar uma ação relacionada diretamente ao ato viciado,[140] pois esta ação é vinculada à atividade fim, mas a ocorrência do dano pode caracterizar a infração ao dever de diligência (controle) capaz de evitar o dano. Diante disto, qual o parâmetro para se medir a extensão do dever de diligência do controle? Haveria em todos os casos, condições do controlador realizar controle das inúmeras hipóteses de danos decorrentes de outros tantos possíveis atos irregulares?

---

[138] BITTENCOURT, Gisele Hatschabach. *Responsabilidade extracontratual do Estado.*
[139] *Idem.*
[140] Note-se que a regra do art. 74, § 1º, da Constituição da República pressupõe a ciência do ato, é dizer, se ao controlador não havia ato normativo interno determinando sua responsabilização ou se não lhe foi dado conhecer da irregularidade, não se pode enquadrar o ato como omissivo próprio.

Obviamente que o conceito de omissão não pode, nem deve, conduzir o controle a um "super-órgão" em relação à sua responsabilização, pois o contraponto em razão de sua estrutura física, técnica e de pessoal, deve ser proporcional; não podendo os órgãos de Controle Externo, pretender punir os responsáveis pelo controle interno, nas hipóteses em que não havia (ou não foi dada) condição de um efetivo controle e sem demonstrar o nexo de causalidade de que a infração ao dever de cuidado do controlador seria capaz de evitar o prejuízo.

Veja que o binômio *dever* e *possibilidade* deve fazer parte da análise da responsabilização solidária do responsável pelo controle e a "omissão ou atuação deficiente da Administração Pública haverá de ser perquirida em função de um padrão de conduta exigível, revelado pelas circunstâncias, e que vai se constituir na causa do dano".[141] É dizer, seriam punidos, portanto, em face da existência de uma irregularidade, que fazia parte do escopo do controle interno e que por infração ao dever de cuidado, não foram orientados ou regulzarizados.

Dessa forma, na responsabilidade por omissão, restará comprovada a responsabilização do responsável pelo Controle, desde que fique caracterizada que a infração ao dever de cuidado do Controle contribuiu para a ocorrência do dano (e em que medida isso ocorreu), havendo a necessidade de se perquirir sobre a presença do binômio *dever* e *possibilidade*, ou seja, os responsáveis pelo Controle responderão se: incumbia-lhes um dever de agir aliado à possibilidade de evitar a consumação do prejuízo.

Não há como se omitir do que não se conhece. Como consequência não há como se responsabilizar alguém a quem não foi oportunizado conhecer. Frise-se que o fato de não se conhecer o ato nestas hipóteses não está relacionado à desídia do responsável pelo controle, mas sim, a sua impossibilidade fática, lógica e jurídica de conhecê-lo, seja em razão de sua estrutura funcional dependente, de sua pouca ou quase nenhuma estrutura técnica e de pessoal, ou das condições para o exercício do controle, dentre outras hipóteses caracterizadoras da impossibilidade de se ter tido acesso em tempo hábil para orientar ou evitar o ato irregular.

Neste sentido, aos responsáveis pelo Controle Interno será dada – em sua oportunidade de defesa – a comprovação de que sua omissão, não respondeu pela

[141] CAHALI, Youssef Said. *Responsabilidade civil do Estado*, p. 53.

caracterização do dano, ou ainda, não era possível – diante da estrutura de controle – detectar o ato irregular antes de seu cometimento. Em qualquer destas hipóteses, afastada estaria a responsabilização solidária.

Outro aspecto relevante da responsabilização solidária, que decorre diretamente da interpretação do art. 74, § 1º, diz respeito aos atos omissivos próprios ou comissivos, ou seja, quando existia o dever legal de se comunicar o ato e não o fez o controlador e quando houve uma ação do responsável no processo de formação do ato irregular.

Muito embora, no que pertine à responsabilidade por ação e omissiva própria, a questão parece ser relativamente tranquila, pois decorre da análise de que havia o dever legal precedente de informar a irregularidade (omissivo próprio), ou do agir do responsável pelo controle que fez parte da formação do ato danoso; é relevante informar que para que seja factível a responsabilização nestes casos, necessário que se delimite exatamente qual a contribuição do controle para a efetivação do dano (e seu houve), atestando o nexo de causalidade necessário entre o ato de controle e o dano.

Com isso quer se dizer que diante das inúmeras atribuições de controle e de sua independência, ou a manifestação de controle poderia estar dentro de uma das hipóteses em que havia mais de uma opção válida perante o Direito, ou deveria estar circunscrita a uma pauta de responsabilidade razoável. Explica-se.

Como visto, as atribuições de controle na gestão pública contemporânea são maximizadas, ampliadas; com isso, a visão de "super controle" e de que os controladores devem detectar toda e qualquer irregularidade, em todo e qualquer procedimento, prejudica a lógica de controle e fragiliza a atuação do gestor.

Neste sentido, o que é necessário – inclusive para que possa haver responsabilização solidária coerente e justa – é que diante da realidade de cada controle e de cada Ente controlado, deve se estabelecer parâmetros de controle razoáveis, pautados nas orientações normativas próprias dos entes/entidades (sem descurar das exigências constitucionais) e das balizas determinadas pelos Tribunais de Contas competentes. Assim, a responsabilização estaria circunscrita a este espectro de análise, pois seria possível se determinar objetivamente o escopo de controle, permitindo ao controlador a elaboração de uma metodologia eficaz de controle interno.

Esse escopo poderia ser definido em atos normativos próprios (instruções normativas e resoluções de controle) ou em atos negociais internos (contratos de gestão,

termos de compromisso de gestão, dentre outros atos vinculantes da atuação do controle interno e seus controlados),[142] consubstanciando, assim, uma pauta razoável e responsável de Controle Interno, para uma justa responsabilização.[143]

Caso contrário, em não havendo uma pauta razoável de controle para que se ateste a omissão em razão dos atos omissivos próprios ou para que se permita o estabelecimento de um nexo causal entre o ato irregular e a conduta de controle tendente à contribuir para a realização deste ato, ausente estaria a possibilidade de se estabelecer, solidariamente, a responsabilidade do controlador.

4. CONTROLE INTERNO – METODOLOGIA E MÉTRICA (POR UMA EFICIÊNCIA SUBSTANCIAL E NÃO MERAMENTE FORMAL)

O tema de controle interno não é apenas complexo por sua amplitude e dificuldade de tratamento em um país de dimensões continentais como o Brasil, mas principalmente, pela falta de uma metodologia clara que oportunize o exercício desse controle e a mensuração de seus resultados, principalmente quando se vinculam esses resultados a possível realização ou não da eficiência administrativa.

---

[142] SILVA, André Carlos da Silva. Poderes em conflito: instrumentos de mediação. *Revista A&C*, pp. 55-72.

[143] Cristiana Fortini, ao mencionar o Controle Interno da cidade de Belo Horizonte, informa que: "Isso porque o Controle Interno na capital mineira, afinado com a ideia de consensualidade – solução consertada com a realidade, possibilidade e problemas do órgão – prevê a celebração de Termo de Compromisso de Gestão por meio do qual o titular do órgão controlado e o Controlador-Geral pactuam alterações comportamentais, realizando determinada medida ou comprometendo-se a não repetir prática anterior, desde que inexista dano ao erário. Dessa forma, os Termos de Compromisso de Gestão passam a ser objeto de monitoramento pela Auditoria-Geral, órgão localizado na estrutura da Controladoria-Geral do Município, que preparará relatório indicando ou não pendências. Nesse contexto, o Controlador-Geral não está adstrito ao entendimento exposto no relatório da Auditoria, de modo que, como responsável último pelo Controle Interno, reserva-se-lhe a possibilidade de dele discordar, para, motivadamente, entender pelo descumprimento ou cumprimento do TCG, sem embargo do entendimento contrário da Auditoria. Exemplifica-se: um TCG que tenha previsto a regularização do uso do espaço público por particulares, estabelecendo o dever de licitar em dado prazo e, posteriormente, em certo lapso temporal, celebrar termos de permissão de uso, poderá ser considerado descumprimento pela Auditoria se, ao final do período previsto, as permissões de uso não tiverem sido levadas a efeito por algum empecilho embora licitação tenha se operado. A Controladoria poderá, contudo, compreender que o espírito principal fora atendido pelo que, ainda que ato posterior demande realização, não se deva considerar rompido o compromisso. Ao Tribunal de Contas serão informados eventuais descumprimentos do que fora acordado via Termo de Compromisso de Gestão, bem como quantas e quais as Tomadas de Contas Especiais, se instauradas. Cumprindo o avençado, emitir-se-á Certificado de Auditoria favorável, também noticiado ao Controle Externo". ORTINI, Cristiana; SILVEIRA, Raquel Dias da. Perspectiva constitucional do controle interno. *Mecanismos de controle interno e sua matriz constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina*, p. 37-38.

Ora, já não se pode mais imaginar um controle interno extremamente burocrático, pautado em rígidas instruções normativas, resoluções e atos normativos, coordenado a uma programação de conduta de seus servidores orientada por *"check-lists"* estanques e que na maioria das vezes não cumprem a sua função primeira, qual seja, permitir informação de qualidade para tomada de decisões.

O controle, portanto deve ser substancial e não meramente formal. Nesse sentido, ao trabalhar com a lógica de um controle substancial, menciona José Ariel Nuñez:

> "*El control sustancial va hacia la razón de ser el gasto, su dimensión, oportunidad y conveniencia. Pasa, como ya comentáramos, por la racionalidad del gasto antes que por sus formas presupuestarias, contables o normativas. Interesa no ya el qué y cuánto há de pagarse, sino en qué y por qué ha de hacérselo. Resumiendo, creemos firmemente que el control sustancial de la actividad gubernamental, necesariamente, pasa por:*
>
> *- Admitir que la cuestión está sujeta a un cambio constante, porque las tecnologías crecientes inciden sobre la administración y, por onde, en el control.*
>
> *- Reconocer que los sistemas tradicionales de control gubernamental han fracasado en cuanto a*
>
> ** Evitar el despilfarro y la corrupción.*
>
> ** Lograr el crecimiento de la economía y la redistribución justa del ingreso.*
>
> *- Reconocer que la esencia generadora del gasto es la política y que lo que debe recortarse no es el pressupuesto, sino la improvisación de aquella.*
>
> *- Replantear el tamaño de las organizaciones políticias y administrativas del gobierno.*
>
> *- Aplanar las organizaciones ejecutivas del gobierno (organigramas).*
>
> *- Centralizar las políticas y descentralizar la acción gubernamental.*
>
> *- Abandonar el principio "garantista" de los Estatutos del Personal Estatal y reorientarlo hacia el logro de individuos calificados con capacitación de hacer y pensar.*
>
> *- Regionalización única para todas las jurisdicciones del gobierno (justicia, salud, catastro, energía, recaudación, educación, seguridad, etc.).*
>
> *- Incorporar tablas de unidades de medida para estableecer el resultado cuantitativo de los programas de acción de las distintas unidades organizativas.*

> *- Reconocer que el presupuesto, aparte de ser una "autorización para gastar", constituye también una "obligación para recaudar", circunstancia ésta muy frecuentemente olvidada.*
> *Esto ocurre por haberse asignado una exagerada atención al gasto antes que al recurso, porque el presupuesto es figura derivada de su origen: el Tesoro.*
> *- Sustituir el concepto del término "gastar", que no se limita a la existencia de créditos del presupuesto que constituyen estimaciones equivalentes en recursos, sino que depende de "los fondos disponibles" y obrantes en el Tesoro.*
> *- Que toda política debe exteriorizarse en planes, evidenciarse en proyectos y programas, evaluarse financeiramente en el presupuesto y concretarse solamente a través de fondos disponibles del Tesoro*".[144]

É nesse sentido que se propõe, com base em estudos da teoria da Administração, uma metodologia eficiente, pautada na análise de riscos e atuação responsável do gestor.

Essa metodologia pressupõe, em um primeiro momento, a elaboração de um planejamento estratégico de controle, onde cada aspecto do controle interno existente na estrutura administrativa em que está sendo implementado ou melhorado o controle, será analisado e servirá para determinação do ponto de partida do "novo" enfoque e estrutura dados àquele controle interno.

Em um segundo momento, será elaborada a matriz de risco da estrutura administrativa, onde o responsável pelo controle mapeará e terá em mãos todos os aspectos relevantes de controle determinados pelo Gestor e pelas normas de controle, podendo assim, priorizar ações, ordenar condutas e atingir de forma mais eficiente os resultados pretendidos.

A matriz de risco partirá de dois pressupostos fundamentais para sua formulação: os critérios de relevância financeira e de vulnerabilidade. Assim, poderão ser determinados quantos aspectos de controle (*standards*) forem necessários à ótima formação da matriz de risco naquela entidade, considerando sempre os seus pressupostos orientadores.

[144] NÚÑES, José Ariel. *Manual de auditoría gubernamental: control democrático contra la corrupción y el despilfarro*.

São exemplos de alguns *standards* para a formulação da Matriz de Risco na Administração Pública em relação à relevância financeira (materialidade): Contratos (com seus subitens: Licitações, Contratação Direta, RDC, Concessões, Fiscal de Contrato, Restos à Pagar dentre outros); Orçamento (com seus subitens: PPA, LDO, LOA, Plano de Execução, Cronograma de Desembolso, Receita e Despesa) dentre outros; e em relação a vulnerabilidade (exposição da entidade); e em relação a Vulnerabilidade (Exposição da Entidade): o Comprometimento dos Gestores (com seus subitens: Agenda de Obrigações, Aderência às recomendações de controle, cumprimento das normas e procedimentos dentre outros), o Impacto no Cidadão (com seus subitens: Essencialidade do Serviço, Tipo de Atendimento, Sistemas de Informação dentre outros) e inúmeros outros aspectos de interesse público e de aprimoramento de gestão que podem ser contemplados na Matriz de Risco.

Essa matriz de risco deverá ser aplicada em cada estrutura e será determinada pelo plano de governo do gestor, pelas regras constitucionais e legais e, ainda, pelas exigências dos Tribunais de Contas estaduais e municipais (onde houver) e pelo Tribunal de Contas da União.

Em um terceiro momento, depois de aplicada a matriz de risco, será elaborado pelo responsável pelo controle interno um Plano de Auditoria, que como regra será anual (nada obstante possa ser realizado em período inferior a depender da realidade de cada ente) e terá como finalidade o cumprimento dos ditames estabelecidos principalmente pelos arts. 70 e 74 da Constituição da República de 1988.

Segundo BOYNTON, a metodologia de controle a ser estabelecida pelo Sistema de Controle Interno contempla os seguintes conceitos fundamentais:

> "• Controles internos representam um processo. São um meio para atingir um fim, não um fim em si mesmo. Consistem em uma séria de ações que permeiam a infraestrutura de uma entidade e a ela se integram, não que a ela se adicionam.
>
> • Controles internos são operados por pessoas. Não são meramente um manual de políticas e um conjunto de formulários, mas o resultado da interação de pessoas em todos os níveis da organização – inclusive o conselho de administração, a administração e os membros do quadro de pessoal em geral.

> • Pode-se esperar que controles internos forneçam segurança razoável, não segurança absoluta, à administração e ao conselho de administração de uma entidade, em razão de suas limitações inerentes e da necessidade de consideração dos custos e benefícios relativos de sua implantação.
> • Controles internos vinculam-se à consecução de objetivos nas categorias de elaboração e apresentação de relatórios financeiros, obediência a leis e aos regulamentos (compliance) e operações".[145]

Assim, o estabelecimento de uma metodologia que pressuponha uma métrica substancial, voltada a realização do interesse público possui, como requisitos fundamentais: a) um aprimoramento dos controles administrativos, com menor dispêndio de tempo e recursos (humanos e financeiros) para o mapeamento das necessidades estatais e; b) uma resposta acertada e temporalmente satisfatória do poder público aos anseios dos cidadãos é dizer, a realização - senão plena - razoável do interesse público.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. *O impacto do modelo gerencial na administração pública.* Cadernos da ENAP, Brasília, n. 10, 1997.

ALESSI, Renato. *L'Illecito e la responsabilità civile degli enti pubblici*. 2. ed. Milano: Giuffré, 1972.

ALVIM, Arruda, *et al*. *Direito administrativo aplicado e comparado.* São Paulo: Resenha Universitária, 1979. Tomo 1.

AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de direito administrativo.* Coimbra: Almedina, 1992. Volume 1.

ANDERSON, Perry. Balanço do neoliberalismo. *Pós-neoliberaslimo*. Emir Sader e Pablo Gentili (org.). Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995.

ANDRADE, Darcy Bessone de Oliveira. *O papel do Estado no domínio da economia capitalista*. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949.

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

[145] BOYTON, W.C.; JOHNSON, R.N.; KELL, W.G. *Auditoria*, p. 321.

ARIÑO ORTIZ, Gaspar. El retorno a lo privado: ante una nueva encrucijada histórica. *Privatización y liberalización de servicios*. Gaspar Ariño Ortiz (org.). Madrid: Universidad Autonoma de Madrid, 1999.

ARZABE, Patricia Heleza Massa. Dimensão jurídica dos políticas públicas. *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico.* Maria Paula Dallari Bucci (org). São Paulo: Saraiva, 2006.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Direito administrativo e o Novo Código Civi*l. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

_____. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Processo administrativo disciplinar*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

_____. Profissionalização da função pública: a experiência brasileira. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da Faculdades do Brasil*, v. 1, nº 1. Curitiba, mar./ago. 2002.

BALBE, Ronald da Silva. *Controle interno e o foco nos resultados*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. "Relatividade" da competência discricionária. *Grandes temas de direito administrativo.* São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

_____. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

_____. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BARBOSA, Evanir Lenhardt. *Controle interno da administração pública*: instrumento de controle e de gerenciamento. Disponível em: <http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/contr-interno-adm-publ.pdf>. Acesso em: 15/12/2006.

BARBOSA, Livia. *Igualdade e meritocracia: a ética do desempenho nas sociedades modernas.* 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1999.

BARRA, Rodolfo. *Temas de derecho público*. Buenos Aires: Rap, 2008.

BEHN, Robert D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. *Revista do serviço público*, v. 49, nº 4, pp. 05-45.

BINENBOJM, Gustavo. O sentido da vinculação administrativa à juridicidade do direito brasileiro. *Direito administrativo e seus novos paradigmas.* Alexandre Santos de Aragão e Floriano Marques Neto (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2008.

_____. *Uma teoria do direito administrativo*: *direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BITTENCOURT, Gisele Hatschabach. *Responsabilidade extracontratual do Estado.* Belo Horizonte: Fórum, 2010.

BITTENCOURT, Marcus Vinicius Corrêa. *Estudos de direito público.* Belo Horizonte: Fórum, 2008.

_____. *Manual de direito administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

_____. *Manual de direito administrativo.* 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

BLANCHET, Luiz Alberto. *Concessão de serviços públicos*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 1999.

_____. *Curso de direito administrativo*. Curitiba: Juruá, 1998.

BOBBIO, Norberto. Democracia. Trad. por César Benjamin. *Norberto Bobbio*: *o filósofo e a política (antologia).* José Fernandez Santillán (org.). Rio de Janeiro: Contraponto, 2003.

BOBBIO, Norberto; MATEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 12. ed. Brasília: Editora UnB, 1999. Volume 1.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____. *Do estado liberal ao estado social*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

BORGES, Carlos Alberto Nunes; CAMPOS, Sandra Maria de Carvalho. *Implementação, estudo e avaliação dos controles internos*. Belo Horizonte: TCE/MG, mai., 1999.

BORON, Atilio A. *Estado, capitalismo e democracia na América Latina*. São Paulo: Paz e Terra, 1994.

BOYTON, W.C.; JOHNSON, R.N.; KELL, W.G. *Auditoria.* São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL, ADI nº 687-8/PA, Rel. Min. Celso de Melo. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/SCON/>. Acesso em: 25.12.1014.

BRASIL, MINISTÉRIO DA ADMINISTRAÇÃO E REFORMA DO ESTADO – MARE. Questões sobre a reforma administrativa: resposta à consulta formulada pela comissão especial da câmara dos deputados em subsídio ao parecer da PEC n.º 173-A/95. *Cadernos MARE da Reforma do Estado*, Brasília, nº 10, 1998.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 194657lRS. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Tribunal Pleno. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/SCON/>. Acesso em: 20.12.2014.

BRASIL, TCE-MG. Consulta nº 452063. Data da sessão: 01.10.1997. Rel: Cons. Simão Pedro Toledo. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/>. Acesso em: 25.12.2016.

BRASIL, TCMG. Consulta n° 751.297, Sessão de 24.09.08. Rel. Cons. Eduardo Carone. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/>. Acesso em: 25.12.2016.

BRASIL, TCU, Acórdão 476/2008-Plenário. Rel. Ubiratan Aguiar. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU>. Acesso em: 13.01.2015.

BRASIL, TCE-PR, Acórdão 5508/2014, Rel. Ivan Lelis Bonilha. Disponível em: <http://www.tcepr.gov.br>. Acesso em: 13.01.2015.

BRASIL, TCE-PR, Acórdão 2723/2014, Rel. Ivan Lelis Bonilha. Disponível em: <http://www.tcepr.gov.br>. Acesso em: 13.01.2015.

BRASIL, TCU, Acórdão 1808/2008-P, Rel. Min. Augusto Sherman Cavalcanti. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU>. Acesso em: 25.12.2015.

BRASIL, TCU. Plenário. Sessão: 26.03.08. Rel. Ministro Ubiratan Aguiar. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU>. Acesso em: 25.12.2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20.12.2014.

BRASIL. Presidência da República. *Plano diretor da reforma do aparelho do Estado*. Disponível em:

<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/planodiretor/planodiretor.pdf>. Acesso em: 10.02.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 231/RJ.* Relator Ministro Moreira Alves. DJ, Brasília, 13.11.1992. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/SCON/>. Acesso em: 20/12/2014.

BRASIL. TCE-MG. Consulta nº 625798. Data da sessão: 14.02.2001 Rel. Cons. Eduardo Carone. Disponível em: <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/> Acesso em: 25.12.2014.

BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 185.

CAETANO, Marcelo. *Princípios fundamentais do direito administrativo.* Rio de Janeiro: Forense, 1989.

CAHALI, Youssef Said. *Responsabilidade civil do Estado*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

CAIDEN, Gerald D; VALDÉS, Daisy de Asper. A essência do profissionalismo no serviço público. *Revista de informação legislativa*, n° 138, ano 35, abr./jun., 1998.

CAMMAROSANO, Márcio. Concurso público: avaliação de provas: vinculação ou discricionariedade? *Concurso público e a Constituição.* Fabrício Motta (org.). Belo Horizonte: Fórum, 2005.

CAMPOS, Ana Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de administração pública*, v. 24, nº 2. Rio de Janeiro: FGV, fev./abr. 1990, pp. 30-50.

CAMPOS, José René Olivos. Límites y desafios para la profesionalización del servicio público en los Estados de la República Mexicana. *Revista A&C*, nº 29, ano 7. Belo Horizonte, jul./set., 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 1997.

CARDUCCI, Michele; MACRÌ, Michele. Amministrazione pubblica e analisi económica del diritto: instruzioni per l'uso dall'Italia. *Revista A&C*, nº 42, ano 10. Belo Horizonte, jan./mar., 2010.

CASSAGNE, Juan Carlos (org.). *Derecho administrativo. Obra colectiva em homenaje al profesor Miguel S. Marienhoff*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998.

_____. *Fragmentos de derecho administrativo. Entre la justicia, la economía y la política*. Buenos Aires: Hammurabi, 2003.

CASSESE, Sabino. *La crisis del Estado*.Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2003.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de; FIGUEROA, Rodrigo Ochoa. Breve ensaio sobre o consensualismo na Administração Pública e o contraponto entre o modelo buracrático e responsável ("gerencial"). *Revista A&C*, nº 51, ano 13. Belo Horizonte, jan./mar., 2013, pp. 187-204.

CARDUCCI, Michele; MACRÌ, Michele. Amministrazione pubblica e analisi económica del diritto: instruzioni per l'uso dall'Italia. *Revista A&C*, nº 42, ano 10. Belo Horizonte, jan./mar., 2010.

CELY, Martha Lucia; RAMÍREZ, Fabio Hernández. *El control interno en las entidades estatales***.** Bogotá: Ediciones Nueva Jurídica, 2010.

CHEVALLIER, Jacques. *O Estado de Direito.* Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

CHIAVENATO, Idalberto. *Gestão de pessoas.* 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. Prefácio. *Direito, felicidade e justiça*. Emerson Gabardo e Eneida Desiree Salgado (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2014.

COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. *Revista interesse público*, nº 16. Porto Alegre, out./dez., 2002.

CORREIA, Antonio Carlos. *O controle interno*. Disponível em: <http//:homeshopping.com.br/~goucor/controle.htm>. Acesso em: 03/06/2006.

COSTA, Luiz Bernardo Dias da. *O Tribunal de Contas no Estado Contemporâneo.* Curitiba, 2005. Dissertação (mestrado em educação) – Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico Social, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2005.

COSTALDELLO, Angela Cassia (Coord.). *Serviço público: direitos fundamentais, formas organizacionais e cidadania*. Curitiba: Juruá, 2005.

_____. Aportes para um ideário brasileiro de gestão pública: a função do controle externo. *Revista A&C*, nº 40, ano 10. Belo Horizonte, abr./jun., 2010.

_____. Entidades privadas que recebem recursos públicos: necessidade de licitar. *Informativo de Licitações e Contratos*, nº 82. Curitiba, dez., 2000.

COUTINHO, Marcelo James Vasconcelos. Administração pública voltada para o cidadão: quadro teórico conceitual. *Revista do serviço público*, nº 3, ano 51. Brasília, jul/set., 2000.

DALLARI, Adilson Abreu. Prefácio. *Processo administrativo: temas polêmicos da lei 9784/99*. Irene Patrícia Nohara e Marco Antonio Praxedes Moraes Filho (coord.). São Paulo: Atlas, 2011.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

DENHARDT, J V; DENHARDT, R B. *The new public service: serving, not steering.* Nova York: M. E. Sharp. Inc., 2007.

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

_____. *Direito administrativo*. 12.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *Direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MOTTA, Fabrício; FERRAZ, Luciano, de Araújo. *Servidores públicos na Constituição de 1988.* São Paulo: Atlas, 2011.

DONATI, Donato. *Principii generali di diritto amministrativo e scienza dell'amministrazione.* Padova: Terza, 1932.

DROMI, Roberto. *Instituciones de derecho administrativo*. Buenos Aires: Astrea, 1983.

_____. Modernización del control público. *Fórum administrativo – Direito público*, nº 58, ano 5. Belo Horizonte, dez., 2005.

ÉCOLA NACTIONALE D'ADMINISTRATION. *La formation des décideurs de demain.* Disponível em: <www.ena.fr>. Acesso em: 20/12/2014.

ENTERRÍA, Eduardo García de. *Revolución Francesa y administración contemporánea.* 4. ed. Madrid: Civitas, 2005.

_____. La administración pública y la ley. *Revista española de derecho administrativo*, nº 108, oct./dez., 2000.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de direito administrativo.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

ESTEVE, Josep Maria Pascual. *Governança democrática: construção coletiva do desenvolvimento das cidades.* Juiz de Fora: Editora UFJF, 2009.

ESTORNINHO, Maria João. *Réquiem pelo contrato administrativo*. Coimbra: Almedina, 1990.

EVANS, Peter B.; RUESCHEMEYER, Dietrich; SKOCPOL, Theda (ed.). *Bringing the state back in*. Cambridge: Cambridge University Press, 1985.

FAGUNDES, M. Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

FAORO Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Globo, 2001.

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

FERNANDES, Maria Luciene Cartaxo. *Sistema de controle interno*. Disponível em: <http://citadini.com.br/atuacao/2001/tcepe0011.htm>. Acesso em: 01.12.2006.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. A profissionalização da função pública e as exigências da eficiência administrativa. *Revista A&C*, nº 13, ano 3, jul./set., 2003.

_____. *Reflexões sobre o direito público. Estudos e pareceres*. Curitiba: Genesis, 1994.

FERRAZ, Luciano de Araújo. *Controle da administração pública: elementos para a compreensão dos tribunais de contas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999.

_____. A César o que é de César: contornos e perspectivas do controle interno da administração pública. *Mecanismos de controle interno e sua matriz constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina.* Cristiana Fortini e Miriam Mabel Ivanega (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2014.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson de Abreu. *Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

FERREIRA, Márcio Reinaldo de Lucena; GOMES, Fabrício Pereira; BRANDÃO JÚNIOR, Roberto Dantas; ZAGO, Célia Cristina. Gestão de pessoas no setor público: análise do processo de socialização de novos concursados. *X SEMEAD – Seminários em Administração FEA-USP*, São Paulo, 2007.

FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1989. Volume 1.

FORTINI, Cristiana *et al. Processo administrativo – Comentários à Lei nº 9784/99.* 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

FORTINI, Cristiana; CHAMON JÚNIOR, Lúcio Antônio. Efetividade dos direitos fundamentais e o princípio da reserva do possível: uma discussão em torno da legitimidade das tomadas de decisão público-administrativas. *Fórum administrativo – Direito público*, v. 8, nº 93, nov., 2008, pp. 7-14.

FORTINI, Cristiana; SILVEIRA, Raquel Dias da. Perspectiva constitucional do controle interno. *Mecanismos de controle interno e sua matriz constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina.* Cristiana Fortini e Miriam Mabel Ivanega (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2014.

FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Comentários à reforma administrativa federal: exegese do Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, com as modificações introduzidas pela legislação posterior.* São Paulo: Saraiva, 1974.

FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Curso de direito administrativo.* São Paulo: Saraiva, 1979.

_____. *Estudos de direito público.* 2. ed. Brasília: Sec. Doc. e Informatica, M.J., 1977.

_____. *O controle da moralidade administrativa.* São Paulo: Saraiva, 1974.

FREIRE, André Luiz. *Manutenção e retirada dos contratos administrativos inválidos*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

_____. *O regime de direito público na prestação de serviços públicos por pessoas privadas.* São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

_____. *Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa Administração Pública*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

FRIEDRICH, Carl Joachim. Some observations on Weber's analysis of bureaucracy. *Bureaucracy*. Merton, Gray, Hockey e Selvin (ed.). Glencoe, Illinois: The Free Press, 1952.

GABARDO, Emerson. *Eficiência e legitimidade do Estado*. Barueri: Editora Manole, 2003.

_____. *Interesse público e subsidiariedade*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

_____. *Princípio constitucional da eficiência*. São Paulo. Dialética, 2002.

GABARDO, Emerson; SALGADO, Eneida Desiree. Administração Pública e seus fundamentos: eficiência, interesse público, direitos fundamentais e desenvolvimento. *Direito publico no Mercosul: intervenção estatal, direitos fundamentais e sustentabilidade: anais do VI Congresso da Associação de Direito Público do Mercosul: homenagem ao Professor Jorge Luis Salomini.* Romeu Felipe Bacellar Filho e Daniel Wunder Hachem (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2013.

GABARDO, Emerson; SALGADO, Eneida Desiree (coord.). *Direito, felicidade e justiça*. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil*. 5.ed. rev., atual. São Paulo: Saraiva, 2007. Volume III: *responsabilidade civil*.

GARELLI, Franco. Controle social. *Dicionário de política*. Norberto Bobbio, Nicola Matetucci e Gianfranco Pasquino. 12. ed. Brasília: UNB, 1999. Volume 1.

GIANNINI, Massimo Severo. *Derecho administrativo*. Trad. por Luis Ortega. Madrid: Ministério para las Administraciones Publicas, 1991. Volume 1.

GIDDENS, Anthony. *Para além da esquerda e da direita*. São Paulo: UNESP, 1996.

GORDILLO, Agustín A. *Tratado de derecho administrativo*. 3. ed. Buenos Aires: Macchi, 1995.

GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externos e internos da administração pública e os Tribunais de Contas.* Belo Horizonte: Fórum, 2003.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre factividade e validade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. Volume 2.

HACHEM, Daniel Wunder. Gestão pública e a realidade latino-americana. *Revista A&C*, nº 42, ano 10. Belo Horizonte, jan./mar., 2010.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

HIRANO, Sedi; CHOI, Dae Won. Globalização e regionalização: América Latina e a nova ordem mundial. *Universidade no Mercosul*. Marília Costa Morosin (org.). 2. ed. São Paulo: Cortez, 1998.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. Trad. por de Heloísa Garcia Vidal Pinto. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, v. 19. Brasília, 1993.

_____. Normas de auditoria. *Revista do Tribunal de Contas da União*. Brasília, v. 22, 1991.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *O direito das agências reguladoras independentes*. São Paulo: Dialética, 2002.

KELLES, Marcio Ferreira. *Controle da Administração Pública democrática: Tribunal de Contas no Controle da LRF*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

KELSEN, Hans. *A democracia*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

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

KETLL, D. F. *The global public management revolution*. Washington: Brookings Institution's Press. 2000.

LAUBADÈRE, André de. *Direito público econômico*. Trad. por Maria Tereza Costa. Coimbra: Almedina, 1985.

LIMA, Rui Cirne. *Princípios de direito administrativo*. 5. ed. São Paulo: RT, 1982.

_____. *Princípios de direito administrativo brasileiro*. 3. ed. Porto Alegre: Sulina, 1954.

LONG, M.; WEIL, P.; BRAIBANT. G. *Les grands arrets de la jurisprudence administrative*. 4. ed. Paris: Sirey, 1965.

MACHADO, João Baptista. *Participação e descentralização: democratização e neutralidade na Constituição de 76*. Coimbra: Almedina, 1982.

MÂNICA, Fernando Borges. Racionalidade econômica e racionalidade jurídica na Constituição de 1988. *Revista A&C*, nº 32, ano 8. Belo Horizonte, abr./jun., 2008.

MÁRQUEZ, Daniel. *Función Jurídica de control de la administración pública*. Cidade do México: Universidade Nacional Autônoma de México: 2005.

MARRARA, Thiago. A boa-fé do administrado e do administrador como fator limitativo da discricionariedade administrativa. *Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo.* Rafael Valim et al. (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2013.

MARTINS, Humberto Falcão; CUNHA JUNIOR, Luiz Arnaldo Pereira da. Organização governamental: problemas e soluções em perspectiva conceitual e da administração pública brasileira. *Nova organização administrativa brasileira.* Paulo Modesto (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2010.

MASUCCI, Alfonso. *Transformazione dell'amministrazione e moduli convenzionali: il contratto di diritto pubblico*. Napoli: Jovene, 1988.

MAURER, Hartmunt. *Elementos do direito administrativo alemão*. Trad. por Luís. Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2001.

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

_____. *Direito administrativo em evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

_____. *Direito administrativo moderno*. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

_____. *Direito administrativo moderno.* 13 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

_____. Nova crise do serviço público? *Estudos de direito constitucional*: *em homenagem a José Afonso da Silva.* Eros Roberto Grau e Sérgio Sérvulo da Cunha (coord.). São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

_____. *Direito municipal brasileiro*. 14. ed. Malheiros Editores: São Paulo, 2006.

MENKE, Wagner Brignol. Dos resultados aos controles – a importância das estruturas de controle interno para a excelência da gestão. *Controle interno: estudos e reflexões.* Marcus Vinicius de Azevedo Braga (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2013.

MERKL, Adolf. *Teoría general de derecho administrativo*. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1935.

MIOLA, Cezar. Tribunal de Contas: controle para a cidadania. *Revista do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul,* v. 14, n. 25. Rio Grande do Sul, 2º sem., 1996.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Coimbra: Coimbra: 1997. Tomo V: Actividade constitucional do Estado.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat, Barón de La Brède et de. *Espírito das leis*. Trad. por Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo.* 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Curso de direito administrativo*: *parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

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

_____. *Poder, direito e Estado: o direito administrativo em tempos de globalização.* Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo*: *princípios constitucionais e a lei 9.784/1999*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MOREIRA, João Batista Gomes. *Direito administrativo*: *da rigidez autoritária a flexibilidade democrática.* Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MOREIRA, Vital. *Auto-regulação profissional e Administração Pública*. Coimbra: Almedina, 1997.

MOSHER, Frederick C.; CIMMINO, Salvatore. *Ciencia de la administración.* Madrid: Rialp, 1961.

MOTTA, Carlos P. C.; CASTRO, Flávio Régis Xavier Moura; *et al* (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: abordagens pontuais - doutrina e legislação.* Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho (coord.). *Curso prático de direito administrativo*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

MUÑOZ, Guillermo Andrés; GRECCO, Carlos Manuel. *Fragmentos y testimonios del derecho administrativo.* Buenos Aires: Ad Hoc, 1999.

MUÑOZ, Jaime Rodríguez Arana. Sobre el derecho fundamental a la buena administración y la posición jurídica del ciudadano. *Revista A&C*, nº 47, ano 12. Belo Horizonte, jan./mar. 2012.

NERY, Ana Rita de Figueiredo. Consensualismo e interpretação dos contratos administrativos. *Direito privado administrativo*. Maria Sylvia Zanella Di Pietro (org.). São Paulo: Atlas, 2004.

NOHARA, Irene Patrícia. *Reforma administrativa e burocracia.* São Paulo: Atlas, 2012.

NÚÑES, José Ariel. *Manual de auditoría gubernamental: control democrático contra la corrupción y el despilfarro.* Buenos Aires: Ediciones Ralp, 2006.

OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. *O contrato de gestão na administração pública brasileira*. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de; SCHWANKA, Cristiane. A administração consensual como a nova face da Administração Pública no século XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação. *Revista A&C*, nº 32, ano 8. Belo Horizonte, abr./jun., 2008, pp. 31-49.

OLIVEIRA, José Arimantés; MEDEIROS, Maria da Penha Machado de. *Gestão de pessoas no setor público.* Brasília: UAB CAPES, 2011.

OLIVEIRA, Lauro Ericksen Cavalcanti de. Eficiência administrativa e meritocracia na docência superior. *II Congresso Nacional da Federação de Pós-Graduandos em Direito – FEPODI*. São Paulo, 2013.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Princípios de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

OTERO, Paulo. *Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2007.

OVIEDO, Carlos Garcia. *Derecho administrativo*. 5. el. Madrid: Pizarro, 1955.

PACINI, Mário. O sistema de controle. *Revista do Tribunal de Contas da União: edição comemorativa de 25 anos.* Brasília, 1995.

PANTOJA, Maria Julia; CAMÕES, Marizaura R. de Souza; BERGUE, Sandro Trescastro. *Gestão de pessoas: bases teóricas e experiências no setor público*. Brasília: ENAP, 2010.

PAREJO ALFONSO, Luciano. La administración. función pública. *El derecho público de finales de siglo: una perspectiva iberomericana*. Eduardo Garcia Enterría e Manuel Clavero Arevalo (dir.). Madrid: Civitas, 1997.

PEREIRA, Luis Carlos Bresser. Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do serviço público*, v. 120, nº 1, ano 47. Brasília, jan./abr. 1996.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Da administração pública burocrática à gerencial. *Reforma do Estado e Administração Pública gerencial*. Luiz Carlos Bresser Pereira e Peter Kevin Spink (org.). Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

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

PIRES, Maria Coeli Simões Pires. Esgotamento do modelo de desenvolvimento excludente no Brasil e ressemantização das atividades de planejamento e articulação governamentais. *Nova organização administrativa brasileira.* Paulo Modesto (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2010.

PIRES, Maria Coeli Simões; NOGUEIRA, Jean Alessandro Serra Cyrino. Controle da administração pública e tendências a luz do Estado Democrático de Direito. *Fórum Administrativo – Direito público*, v. 4, nº 38. Belo Horizonte, abr., 2004, pp. 3649-3671.

PONDÉ, Lafayette. *Estudos de direito administrativo*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

PRAT, Julio. *Derecho administrativo.* Montevideo: Acali, 1982. Tomo 5. Volume 3.

PUBUSA, Andrea. *Dirittì dei cittadini e pubblica amministrazione*. Torino: G. Giappichelli Editore, 1996.

RIDOLA, Paolo. *A dignidade humana e o "princípio da liberdade" na cultura constitucional européia*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014.

RIVERO, Jean. *Direito administrativo*. Trad. por Rogério Ehrhardt Soares. Coimbra: Almedina, 1981.

ROCHA, Arlindo Carvalho. *Accountability* na Administração Pública: modelos teóricos e abordagens. *Contabilidade, gestão e governança*, p. 87, v. 14, n. 2, mai./ago., 2011.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. *O princípio constitucional da igualdade*. Belo Horizonte: Editora Lê, 1990.

_____. *Princípios constitucionais dos servidores públicos*. São Paulo: Saraiva, 1999.

ROCHA, Lincoln Magalhães da. A função controle na administração pública: controle interno e externo. *Fórum Administrativo – Direito público*, v. 1, nº 2. Belo Horizonte, 2001.

RODRÍGUEZ-ARAÑA MUNHOZ, Jaime. *Reforma administrativa e nuevas políticas públicas.* Caracas: Editorial Sherwood, 2005.

RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime. *El buen gobierno y la buena administración de las instituciones públicas.* Navarra: Aranzadi, 2006.

RUOCCO, Graciela. La "buena administración" y el "interés general". *Revista A&C*, nº 49, ano 12. Belo Horizonte, jul./set., 2012, pp. 27-41.

SADDY, André. *Silêncio administrativo no direito brasileiro.* Rio de Janeiro: Forense, 2013.

SALOMONI, Jorge Luis. *Teoría General de los Servicios Públicos*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 1999.

SANTOS, Boaventura Souza. *A crítica da razão indolente*: contra o desperdício da experiência. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

SCOCA, Franco Gaetano, et al. *Giustizia Amministrativa.* Torino: G. Giappichelli, 2011,

SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n° 9.784/99). *Revista de direito administrativo*, nº 237, 2004.

SILVA, André Carlos da Silva. Poderes em conflito: instrumentos de mediação. *Revista A&C*, nº 36. Belo Horizonte, abr./jun., 2009, pp. 55-72.

SILVA, Érico Xavier Desterro e. Prefácio. *Estudos de casos da Administração Pública.* Andreia Brasil Santos, Luiza Maria Bessa Rebelo e Maria da Glória Vitório Guimarães (org.). Manaus: EDUA, 2014.

SILVA, José Afonso da. Bens de interesse público e meio ambiente. *Revista Interesse Público*, nº 10, abr./jun., 2001.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

SILVEIRA, Raquel Dias da. *Profissionalização da função pública.* Belo Horizonte: Fórum, 2009.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Rio de Janeiro, Hemus, 1984.

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

SUNDFELD, Carlos Ari. Serviços públicos e regulação estatal: introdução às agências reguladoras. *Direito administrativo econômico*. Carlos Ari Sundfeld (org.). São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TAVEIRA NETO, Francisco. A evolução da Administração Pública e de seus mecanismos de controle na Constituição Federal. *Revista A&C*, a. 6, nº 23. Belo Horizonte, jan./mar., 2006.

TÁCITO, Caio. *Direito administrativo*. São Paulo : Saraiva, 1975.

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

VALIM, Rafael; OLIVEIRA, José Roberto; DAL POZZO, Augusto Neves (coord.). *Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo.* Belo Horizonte: Fórum, 2013.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Direito fundamental à boa administração e governança*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

VANOSSI, Jorge Reinaldo. Crisis y transformación del Estado Moderno. *Transformaciones del derecho publico*. Guy Carcassonne, José Roberto Dromi, Jorge Reinaldo Vanossi e Pierre Subrá. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1994.

VIEIRA, Cleiton. *O controle interno nas câmaras municipais, segundo a lei de responsabilidade fiscal*. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov. br/f_estudo.htm>. Acesso em: 06.06.2006.

VILAÇA, Marcos Vinicios Rodrigues. A ética e os poderes das entidades fiscalizadoras superiores. *Revista do Tribunal de Contas da União: edição comemorativa de 25 anos*. Brasília, 1995.

VIÑA, Jordi Garcia. A crise econômica e os mecanismos que se podem propor a partir da segurança social. *Revista de direito econômico e socioambiental*, v. 1, nº 1, jan./jun., 2010, pp. 11-39.

VIOLIN, Tarso Cabral. Da Administração Pública patrimonialista à Administração Pública gerencial e a burocracia. *Revista A&C*, nº 30, ano 7. Belo Horizonte, out./dez., 2007, pp. 225-248.

WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Trad. por Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

_____. *Ensaios de sociologia*. Trad. por Waltensir Dutra. 5. ed. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1982

_____. *The theory of social and economic organization*. Trad. por Talcott Parsons. Glencoe: The Free Press, 1947.

ZANCANER, Weida. *Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ZIFCAK, Spencer. From managerial reform to democratic reform: towards a deliberative public administration. *International Public Management Journal*, v. 2, nº 2, 1999, pp. 236-272.

ZYMLER, Benjamin. *Direito administrativo e controle.* Belo Horizonte: Fórum, 2005.