



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

CARLA JOSEFA HANHOERSTER SILVA

**A IMPORTÂNCIA DA EFETIVIDADE DO ART 74 DA CF/88 A
LUZ DA RESPONSABILIDADE FISCAL PARA GARANTIA
DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA ESTADUAL DA BAHIA**

Salvador
2014

CARLA JOSEFA HANHOERSTER SILVA

**A IMPORTÂNCIA DA EFETIVIDADE DO ART 74 DA CF/88 A
LUZ DA RESPONSABILIDADE FISCAL PARA GARANTIA
DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA ESTADUAL DA BAHIA**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Professor Mestre Geovane Peixoto

Salvador
2014

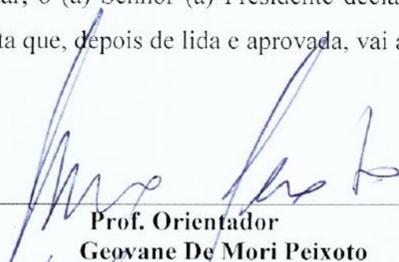
TERMO DE APROVAÇÃO

ATA DE DEFESA DE MONOGRAFIA DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO DA FACULDADE BAIANA DE DIREITO

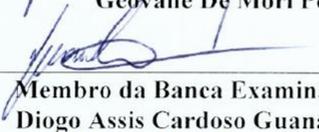
Aos 11 de dezembro de 2014 realizou-se, na sede da Faculdade Baiana de Direito, na Rua Visconde de Itaboraahy 989 – em Salvador/ Bahia, às 08h, a sessão de Defesa da Monografia Final do (a) bacharelando (a) **Carla Josefa Hanhoster Silva**, intitulada *A importância da efetividade do Art. 74 da CF/88 a luz da Responsabilidade Fiscal na Administração Pública Estadual da Bahia.*, estando presente o (a) prof.(a) **Geovane De Mori Peixoto**, os demais componentes da Banca Examinadora, Prof(a) **Diogo Assis Cardoso Guanabara** e Prof(a) **Luciano Chaves de Farias** e, ainda, alunos do Curso de Direito. Os trabalhos foram iniciados e os integrantes da Banca Examinadora passaram a arguir o aluno (a). Após a arguição, a Banca Examinadora deliberou nos seguintes termos:

Banca Examinadora	Notas	Indicação de alteração do texto para a entrega da versão final
Geovane De Mori Peixoto	9,5	
Diogo Assis Cardoso Guanabara	9,5	
Luciano Chaves de Farias	9,5	

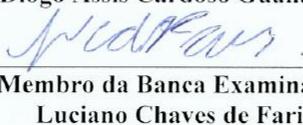
Nada mais havendo a tratar, o (a) Senhor (a) Presidente declarou encerrada a sessão, sendo lavrada a presente ata que, depois de lida e aprovada, vai assinada pelos membros da Banca Examinadora.



Prof. Orientador
Geovane De Mori Peixoto



Membro da Banca Examinadora
Diogo Assis Cardoso Guanabara



Membro da Banca Examinadora
Luciano Chaves de Farias



A Deus pela sua presença constante em cada momento dessa caminhada; aos meus pais e familiares pela dedicação extrema; ao Diretor Geral da Sudesb, Elias Dourado pelo apoio dado para a conclusão desse trabalho e ra todos que direta ou indiretamente contribuíram para que a conclusão dessa graduação fosse possível.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a DEUS que sempre ilumina meus passos.

A meus pais pelo amor, dedicação e orientação constante em minha vida.

Aos Professores do Curso de Graduação em Direito da Faculdade Baiana de Direito que nos ensinaram ao longo das aulas, as lições do saber e orientação constante.

Aos companheiros de trabalho e amigos que direta e indiretamente contribuíram para a minha formação acadêmica.

“A direção é mais importante do que a velocidade”.

Roberto Scaringella

RESUMO

A crescente escassez dos recursos públicos frente à demanda ilimitada de serviços públicos resulta na necessidade de eficiência dos programas e projetos da Administração Pública. Os mecanismos de controle das ações governamentais compreendem elementos essenciais para estabelecer a avaliação de uma gestão pública. Seus procedimentos para prevenir e corrigir desvios possibilita não só a chamada Gestão Fiscal Responsável, como também criam as condições indispensáveis para o desempenho das relevantes atribuições do Tribunal de Contas. A Carta Magna de 1988 (art. 70 e 74) determina a obrigatoriedade de um Sistema de Controle Interno para cada um dos três Poderes dos entes da Federação onde o antigo controle da Administração Pública, meramente legal, voltado aos aspectos contábeis e financeiros, teve seu escopo ampliado para um tipo de controle integrado no âmbito interno e externo, com a atribuição de avaliar a economicidade, eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração direta e indireta. Este trabalho se propõe a estudar sobre a importância do controle interno para a eficiência das ações governamentais, identificando a sua implementação no Governo do Estado da Bahia e mais, especificadamente, dentro de um órgão governamental a Superintendência de Desportos do Estado da Bahia (SUDESB). A partir de uma abordagem teórica, esse trabalho compreenderá os aspectos jurídicos relevantes acerca do controle interno apresentando os elementos caracterizadores, evolução histórica e os aspectos importantes para o alcance dos objetivos organizacionais. A partir do estudo de caso, na Sudesb poderemos averiguar se os controles internos atendem os dispositivos constitucionais supracitados, além das diversas legislações infraconstitucionais que respaldam o tema como a Lei de responsabilidade Fiscal nº 101/2000.

Palavras-chave: Administração Pública, Controle Interno, Responsabilidade Fiscal, Eficiência.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGE	Auditoria Geral do Estado da Bahia
AGU	Auditoria Geral da União
art.	Artigo
CERB	Companhia de Engenharia Ambiental e recursos
CF/88	Constituição Federal da República
CGE	Controladoria Geral do Estado
CONDER	Companhia de Desenvolvimento Urbano da Bahia
DERBA	Departamento de Infraestrutura de Transportes do Estado da Bahia
EBDA	Empresa Baiana de Desenvolvimento Agrícola
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institution
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MP	Ministério Público
OGE	Ouvidoria Geral do Estado
PM	Polícia Militar
SAEB	Secretaria de Administração do Estado da Bahia
SEDES	Secretaria de Desenvolvimento Social
SESAB	Secretaria de Saúde do Estado da Bahia
SETRE	Secretaria do Trabalho, Assistência Social e Esporte.
SUCAB	Superintendência de Construções do Estado da Bahia
SUDES	Superintendência dos Desportos do Estado da Bahia
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E CONTROLE	17
2.1 CONCEITO DE ESTADO E SUA FUNÇÃO ADMINISTRATIVA	17
2.2 CONCEITO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	18
2.3 TIPOS DE FUNÇÃO ADMINISTRATIVA ESTATAL	19
2.4 FINALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	20
2.5 ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA DO ESTADO BRASILEIRO E DO ESTADO DA BAHIA	20
3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E EVOLUÇÃO DOS CONTROLES	23
3.1 PANORAMA DOS MODELOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA HISTÓRIA	23
3.1.1 Paradigma Gerencial e evolução do Controle da Administração Pública.	24
3.2 EVOLUÇÃO DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA	25
3.3 ADVENTO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.	27
3.4 IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA PARA A GESTÃO PÚBLICA	29
3.5 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: UM NOVO CICLO PARA O CONTROLE DAS FINANÇAS PÚBLICAS	32
4. CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	35
4.1 CONCEITO E FINALIDADE	35
4.2 CLASSIFICAÇÕES DO CONTROLE	36
4.2.1 Aspecto Pessoal	37
4.2.2 Aspecto Temporal	37
4.2.3 Aspecto Espacial:	38
4.2.3.1 Controle Interno	38

4.2.3.2	Controle Externo	38
4.2.4	Aspecto Material	40
4.3.	CONTROLE INTERNO NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	41
4.3.1.	Definição de Controle Interno	42
4.3.2	Espécies de Controle Interno	42
4.3.2.1	Controle Hierárquico	43
4.3.2.2	Controle Tutelar	43
4.3.2.3	Direito de Petição	44
4.3.2.4	Revisão Recursal	45
4.3.2.5	Controle Social	46
4.3.3	Objetivos	47
4.4	CONTROLE DO MÉRITO DO ATO ADMINISTRATIVO PELA ADMINISTRAÇÃO E PODER JUDICIÁRIO	49
4.5	BOAS PRÁTICAS DE CONTROLE PARA A GOVERNANÇA PÚBLICA	52
4.5.1	Gestão de riscos e controle interno	52
4.5.2	Auditoria interna	53
4.5.3	Accountability e transparência	53
4.6	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	54
4.6.1	Orientações para o planejamento e implementação das atividades do sistema de controle interno	55
4.6.1.1	Atividades a serem desenvolvidas para o funcionamento do Sistema	55
4.6.2	Elementos necessários para a estrutura de um Controle Interno	57
4.6.2.1	Ambiente de controle	57
4.6.2.2	Avaliação de risco	58
4.6.2.3	Procedimentos de controle	59
4.6.2.4	Informação e comunicação	59
4.6.2.5	Monitoramento	60
4.6.3	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	61
4.6.4	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual da Bahia	63
5.	ESTUDO DE CASO – SUPERINTENDÊNCIA DE DESPORTOS DO ESTADO DA BAHIA	68
5.1	PERFIL DA INSTITUIÇÃO	68
5.2	LEVANTAMENTO DAS INFORMAÇÕES	68

5.3 RESULTADO DA PESQUISA

69

6. CONCLUSÃO

73

REFERÊNCIAS

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a crise de valores da Administração Pública vem se agravando em decorrência da ineficiência e ineficácia da gestão pública, num contexto de crescente escassez de recursos frente à necessidade ilimitada de serviços a serem prestados à sociedade.

A precariedade dos controles na área pública, ao longo da história em relação ao desrespeito às normas e regras, falta de planejamento, monitoramento e avaliação deficiente das ações governamentais, transparência reduzida dos gastos públicos, resultou em baixos índices de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade no desempenho dos serviços públicos.

No início dos anos 80, em decorrência da grave crise econômica do capitalismo, bem como do processo de globalização em curso, experimentou-se a necessidade de reestruturação do Estado. Questionou-se o modo tradicional de organização e gestão governamental, em decorrência da insatisfação em relação ao modelo burocrático de administração pública que se concentra no âmbito processual, na definição de procedimentos, porém sem a preocupação com o desempenho das organizações sob o aspecto do alcance das metas e dos resultados dos programas. Surge assim, em meados do Século XX, a Administração Pública Gerencial, um novo paradigma para a gestão da res publica para enfrentar a crise fiscal, como estratégia de reduzir o custo e tornar mais eficiente a administração dos imensos serviços que cabiam ao Estado. Esse novo modelo de administração teve como característica principal o fato da gestão ser voltada para o cidadão e para obtenção de resultados.

A Reforma Gerencial da Administração Pública Brasileira teve início com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, de setembro de 1995, voltada para a afirmação da cidadania no Brasil, em que o Governo procurou definir as instituições e estabelecer as diretrizes para a implantação de uma administração pública gerencial. Eficiência administrativa e democracia constituíram os dois objetivos políticos maiores onde a gestão pública deveria ser acompanhada não apenas pelos controles administrativos e pela competição administrada, mas principalmente pelos controles democráticos que estão sendo e deverão ser aprofundados: o controle

social ou participativo, o controle da imprensa e da opinião pública, o controle da oposição política.

Sua característica diferencial foi incorporar à gestão pública práticas consideradas comuns na gestão empresarial, caracterizadas pelo aumento das responsabilidades dos gestores, a mudança de enfoque do controle de processos para o controle de resultados e uma maior rigidez nas especificações de desempenho. Buscava-se, com isso, o aumento da efetividade e eficiência do setor e maior responsabilização das agências governamentais frente aos clientes e consumidores do serviço público. Com a chegada dessa nova filosofia gerencial, ou modelo pós-burocrático para a Administração Pública, a função do controle governamental passa a ser discutida como elemento de crucial relevância para que o Estado possa efetivamente garantir que os conceitos de eficiência e eficácia, perseguidos pelo paradigma gerencial, sejam atingidos a contento. O exercício do controle tem se voltado para o "controle de gestão", através do qual as atividades, na área pública brasileira, recebem fiscalização sob o aspecto dos resultados da gestão. O controle busca avaliar o desempenho organizacional, averiguando a devida aplicação das normas regulamentares e se os métodos utilizados são os mais viáveis, econômicos e eficientes, bem como o grau de alcance de seus objetivos e metas.

O novo ambiente organizacional da administração pública busca, assim, atender a sociedade pela *accountability* dos gestores públicos, onde a gestão pública deve ser avaliada para ouvir e dar resposta aos anseios do cidadão, prestando-lhe contas quanto ao grau de adequação e coerência existente entre as decisões dos gestores e a eficácia, eficiência e economicidade com que foram administrados os recursos públicos no alcance dos objetivos e metas da organização, estabelecidos em planos e orçamentos.

A avaliação das políticas públicas tem sido definida como instrumento imprescindível para o conhecimento da viabilidade de programas e projetos, para o redirecionamento de seus objetivos, quando necessário, ou mesmo para a reformulação de suas propostas e atividades. A avaliação se revela como um importante mecanismo de gestão, uma vez que fornece informações e subsídios para tomada de decisão dos gestores, formuladores e implementadores de programas, pois possibilita conhecer o que está acontecendo e atuar sobre os fatos de forma a realizar ajustes necessários, economizando dessa forma tempo e

recursos, além de constituir uma ferramenta capaz de prestar contas à sociedade das ações governamentais, elevando a credibilidade das ações públicas.

O controle dos atos da administração pública é visto no Direito Administrativo como essencial para o cumprimento dos fins do Estado e é visto como exigência legal. Com o advento da Carta Magna de 1988, (art. 70 e 74) e a Constituição Estadual da Bahia (art. 89 e 90) estão obrigados os entes da Administração Pública direta e indireta a adotar o sistema de controle Interno com a função fiscalizadora na comprovação da legalidade dos atos e na avaliação, quanto à eficácia e eficiência, dos resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, em parceria com o Controle Externo. As legislações infraconstitucionais, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, vem cada vez mais fortalecendo esses dispositivos constitucionais.

Outrossim, a luz das normas constitucionais e do Direito Administrativo, busca-se a partir desse trabalho, analisar a importância do Controle Interno para a eficiência das ações governamentais, com fulcro no arts. 70 e 74 da Constituição Federal do Brasil e no Princípio da Eficiência introduzido pela Emenda Constitucional nº 19/1998, avaliando a implementação e desempenho do Sistema de Controle Interno no Governo do Estado da Bahia em consonância com os respectivos dispositivos a partir de uma revisão literária, levantamento de informações nos sites institucionais além da aplicação de um questionário do TCU aplicado numa autarquia estadual a Superintendência de Desportos do estado da Bahia.

A hipótese de trabalho foi a de que o Sistema de Controle Interno existente nos órgãos da administração pública estadual tem-se revelado pouco efetivo, visto que falta estrutura adequada, constantemente sinalizada nos relatórios do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, apontando deficiências de controle interno da instituição.

Assim sendo, o tema do presente trabalho é “A importância da efetividade do art.74 da CF/88, o controle interno, a luz da responsabilidade fiscal para garantia do princípio da eficiência na Administração Pública Estadual da Bahia”. Não se pretende esgotar o tema acerca do Controle Interno, mas analisar a existência do Sistema de Controle Interno da Estrutura do Governo e sua contribuição para a eficácia, eficiência e efetividade das ações, projetos e programas em face das normas constitucionais, infraconstitucionais e do princípio da eficiência administrativa.

À luz das transformações nos modelos de gestão pública e suas interferências no cenário político e econômico, a finalidade social do trabalho, ressalta-se pela abordagem do tema, em estudo, vez que demonstrará enriquecedora contribuição para toda sociedade, já que é beneficiária direta das ações da Administração Pública. O retorno do pagamento dos tributos efetuados pela população em contraprestações efetivas é condição primordial para a existência do Estado.

A contribuição jurídica deste trabalho constata-se na medida em que a partir de reiteradas constatações de que com a existência de um sistema de controle interno efetivo integrado ao controle externo pode-se coibir o abuso da discricionariedade do gestor público, no alcance de objetivos divergentes da finalidade pública, além de auxiliar a gestão do mesmo para o alcance de resultados mais eficientes e efetivos servirá de fundamento para enriquecer as legislações que abarcam o controle do uso dos recursos e bens públicos, além de atribuir eficácia aos dispositivos constitucionais, que determinam a busca pela eficiência na administração do Erário.

O trabalho está organizado em cinco capítulos, cuja introdução corresponde ao primeiro capítulo.

O segundo capítulo aborda a concepção da Administração Pública e sua função controladora passando por sua finalidade e exposição acerca da organização do Estado.

Oportunamente, o terceiro capítulo aborda a evolução do controle das ações governamentais em correlação com os diversos paradigmas existentes de atuação da Administração Pública ao longo dos anos, o fortalecimento do instituto com as cartas constitucionais além de legislações infraconstitucionais a exemplo da lei de responsabilidade fiscal para a gerência das finanças públicas, abordando ainda a importância do princípio da eficiência no contexto da Administração Gerencial voltada para o controle de resultados.

No quarto capítulo e central do trabalho, abordou-se o Controle na Administração Pública desde sua conceituação, finalidade, classificações, atuação, natureza e objetivos sob a visão clássica e moderna, bem como a relevância de sua instituição e manutenção para a eficiência da gestão pública, em que a função controladora assumiu nova atribuição de monitorar o alcance de resultados da Administração Pública, conforme determinação constitucional.

Por fim, no quinto capítulo será exposto o estudo de caso realizado na autarquia pública estadual da Bahia, a Superintendência de Desportos do Estado da Bahia –

Sudesb, através da aplicação de um questionário do Tribunal de Contas da União acerca da governança pública, no âmbito do Controle, juntamente ao corpo diretivo da autarquia, será averiguada a existência ou não do Controle Interno na estrutura da organização, de suma importância para medir o grau de confiabilidade e cumprimento aos dispositivos constitucionais, impactando no grau de eficiência no alcance dos resultados em relação aos objetivos regimentais do órgão público. O questionário foi o instrumento metodológico utilizado para a coleta dos dados, referente ao desenvolvimento do trabalho e o período que serviu de parâmetro para ser analisado foi o exercício de 2014.

2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E CONTROLE

Não se pode entender a Administração Pública e sua função controladora sem precedentemente entender a razão de sua existência que é a figura do Estado, além de compreender as suas demais atribuições, finalidade e princípios que norteiam a sua atuação.

A concepção do Estado é de fundamental importância na definição do exercício do controle que deve ser exercido sobre ele, pois a organização e funcionamento dos serviços públicos a serem prestados aos administrados surgem em seu nome.

2.1 CONCEITO DE ESTADO E SUA FUNÇÃO ADMINISTRATIVA

Pode-se conceituar o Estado como um núcleo social politicamente organizado e ordenado, com um poder soberano, exercido em um território, com um povo, para o cumprimento de finalidades específicas a partir de funções legislativas, judiciais e executivas (ou administrativas). O direito administrativo preocupa-se com esta última função que se presta a executar, de ofício, a lei, administrando os negócios coletivos, satisfazendo as necessidades públicas e atuando concretamente no interesse do bem estar geral da coletividade (CUNHA JUNIOR, 2011, p.26).

Para Marcio Pestana (2008, p.17) o Estado compreende a ordem concreta que regula as relações sociais e econômicas dos integrantes de uma determinada população, num determinado território, que possui uma Constituição formada de enunciados jurídicos que permitem o ordenamento dos seus três elementos: *Povo* que constitui um conjunto de pessoas vinculadas de forma institucional e estável a um determinado ordenamento jurídico; *Território* que é a unidade jurídica onde as normas jurídicas do estado são válidas e *Poder* que se refere à energia básica que anima a existência de uma comunidade humana num determinado território de forma coesa e solidária.

O Estado Brasileiro é ordenado pela Constituição Federal, onde o mesmo é organizado fundamentalmente sob a repartição de poderes, sem nenhum grau de hierarquia ou supremacia uns sobre os outros, competindo a cada um deles o exercício preponderante das funções originalmente delimitadas, ou seja, ao Poder Legislativo cabe a produção de veículos introdutores de normas do ordenamento

jurídico, ao Poder Judiciário examinar situações controversas compondo conflitos e aplicando regras jurídicas a casos concretos, sejam individuais ou difusos e ao Poder Executivo de cumprir e efetivar as leis e decisões proferidas pelo Judiciário e execução de ações no alcance do interesse público e coletivo (PESTANA, 2008, p.18-19).

2.2 CONCEITO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública pode ser considerada sob a ótica objetiva ou material, onde se analisa o exercício da função administrativa, ou sob o prisma subjetivo ou formal que equivale ao conjunto de pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos com o objetivo de exercer a função executiva (PESTANA, 2008, p.18-19).

Alexandre Moraes (2005, p.293) define objetivamente a Administração Pública como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos e subjetivamente como o conjunto de órgãos e pessoas jurídicas que a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado. Além disso, refere-se à Administração Pública Direta constituída dos serviços integrados na própria estrutura administrativa e a Administração Pública Indireta composta pela categoria de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria: autarquias, empresas públicas; sociedades de economia mista e fundações públicas.

A Administração Pública corresponde à face do Estado (Estado Administração) que atua o desempenho da função administrativa, objetivando atender concretamente os interesses coletivos. Pode ser compreendida num sentido subjetivo formal ou orgânico sendo um conjunto de entidades jurídicas de Direito público ou de direito privado, de órgãos públicos e de agentes públicos que formam o aparelhamento orgânico e compõem a estrutura formal da Administração. Num sentido objetivo, material ou funcional, a Administração Pública corresponde um conjunto de funções ou atividades de caráter essencialmente administrativas consistentes em realizar concreta direta e imediatamente os fins constitucionalmente atribuídos ao Estado (CUNHA JUNIOR, 2011, p. 27).

Nesse sentido objetivo ou substancial, ao Poder Legislativo compete à produção de instrumentos jurídicos que a todos obriguem; ao Poder Judiciário a composição de interesses contrapostos, com a força da coisa julgada e ao Poder Executivo a prática de atos de governo que compreendem a tomada de decisões à vida da

coletividade, em obediência às diretrizes governamentais, por meio de atividades de fomento, a exemplo de incentivos fiscais, financiamentos, outorgas de subvenções; polícia administrativa que compreende às limitações impostas às liberdades e ao direito de propriedade dos indivíduos e, por fim, o serviço público que são as atividades prestadas pelo Estado ou em seu nome com o intuito de oferecer utilidades e proporcionar comodidade aos administrados, em conformidade com os valores coletivos alojados no ordenamento jurídico (PESTANA, 2008, p.20-21).

2.3 TIPOS DE FUNÇÃO ADMINISTRATIVA ESTATAL

A função administrativa do Estado, disciplinada pelo Direito Administrativo, compreende comportamentos infralegais ou, excepcionalmente, infraconstitucionais, submissos ao controle de legalidade pelo Poder Judiciário (MELLO, 2013, p.36-37). Marçal Justen Filho (2014, p.127) segrega para fins didáticos a função administrativa em conformadora ou ordenadora, regulatória, de fomento, prestacional e de controle. A primeira compreende o conjunto de poderes para editar regras, produzir decisões e promover a execução concreta destas assegurando a preservação dos direitos fundamentais; já a segunda consiste no conjunto de providências por meio das quais o Estado busca disciplinar o desempenho pela iniciativa privada de atividades de interesse coletivo; a terceira envolve a competência para aplicar recursos públicos e adotar providências destinadas a orientar o uso de recursos privados visando a incentivar o desenvolvimento de atividades econômicas para atingir os fins constitucionalmente protegidos. A função prestacional seria a promoção da satisfação concreta de necessidades coletivas relacionadas a direitos fundamentais por meio do serviço público ou intervenção do Estado no domínio econômico, autorizada e disciplinada no art. 173 da CF/1988.

Por último, o referido autor define a função administrativa controladora como atuação formal e institucionalizada direcionada a verificar a correção formal e material da atuação dos próprios órgãos estatais, onde devido à complexidade e especialização das funções administrativas admitiu-se a institucionalização do Tribunal de Contas e Ministério Público como órgãos de Controle Externo e a possibilidade do surgimento de uma função controladora no âmbito interno de cada ente e de cada órgão.

2.4 FINALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Qualquer uma das ações da Administração Pública tem sempre como objetivo o fim público, ou o interesse público, ou seja, o bem comum da coletividade administrada. Dirley Cunha Júnior (2011, p.45) afirma que os fins da Administração Pública consubstanciam-se em defesa do interesse público, assim entendidas aquelas aspirações ou vantagens lícitamente almejadas por toda a organização administrativa, ou por parte expressiva de seus membros; por isso que o ato ou contrato administrativo realizado sem interesse público configura desvio de finalidade.

2.5 ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA DO ESTADO BRASILEIRO E DO ESTADO

A expressão Administração Pública compreende todos os entes e sujeitos exercentes de funções administrativas, ainda que não titulares de personalidade jurídica própria, compreendendo todo o Poder Executivo, mas o Judiciário e o Legislativo enquanto atuantes de atividade administrativa abarcando ainda todas as órbitas federativas (JUSTEN FILHO, 2009, p.166).

Marçal Justen Filho (2009, p.173) explica que em termos práticos a Administração Pública compreende os entes políticos: União, Estado, Distrito Federal e Municípios. Entretanto, o direito permite que o ente político atribua uma parcela de suas competências administrativas a outros sujeitos de direitos criados diretamente por lei ou mediante autorização legal, que constituem pessoas meramente administrativas sendo denominadas de Administração Indireta, que recebem as competências de modo indireto, por uma decisão infraconstitucional das pessoas políticas.

Dirley Cunha Junior (2011, p.153) afirma que a função administrativa quando realizada de forma centralizada quando é desempenhada diretamente pela própria entidade estatal (União, Estados-membros, Distrito federal e Municípios), através de seus órgãos e agentes Públicos, sendo chamada de Administração Pública Direta. E é realizada de forma descentralizada, quando a entidade estatal exerce, não diretamente, mas de forma indireta através de entidades administrativas que cria para esse fim específico (autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e consórcios públicos) denominando de Administração Indireta.

O inciso I do art. 4º do Decreto-Lei nº 200/67¹ estabelece a organização da Administração Pública Federal, compreendendo o conceito de Administração Direta. Essa organização refere-se à União, porém, em face da Constituição Federal de 1988, é também obrigatória para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Assim, na esfera estadual temos estrutura semelhante à federal: Governadoria do Estado, os órgãos de assessoria ao Governador e as Secretarias Estaduais compondo a chamada Administração Direta.

A partir da referida legislação a composição dos níveis da Administração Pública Direta, no âmbito do Estado da Bahia, é composta pelo Poder Legislativo através da Assembléia Legislativa e Tribunal de Contas, pelo Poder Executivo através do Governo do Estado e Secretarias de Estado e pelo Poder Judiciário representado pelo Tribunal de Justiça. As entidades da Administração indireta vinculam-se ao órgão da Administração Direta em cuja área de competência enquadra-se sua principal atividade.

O inciso II, do art. 4º, do Decreto-Lei nº 200/67², recepcionado pela Constituição Federal de 1988, dispõe sobre a composição da Administração Indireta.

O art. 5º, inciso I, do Decreto-Lei nº 200/67, define autarquia, o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita própria, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

As autarquias compreendem as entidades criadas por lei específica, com personalidade jurídica de direito público, patrimônio e receitas próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública de natureza administrativa, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada. Funcionam e operam na forma estabelecida na lei instituidora e nos termos do seu regulamento. Realizam um serviço destacado da Administração direta, exercendo, assim, atividades típicas da Administração Pública; podem

¹ Art. 4º -...

I – a Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência e dos Ministérios.

² II – a Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas públicas;
- c) Sociedades de economia mista;
- d) Fundações públicas.

desempenhar atividades educacionais, previdenciárias e quaisquer outras outorgadas pela entidade estatal-matriz, mas sem subordinação hierárquica, sujeitas apenas ao controle finalístico de sua administração e da conduta de seus dirigentes (CUNHA JUNIOR, 2011, p.161).

Dispõe, também, o Decreto-Lei nº 200/67, em seu art. 5º, IV, que a fundação pública compreende a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes.

Têm-se como base legal o mesmo art. 5º, II do Decreto-Lei nº 200/67, a definição de empresa pública que consiste na entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criada por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa, podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.

Por fim, a sociedade de economia mista está definida no art. 5º, II do Decreto-Lei nº 200/67, como a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam, em sua maioria, à União ou a entidade da Administração Indireta.

São entidades estatais instituídas sob a forma de sociedade de economia mista ou empresa pública, na forma de pessoas jurídicas de Direito Privado integrantes da Administração Indireta.

3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E EVOLUÇÃO DOS CONTROLES DAS AÇÕES GOVERNAMENTAIS

Para visualizar o contexto em que se inserem os mecanismos de controle das ações governamentais, deve ser compreendido preliminarmente o estágio atual da administração pública brasileira, passando por seus estágios de atuação, ao longo dos anos, o fortalecimento do instituto do controle interno das ações governamentais no direito administrativo com a determinação de sua implementação nos três poderes na Carta Magna de 1988 e nas legislações infraconstitucionais, sobretudo a da Lei de Responsabilidade Fiscal voltado para o controle das finanças públicas. Por fim, é ressaltada a relevância do advento do princípio da eficiência para a Gestão Pública Gerencial.

3.1 PANORAMA DOS MODELOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA HISTÓRIA

Historicamente desenvolveram-se três modelos de administração pública: o Patrimonialista, o Burocrático e o Gerencial.

A Administração Pública Patrimonialista ou Patriarcal presente nos Estados absolutos foi marcada pela confusão entre o patrimônio público e o do soberano. Todas as decisões político-administrativas concentravam-se no monarca (*L'état c'est moi*) e beneficiavam apenas o clero e a nobreza. Com o fim do absolutismo monárquico fez-se necessário um tipo de gestão que partisse não só da clara distinção entre o público e o privado, mas também da separação entre o político e o administrador público (PEREIRA, 2001a, p.241).

A Administração Pública Burocrática nasceu no século XIX – época do Estado Liberal em que o capitalismo passou a dominar – da necessidade de distinguir não só o público do privado, mas também distinguir o administrador público do ser político, visando a proteger o Estado da corrupção, do empreguismo e do nepotismo. Caracterizou-se pela centralização das decisões, pela hierarquia funcional, pelo profissionalismo, pelo formalismo (legalidade) e pelo controle burocrático dos processos administrativos, sempre prévio, objetivando a substituição do modelo de Administração patriarcal. Contudo, à medida que o Estado liberal do século XIX finalmente deu lugar ao Estado social e econômico do século XX, verificou-se que

este paradigma de gestão apresentava sérios limitadores de qualidade, eficiência e economia, pois apresentava-se de forma lenta, cara, auto-referida, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos.

Durante a década de 70 surgiram em diversos países do mundo infundáveis questionamentos acerca da necessidade de modernização e de agilização na prestação dos serviços públicos a partir da urgente necessidade da redução estatal (PEREIRA, 2001b, p.20).

Embora a Administração Pública Burocrática tivesse como objetivo diminuir os efeitos da corrupção e nepotismo presente no paradigma patrimonialista, concentrava-se excessivamente sobre a entrada dos recursos mas não priorizava a gestão empreendedora, onde a burocracia estatal tendia-se a perpetuar-se e constituir um fim e si mesma, fixando-se em procedimentos formalistas de controle que geram a ineficiência.

Surge, assim, com a crise do Estado o paradigma gerencial caracterizando a Administração Pós-burocrática concentrada nos resultados diretamente voltados para o interesse público, objetivando promover o aumento da qualidade e da eficiência dos serviços ofertados pelo Estado, valorizando o servidor e enfatizando a descentralização. Buscou-se, também, a eficiência das empresas e dos serviços sociais, com ênfase nos controles de resultados, de competição e social, ou seja, respalda-se em controles *a posteriori* e não-burocráticos. Nesse sentido, afirma Coelho (2000, p.259):

A administração gerencial caracteriza-se pela existência de formas modernas de gestão pública, modificando os critérios de aplicação do controle dos serviços públicos, as relações estabelecidas entre o Poder Público e seus servidores e alterando, também, a própria atuação da administração, que passa a enfatizar a eficiência, a qualidade e a efetiva concretização do regime democrático, mediante a participação mais intensa dos cidadãos” (COELHO, 2000, p.259).

Cria-se uma nova concepção da missão do Estado, com a consideração de novos conceitos e técnicas de gestão pública, baseados no desempenho, na redução ao mínimo de erros, na gestão dos riscos e dos impactos, e na participação dos funcionários na definição do processo de trabalho.

3.1.1 Paradigma Gerencial e evolução do Controle da Administração Pública.

Com o advento de uma nova filosofia para a Administração Pública, via modelo gerencial, ou pós-burocrático, a função do controle governamental passa a ser

analisada como elemento de extrema relevância para que o Estado possa efetivamente garantir que os conceitos de eficiência e eficácia, perseguidos pelo paradigma gerencial, sejam atingidos.

Durante toda a fase burocrática o controle governamental era fundamentalmente formalista e com visão limitada ao aspecto contábil, apenas ao fiel cumprimento dos registros financeiros dos eventos o que o tornou incapaz de atender à sociedade organizada quanto às prestações de contas do destino dos dinheiros públicos. A avaliação a priori dos procedimentos formais circunscritos ao âmbito da própria burocracia, inviabilizava a atuação eficiente do controle, pois dava como regulares despesas que satisfaziam as regras formais aplicadas ao caso, sem que as mesmas tivessem alcançado os objetivos para os quais haviam sido planejadas. A Administração Pública Burocrática, devido à sua visão estrita sobre os processos, deixava de analisar o desempenho das organizações sob o aspecto do alcance das metas e dos resultados dos programas.

Nessa perspectiva, assegura Silva (1999, p.47):

(...) A ênfase do controle deve sair do controle formal a priori de processos, e migrar para o controle de resultados de resultados a posteriori. A sociedade, nesse **sistema, deverá ter uma participação** maior na fiscalização da atuação dos gestores u funcionai' como uma Turma de controle externo, que seria o controle social.

- a) Proteger os ativos dos erros intencionais ou não e das irregularidades;
- b) Obter informações corretas e seguras para subsidiar a tomada de decisão;
- c) Conseguir adesão às políticas gerais da **organização**;
- d) Atingir as metas com programas da organização;
- e) Promover a eficiência e a eficácia nas operações da organização por meio de uma utilização racional dos recursos disponíveis.

Os mecanismos de controle, portanto, representam o elemento essencial para assegurar que o governo atinja os objetivos estabelecidos nos programas de longa duração com eficiência, efetividade e dentro dos preceitos legais da ordem democrática.

3.2 EVOLUÇÃO DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

A primeira Constituição brasileira a se ocupar objetivamente com os aspectos relacionados ao controle interno foi a Constituição de 10 de novembro de 1937. Até então, de acordo com as Constituições anteriores, o controle externo, exercido

através do Tribunal de Contas, era o único instrumento de controle. Em seu art. 67³ ficava estabelecido junto a Presidência da República, um Departamento Administrativo para propor ações administrativas, planejamento das propostas orçamentárias e fiscalização da execução orçamentária.

A Constituição de 18 de setembro de 1946 não trouxe qualquer referência ao Controle Interno, enfatizando apenas o controle externo através do Tribunal de Contas em seu art. 22⁴.

O controle interno na Administração Pública Federal tem seu marco inicial com a Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964 onde foi introduzido e definido competências para o controle interno atribuído ao poder Executivo e o externo ao Poder Legislativo, conforme disposto no art. 75⁵ da Lei Federal nº 4.320 de 1964. Posteriormente foi regulamentada no art. 13⁶ do Decreto Federal nº 200 de 1966 que buscou a eficiência e eficácia da atuação estatal, onde as ações eram submetidas aos princípios de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competências e controle.

Dispôs, também, no art.77 da referida Lei nº 4.320/64, que a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente. E, em seu art.78 que, além da prestação ou tomada de contas anual,

³Art. 67 - Haverá junto à Presidência da República, organizado por decreto do Presidente, um Departamento Administrativo com as seguintes atribuições:

a) o estudo pormenorizado das repartições, departamentos e estabelecimentos públicos, com o fim de determinar, do ponto de vista da economia e eficiência, as modificações a serem feitas na organização dos serviços públicos, sua distribuição e agrupamento, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho, relações de uns com os outros e com o público;

b) organizar anualmente, de acordo com as instruções do Presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada por este à Câmara dos Deputados;

c) fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária.

⁴Art 22 - A administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada na União pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e nos Estados e Municípios pela forma que for estabelecida nas Constituições estaduais.

⁵ Art. 75: O Controle da execução orçamentária compreenderá:

I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II – a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;

III – o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

⁶ Art. 13: o controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;

b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria

quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens e valores.

A referida lei instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, sendo responsável pela regulação e regulamentação da Contabilidade aplicada à Administração Pública. Em que pese à inexistência de questões relativas ao controle dos gastos públicos, ampliou-se o alcance do controle modificando a sua natureza eminentemente formal. Assim, atendeu ao modelo da Administração Pública Burocrática, que tinha como necessidade racionalizar a administração dos processos, com vistas a se evitar a corrupção e o nepotismo, mediante a adoção de controles rígidos que sistematizam e limitam os procedimentos.

Pode-se inferir, portanto, que a avaliação dos resultados alcançados pela administração pública e do desempenho das políticas públicas não constituiu, ainda, competência do Controle Interno, o que somente ocorreu com a Carta Magna de 24 de janeiro de 1967. O sistema de controle interno dos atos da Administração Pública tem sua função ampliada com a inovação trazida no inciso do art. 72⁷ quanto à avaliação dos resultados, o que evidencia a preocupação com o controle substantivo da administração pública brasileira.

3.3 ADVENTO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.

A Constituição Federal de 1988 produziu grande relevância ao sistema de controle Interno, segregando-o por Poder, e determinando seu funcionamento de forma integrada, conforme art. 70 e 74⁸. O Estado da Bahia através de sua Constituição

⁷ Art.72 - O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, visando a:

I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;

II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;

III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

⁸ 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.

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

Estadual, de idêntica forma, ratificou a necessidade do referido sistema efetivo, conforme art. 89 e 90⁹.

O antigo sistema de controle da administração pública, voltado apenas aos aspectos legais contábeis teve seu intuito ampliado para transformar-se em um tipo de controle integral e integrado, passando a abranger, também, as áreas operacional e patrimonial com a atribuição de avaliar o cumprimento de metas e resultados, a economicidade, a eficiência e a eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração direta e indireta. Ao incluir na ação fiscalizadora os controles da legitimidade e da economicidade, a Constituição de 1988 empoderou a função controladora do Estado em seu âmbito interno e externo, aplicando-se a quaisquer casos de utilização de recursos públicos e a quaisquer pessoas, incluídas as de direito privado.

Não só manteve o sistema misto e integrado de fiscalização – Controle Interno e Controle Externo –, como também aprimorou e fortaleceu a definição da estrutura formal de Controle, criando, inclusive, vinculação entre os sistemas.

Assim, o controle das contas públicas deve ser efetuado em várias instâncias: pelo Tribunal de Contas, Ministério Público, Poder Legislativo, Controle Interno de cada Poder e pela sociedade organizada onde se permitiu ao cidadão, aos partidos políticos e aos sindicatos a oportunidade de participação do controle externo da Administração Pública. Destaca-se também a responsabilidade compartilhada dos

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

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

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

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

⁹ Art. 89. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos Municípios, incluída a das entidades da administração indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções, renúncia de receitas e isenções fiscais, será exercida pela Assembleia Legislativa, quanto ao Estado, e pelas Câmaras Municipais, quanto aos Municípios, mediante controle externo e sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 90. 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 do Estado;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração estadual, 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 do Estado;

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

servidores responsáveis pelo Controle interno quando não informarem as irregularidades ao Tribunal de Contas, conforme art. 74, § 1º¹⁰, da Constituição Federal de 1988.

3.4 IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA PARA A GESTÃO PÚBLICA

O direito administrativo, a partir dos princípios, regula o comportamento da Administração disciplinando as relações entre ela e seus administrados regulando a conduta do Estado e mantendo esta afivelada às disposições legais com o intuito de proteger os cidadãos contra os abusos dos detentores do exercício do poder estatal. Para Moreira (2005, p. 405), “princípios são generalizações de normas, valores-sínteses ou balizas que norteiam a produção, sobretudo a interpretação e aplicação do direito, dando coerência e consistência ao sistema normativo”.

Nesse sentido, Diogenes Gasparini (2012, p.61) destaca que os princípios são mandamentos nucleares de um sistema e violá-los implica em ofensa ao sistema de princípios.

Dirley Cunha (2011, p. 33) afirma que todos os sujeitos da Administração Pública, em razão da indisponibilidade do interesse público, não podem dispor sobre tais princípios, devendo protegê-los e conservá-los nos estritos termos das finalidades públicas legalmente preestabelecidas.

Em decorrência da subordinação à lei e ao compromisso da indisponibilidade do interesse público as atividades administrativas submetem-se aos princípios da legalidade e suas decorrências quais sejam o princípio da finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, motivação e responsabilidade do Estado, assim como os princípios da obrigatoriedade do desempenho de atividade pública e da continuidade do serviço público, o princípio do controle administrativo ou tutela, da isonomia ou igualdade dos administrados em face da Administração, publicidade, inalienabilidade dos direitos concernentes a interesses públicos e do controle jurisdicional dos atos administrativos (MELLO, 2013, p.77).

¹⁰ § 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.

A Administração Pública direta e indireta deve obediência, de forma explícita, porém, não taxativa, aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e da eficiência, conforme art. 37¹¹, na Constituição Federal do Brasil de 1988.

O princípio da eficiência foi incluído entre os princípios constitucionais da Administração Pública por intermédio da Emenda Constitucional nº. 19, de 4 de junho de 1998, alterando o caput do art. 37 da constituição federal num contexto contemporâneo onde, juridicamente se desenha a chamada Administração Pública Gerencial em que o dever de eficiência subordina as atividades dos administradores. Segundo Marcio Pestana (2008, p.200) a Administração Pública contemporaneamente, ainda, mantém alguns dos efeitos próprios e decorrentes da concepção burocrática da Administração Pública, rígida e ineficiente, concebida no século XIX, baseada nos princípios da profissionalização, organização em carreira, hierarquia funcional, impessoalidade e formalismo, voltada para o combate da corrupção e do nepotismo patrimonialista. Porém, existem iniciativas adotadas, e resultados concretos já auferidos, no sentido de aprimorar o funcionamento do Estado brasileiro e notadamente, a administração da coisa pública.

Tal princípio refere-se ao disciplinamento das condutas dos agentes da Administração Pública, como, também, em relação à estruturação e funcionamento dos órgãos e entidades que a integram em que a gestão da coisa pública não deve ocorrer com ênfase burocrática, descomprometida com os resultados, mas sim com o estabelecimento de metas que persigam objetivos claramente delineados, tendo, sempre, a finalidade de obter-se a administração efetiva, assegurando-se excelência na qualidade dos serviços a serem prestados aos indivíduos e à coletividade, com o menor custo possível (PESTANA, 2008, p.200).

O referido autor destaca, ainda, a idoneidade do princípio à revisibilidade dos atos da Administração Pública de espécie discricionária, em consonância com o texto Constitucional que determina de maneira enfática e expressa que os Poderes Legislativo, Executivo e judiciário deverão manter, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de 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

¹¹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

públicos por entidades de Direito Privado (art. 74, II, da Constituição Federal). (PESTANA, 2008, p.201).

A inclusão do princípio como dispositivo constitucional veio para fortalecer a cultura institucional de celeridade e qualidade na prestação de atividades e serviços públicos visando combater o cenário de insatisfação oriunda do modelo burocrático de gestão que engessou a máquina pública ao instituir controles demasiadamente formais na tentativa de coibir os abusos por parte de seus governantes, tornando-se, assim, lenta e ineficiente.

Pode-se concluir que tal princípio legitimou o controle do exercício da atividade do agente público, tanto pelo cidadão como pela própria Administração Pública ao abranger tanto a competência vinculada, como a discricionária dos agentes públicos na busca da própria satisfação do interesse público. Não basta o agente público atuar dentro da legalidade atendendo os dispositivos legais, mas sim atingir a finalidade pública com os menores custos e qualidade na prestação dos serviços públicos, satisfazendo plenamente as necessidades coletivas a partir de programas de qualidade de gestão, definição de metas e resultados, monitoramento das ações a partir de indicadores de avaliação, além de critérios objetivos para o alcance da eficiência na gestão pública.

O direito do cidadão de exigir uma contraprestação satisfatória frente aos tributos impostos é preservado pelo § 3º do art.37, CF/88, que estabelece a disciplina legal das formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, do usuário na administração pública direta e indireta, e regulação legal das reclamações e avaliação periódica dos serviços.

Não resta dúvida, portanto, que para avaliar as ações governamentais faz-se cada vez mais necessária, a função controladora do Estado, pelo controle externo e própria Administração, não somente na concepção clássica, voltado meramente aos aspectos legais, mas também em relação quanto à qualidade dos serviços prestados.

Assim, se há prescrições constitucionais que se referem às formas de controle e ao princípio da eficiência, torna-se obrigatório a concretização dessas normas pelo administrador público em razão do direito do cidadão de cobrar e receber bons resultados de uma Administração Pública eficiente.

3.5 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: UM NOVO CICLO PARA O CONTROLE DAS FINANÇAS PÚBLICAS

A reforma administrativa gerencial concretizou-se diante da necessidade de consolidação do ajuste fiscal, da busca do equilíbrio das contas públicas mediante uma gestão fiscal responsável. Para tanto, foi editada a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, inaugurando um novo ciclo para o controle das finanças públicas. Foram estabelecidas normas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal, destacando, no capítulo IX, da referida lei, regras sobre transparência, controle e fiscalização, iniciando-se uma nova cultura fiscal brasileira na busca do controle social das contas Públicas.

A atividade financeira do Estado é precedida pela definição das necessidades públicas e passa por três momentos o da arrecadação de recursos, o de sua gestão e fiscalização e da realização do gasto com o qual se cumpre a previsão orçamentária e se satisfazem as necessidades previstas. (OLIVEIRA, 2011, p.76).

Aqui o direito financeiro definido como o ordenamento jurídico da Fazenda Pública, de sua organização, de sua situação jurídica como titular de direitos e obrigações, de suas ações e relações jurídicas, busca meios para dar condições para que os fins do ordenamento normativo sejam satisfeitos. (OLIVEIRA, 2011, p.76).

Gilmar Mendes (2006, p.583), afirma que uma das promessas de caráter nitidamente republicano da referida lei é a construção de um quadro normativo que fortaleça e que dê eficácia à ideia de controle social das contas públicas a partir da disciplina legal da transparência, do controle e fiscalização da gestão fiscal.

Gilmar Mendes (2006, p.584-585) destaca o conceito de *accountability* como a responsabilidade pela eficiente gerência de recursos públicos e que juntamente com a filosofia de responsabilidade fiscal no Brasil e o princípio da transparência guardam estreita ligação com o fortalecimento democrático das relações entre gestores públicos e cidadãos. O acesso às informações governamentais resguardado pelo princípio da transparência fortalece a democracia, gerando um ciclo vicioso de mutuo reforço.

A partir da leitura do parágrafo único do art. 48 e 49¹², que dispõe sobre a transparência da gestão fiscal, nota-se a necessidade do cidadão acompanhar os

¹² Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes

atos da administração pública e de seus agentes e se conscientize deles, participando na elaboração do planejamento das despesas públicas através do orçamento participativo, controlando a gestão dos gastos públicos e denunciando, se necessário a má utilização dos mesmos, utilizando-se dos meios que tem sido colocado à sua disposição.

A referida lei dispõe, em seu art. 59¹³, a integração dos Poderes Legislativo e Executivo na fiscalização do cumprimento das normas nela estabelecidas e incorpora aos costumes político-administrativos a preocupação com os limites de gastos pelos administradores públicos municipais, estaduais e federais.

Vale ressaltar que a LRF regulamentou o art.163¹⁴ da Constituição Federal do Brasil de 1988, introduzindo o conceito de gestão fiscal responsável, onde o gasto deve ser balizado pela arrecadação, a assunção de compromissos deve guardar relação

orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterà demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.

¹³ Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

¹⁴ Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

- I - finanças públicas;
- II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;
- III - concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)
- VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

com a capacidade de pagamento, e o endividamento ou a venda de ativos deve ter contrapartida investimentos ou diminuição de passivos. A arrecadação dos impostos instituídos é dever do administrador, devendo transparência à sociedade sobre a gestão dos recursos públicos. Os interesses da sociedade devem nortear a elaboração dos orçamentos públicos, sendo que a atuação fiscal do governo deve ter coerência com metas prefixadas.

Insta esclarecer que o impacto causado por esta lei, desde sua proposição, encarece o princípio jurídico da eficiência quando focaliza o estrito liame que deve existir entre a fixação e a execução de metas fiscais, enfatizando o controle do percurso para consecução de resultados. Torna concreto e palpável o princípio da economicidade, pela conceituação mais exata de gestão orçamentária e fiscal. Reaviva a noção de continuidade administrativa, até então pouco explorada pelo ordenamento legislativo e mesmo pela doutrina nacional. E desenvolve, sobretudo, o princípio fundamental da responsividade ("*accountability*"), correlato a todos os demais descritos no art. 37 da Carta Magna.

4. CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Discorrer sobre controle na Administração Pública implica em descrever primeiramente seu conceito, suas diferentes espécies, evolução ao longo do tempo e formas de realizá-lo.

Diante já das exposições relatadas até o presente momento, pode-se afirmar que o controle foi, ao longo dos tempos, cada vez mais priorizado na ordem jurídica e a implantação de um sistema de controle interno consistiu em uma obrigação constitucional e objeto de legislação infraconstitucional.

Percebe-se que a sua implementação na área pública é pouco regulamentada e a ausência de trabalhos técnicos sobre controles internos, leva a interpretações particulares de cada gestor acerca da sua consistência e finalidade, muitas vezes burocratizando ou distorcendo sua verdadeira função.

4.1 CONCEITO E FINALIDADE

O controle da Administração Pública consiste em atos previstos no ordenamento jurídico praticados por entidades e pessoas credenciadas com o propósito de constatar a obediência, pela Administração, das determinações que lhe são impostas pelas normas jurídicas aplicáveis, assim como para prescrever ou recomendar a aplicação de reparos e sanções apropriados, na hipótese de desatendimento às obrigações delas exigidas (PESTANA, 2008, p.525).

Na lição de Hely Lopes Meirelles (2013, p.740), “*controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro*”.

Para Cruz e Glock (2007, p.19), o controle da atuação administrativa parte de uma averiguação sistemática de conformidade das ações em relação a um planejamento que compreende a expectativa de resultados preestabelecidos esperados a serem obtidos com a aplicação dos recursos disponíveis na Administração.

A Administração Pública, em sentido amplo, sujeita-se a diversos tipos de controle seja, por parte do Poder Legislativo e Judiciário, como também por ela mesmo sobre os próprios atos, com a finalidade de assegurar a conformidade desses com os princípios da legalidade, moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade,

abrangendo também o controle do mérito no que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa (DI PIETRO, 2013, p.797).

Para Dirley Cunha Júnior (2011, p.581), o controle na administração pública é atividade de fiscalização e correção que os órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário exercem sobre a atuação administrativa, em conformidade com os princípios do regime jurídico-administrativo no intuito de assegurar a ordem jurídica.

Diogenes Gasparini (2012, p.1038) conceitua como a atribuição de vigilância, orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro, ou de sua própria atuação, denominado de controle externo ou de sua própria atuação, denominado de controle interno visando conformá-la ou desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente.

O Controle da Administração Pública pode ser conceituado como o poder-dever de inspeção, registro, exame, fiscalização pela própria Administração, pelos demais poderes e pela sociedade, exercidos sobre conduta funcional de um poder, órgão ou autoridade com o fim precípuo de garantir a atuação da Administração em conformidade com os padrões fixados pelo ordenamento jurídico (SOUZA, 2004, p.560).

Portanto, pode-se inferir que o controle na Administração pública, constitui o mecanismo de averiguação de realização de ações governamentais em conformidade a um planejamento prévio. Independentemente de quem o exerça, deve ter por finalidade administrar bem os recursos públicos no alcance dos objetivos institucionais, a partir da legalidade dos atos de gestão, bem como transparência, a partir da publicidade dos atos e prestação de contas a sociedade. Além disso, deve assegurar a eficiência e a equidade na administração pública, evitar perdas, desvios, desperdícios, bem como, garantir o cumprimento de normas técnicas, normas administrativas e normas legais preservando, assim, a integridade do patrimônio público.

4.2 CLASSIFICAÇÕES DO CONTROLE

A doutrina costuma classificar os tipos de controle segundo alguns aspectos a seguir destacados.

4.2.1 Aspecto Pessoal

Márcio Pestana (2008, p.528) afirma que o controle compulsório dos atos da Administração Pública é exercido pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, assim como pelos Tribunais de Contas e Ministério Público.

Maria Sílvia Di Pietro (2013, p.799), de forma mais extensiva, ressalta que o controle dos atos administrativos pode ser exercido por diversos órgãos e pela própria sociedade. O controle social introduzido pela Constituição Federal de 1988 é exercido diretamente pelo cidadão, individualmente ou em forma de grupos organizados; o controle administrativo é exercido pela própria administração sob os seus atos; o controle legislativo ou parlamentar é exercido pelo Poder Legislativo sobre determinados atos e agentes do Poder Executivo, além do Controle judicial que é exercido pelo Poder Judiciário, especificamente sobre a legalidade dos atos e atividades administrativas, no âmbito da Administração Pública.

4.2.2 Aspecto Temporal

Em relação ao momento que o Controle é exercido, pode ser prévio, concomitante e posterior. O primeiro impede a prática do ato ilegal ou contrário ao interesse público, o segundo acompanha a atuação administrativa no momento em que se verifica e o último revê os atos praticados com o intuito de corrigi-los, desfazê-los ou apenas confirmá-los (DI PIETRO, 2013, p. 799).

Conforme Márcio Pestana (2008, p.526) o controle prévio evidencia o caráter acautelatório e diz respeito à fiscalização antes da realização do ato potencialmente lesivo, podendo ser realizado pela própria Administração, Tribunal de Contas, Ministério Público e sociedade. A necessidade de dotação orçamentária prévia para a contratação de serviços e produtos na administração pública configura-se numa espécie de controle prévio, ou seja, verificar a origem, quantidade e necessidade do recurso público para realização posterior da contratação.

O controle concomitante, por exemplo, é aquele realizado pelo Tribunal de Contas através de auditorias locais, em que realizam inspeções físicas nas obras em andamento. No momento em que constatam a existência de uma irregularidade podem sustar a sua execução, suspendendo, portanto, a prática do ato administrativo, até que haja a regularização do evento irregular.

O controle posterior, chamado pela doutrina de controle subsequente ou corretivo da Administração Pública compreende, por exemplo, a prestação de contas do gestor público, a qual será realizada análise técnica, contábil e financeira pelo Tribunal de Contas e posterior controle político, por parte do Poder Legislativo.

4.2.3 Aspecto Espacial

Em relação ao órgão executor o controle pode ser interno ou externo consoante decorra de órgão integrante ou não da própria estrutura em que se insere o órgão controlado.

4.2.3.1 Controle Interno

Marcio Pestana (2008, p.527) define como aquele que é exercitado nos domínios da própria entidade em que é praticado o ato da Administração sob controle, onde os Poderes Legislativo, Executivo, e Judiciário manterão de forma integrada o sistema de controle interno, disposto no art. 74 da Carta Magna de 1988.

4.2.3.2 Controle Externo

Márcio Pestana (2008, p.528) define como “*aquele praticado por entidade ou órgão diferente dos domínios daquele dos quais se praticou o ato sob controle.*”

O controle externo é efetuado por ente ou instituição exterior à estrutura da administração ou externo ao Poder do qual emanou o ato, estabelecendo-se nesta espécie o controle realizado por instituições políticas (Poder Legislativo), por instituições técnicas (Tribunais de Contas) e por instituições precipuamente jurídicas (Poder Judiciário). (DI PIETRO, 2013, p. 799).

Extrai-se do texto constitucional que o controle externo é um atributo do Poder Legislativo, a ser exercido com o auxílio do Tribunal de Contas (arts. 71, 75 e 31, §1º) sendo realizado pelas casas parlamentares, ou seja, pelo Senado e pela Câmara dos Deputados, no âmbito federal; no âmbito estadual pelas Assembleias Legislativas de cada Estado e do DF; e no âmbito municipal, pelas Câmaras dos Vereadores. O Poder Legislativo detém dupla função fiscalizadora, uma de natureza política, exercida diretamente e exclusivamente, destinada a garantir os interesses

superiores do Estado e da sociedade; e outra, de natureza técnica, objetivando a fiscalização financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial, exercida com o auxílio do Tribunal de Contas.

Os Tribunais de Contas, embora atuem como auxiliares do Poder Legislativo são órgãos de natureza independente, com atribuições próprias e exclusivas definidas no art. 71 da Constituição da República. Embora o Tribunal de Contas também fiscalize as unidades gestoras governamentais, salienta ROCHA (2001, p.129):

Tal prática não configura duplicidade de atuação, porque o procedimento permite a avaliação, pelo Controle Externo, do desempenho e do grau de confiabilidade do Controle Interno. Reforça a cooperação e o entrosamento que há de existir entre as duas modalidades, estabelecendo uma cadeia sistêmica de controle.

Aliomar Baleeiro (2012, p.572) afirma que os Tribunais de Contas apesar de simples órgão administrativo, colegiado, com funções jurisdicionais sobre os ordenadores e pagadores de dinheiros públicos, no interesse da probidade da Administração, possuem uma função política, que decorre do papel de órgão de fiscalização do Congresso e que em paralelo à sua existência, o sistema de controle interno do Poder executivo criará condições para a eficácia do controle externo.

Conforme art.71¹⁵, CF/88, os Tribunais de Contas têm ampla autonomia e independência funcional, para o exercício de suas funções finalísticas, dentre as

¹⁵ 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;

quais, o julgamento das contas dos gestores demais responsáveis por recursos públicos, além da fiscalização dos atos de gestão, através de inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com o auxílio do órgão de controle Interno, podendo aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei.

4.2.4 Aspecto Material

Em relação ao aspecto material o controle pode ser exercido sobre a legalidade ou mérito do ato. O controle da legalidade visa a fiscalização, seja pela prevenção, seja pela reparação, da prática de um ato ilegal por algum agente público, pela Administração Pública, pelo cidadão e pelo Ministério Público ao receber as denúncias de praticas ilegais cometidas pela Administração.

Conforme Marcio Pestana (2008, p.526) refere-se à verificação dos atos administrativos quanto à ocorrência de ilegalidade, ou seja, desconformidade das disposições e determinações contidas no plano legislativo que lhes guardam obediência e disciplina jurídica a averiguação, bem como a averiguação de atos inconvenientes e inoportunos a partir do juízo de valores que integram o mérito administrativo.

Maria Sylvia Di Pietro (2013, p. 798) acrescenta o raciocínio afirmando, que em relação ao aspecto controlado, têm-se o controle de legitimidade que visa estabelecer a relação entre a ação de governo e o interesse público; o de legalidade que objetiva verificar a conformidade do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem; o controle do mérito que visa comprovar a eficiência, o resultado, a conveniência ou oportunidade do ato controlado e o da economicidade verificando se o órgão procedeu de modo mais econômico ao realizar a despesa, ou administrar os recursos públicos, atendendo a relação custo-benefício (DI PIETRO, 2013, p. 799).

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.

4.3. CONTROLE INTERNO NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração exerce o controle interno sobre seus atos com o fim de ajustá-los dentro dos princípios e normas pertinentes dispondo dos instrumentos de homologação, aprovação, revogação e invalidação; fiscalização hierárquica, contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial interna (SOUZA, 2004, p. 564).

Através da prerrogativa da autotutela é possível que a Administração revogue os atos administrativos quando inconvenientes ou inoportunos e anule-os quando ilegais. A súmula nº 473 do STF veio para cancelar isso:

A administração pode anular seus próprios atos, quando originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou evitados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se oportuna, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. STF Súmula nº 473 - 03/12/1969 - DJ de 10/12/1969, p. 5929; DJ de 11/12/1969, p. 5945; DJ de 12/12/1969, p. 5993. Republicação: DJ de 11/6/1970, p. 2381; DJ de 12/6/1970, p. 2405; DJ de 15/6/1970, p. 2437.

O Supremo Tribunal Federal reafirma a possibilidade de autotutela pela Administração Pública, conforme expressa a Súmula nº 346/STF, “*A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.*” Nesse sentido, Edmir de Netto Araújo (2010, p.1040) afirma:

O controle interno que a Administração exerce sobre seus próprios atos se fundamenta principalmente no poder-dever de tomar as providências necessárias em prol do interesse público e da legalidade, lastreada no princípio da autotutela sem recorrer à autoridade ou poder a ela estranha, para restaurar, por sua própria iniciativa esse interesse público e essa legalidade, conforme na jurisprudência brasileira, garantido pelas Súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal, independentemente do controle provocado por outros órgãos ou mesmo particulares interessados. A Administração, portanto, nessas condições, pode anular corrigir, reformar, revogar seus próprios atos, de forma autoexecutória, de ofício, para prover o interesse público e recompor a legalidade, decorrendo desse princípio, como veremos, outros poderes direcionados ao autocontrole administrativo.

A respeito do controle interno, é interessante ressaltar que o controle interno está previsto no art. 70, caput, da CF/88 que menciona o controle interno, além do controle externo. Também no art. 31 da CF/88 faz menção ao controle interno do poder executivo a ser exercido na forma da lei.

4.3.1 Definição de Controle Interno

O Controle interno ou controle administrativo direto é aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Lincoln Rocha (2001, p.125) diz que *“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”*.

Conforme o guia para normas de controle interno do setor público, elaborado pela entidade de fiscalização superior, International Organization of Supreme Audit Institution (INTOSAI), obtém-se a seguinte definição de controle interno:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de *accountability*;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (INTOSAI, 2007, p.21).

O controle interno é um processo integrado e dinâmico que deve ser estruturado internamente e não superposto às atividades sendo, portanto, parte integrante dos processos gerenciais de planejamento, execução e monitoramento, onde a direção e o corpo de funcionários, de todos os níveis, devem estar envolvidos para enfrentar os riscos e oferecer razoável segurança do alcance da missão institucional e dos objetivos gerais (INTOSAI, 2007, p.21-22).

4.3.2 Meios de Controle Interno

O controle Interno sobre qualquer entidade da Administração se exerce por hierarquia quando exercido dentro da estrutura jurídica, seja pelo Poder Executivo em relação aos seus órgãos, ou pelo Legislativo e Judiciário, em relação a suas próprias estruturas administrativas. As entidades descentralizadas, ou seja, a administração indireta também exerce o controle hierárquico em relação a seus órgãos e agentes. Além disso, também, pode ocorrer o controle tutelar, quando o Poder Executivo exerce o controle, nos estritos termos da lei, sobre as entidades da

Administração Indireta ou descentralizada, fundado na autotutela administrativa que compreende o poder de revisão de seus próprios atos (ARAÚJO, 2010, p.1184).

Para Patrícia Cardoso Rodrigues de Souza (2004, p. 564), a Administração exerce o controle interno sobre seus atos com o fim de ajustá-los dentro dos princípios e normas pertinentes, a partir dos instrumentos de homologação, aprovação, revogação e invalidação; fiscalização hierárquica; fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial interna.

4.3.2.1 Controle Hierárquico

Decorrente do poder hierárquico, a Administração pode controlar e rever as atividades e atos dos órgãos inferiores, sob os aspectos de legalidade, mérito e cumprimento das obrigações funcionais, a partir da anulação, avocação e revogação dos atos administrativos. A avocação ocorre quando o servidor superior, substituindo-se na competência do seu subordinado, desloca a instância administrativa, revisando os atos praticados pelos subalternos através da anulação, revogação ou mesmo convalidação. A anulação ocorre quando o controle interno revisional incide sobre vícios estruturais dos atos administrativos (atos ilegais ou ilegítimos). A revogação compreende o desfazimento de atos legais e legítimos, por razões de mérito (oportunidade/conveniência). Já a convalidação, compreende o suprimento da invalidade de um ato tendo como objetivo corrigir o vício do mesmo mediante um segundo ato, legitimando seus efeitos pretéritos (ARAÚJO, 2010, p.1185).

4.3.2.2 Controle Tutelar

Em relação ao controle tutelar, José dos Santos Carvalho Filho (2014, p.960), afirma que na esfera federal ocorre a supervisão ministerial da administração direta sobre as pessoas descentralizadas federais e no âmbito estadual e municipal esse papel é atribuído às Secretarias, com idêntico papel abaixo discriminado:

O controle ministerial é o exercido pelos Ministérios sobre os órgãos de sua estrutura administrativa e também sobre as pessoas da Administração Indireta federal. Naquele caso o controle é interno e por subordinação e neste é externo e por vinculação. Quando se exerce sobre as entidades da

administração descentralizada recebe a denominação específica de supervisão ministerial, prevista no Decreto-lei nº 200/1967, cujo art. 19 estampa a regra de que "todo e qualquer órgão da administração federal, direta ou indireta, está sujeito à supervisão do Ministro de Estado competente" (CARVALHO FILHO, 2014, p.960).

4.3.2.3 Direito de Petição

O art. 5º, XXXIV, "a", CF/88, assegura direito individual ou coletivo, de próprios ou terceiros, para requerer respostas frente os poderes públicos de pedidos revisionais, queixas, súplicas, sugestões e correção de erros e abusos, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder. (CARVALHO FILHO, 2014, p.961).

Conforme Edmir Netto de Araújo,

Em sentido estrito, portanto, destina-se a configurar a proteção genérica do direito que o administrado julga possuir, aliado à defesa da própria ordem jurídica, não se confundindo com a representação, embora veiculados de forma similar: nesta se apontam ilegalidades/irregularidades, e no exercício do direito de petição se pleiteia algo, enquadrando-se a representação na segunda parte do dispositivo e o direito de petição na primeira (ARAUJO, 2010, p.1189).

Para Diogenes Gasparini (2012, p.1041), o direito de petição é dotado de eficácia, isto é, exige um pronunciamento da autoridade competente a quem é dirigido e em caso de negativa cabe mandado de segurança. É exercitável por petição escrita e assinada, por qualquer pessoa física ou jurídica, junto à autoridade administrativa competente do Executivo, Legislativo e Judiciário. Não se confunde com o direito de representação, embora partilhem do mesmo fundamento constitucional e igual veículo de realização, sendo esta a denúncia solene, datada e subscrita por qualquer pessoa, de irregularidades ou abuso de poder ocorrentes no âmbito da Administração Pública, não prestando, portanto, para a defesa de interesses próprios ou difusos.

Tal direito serve, portanto, de fundamento legal a pretensões de qualquer pessoa, na defesa de direitos ou interesses individuais ou coletivos, dirigida a autoridade de qualquer dos Poderes, e mesmo como fundamento para conhecimento de recursos erroneamente interpostos no aspecto formal, ou ainda com tempestividade duvidosa (ARAUJO, 2010, p.1189).

4.3.2.4 Revisão Recursal

José dos Santos Carvalho Filho (2014, p.961) define como o instrumento de controle administrativo, em que eventuais interessados se insurgirem formalmente contra certos atos da Administração, lesivos ou não a direito próprio, alvitando a reforma de determinada conduta, por meio de recursos administrativos.

O recurso administrativo é provocação de reexame de uma decisão perante a mesma autoridade ou por outra hierarquicamente superior na estrutura administrativa. Tem-se, como exemplo, o pedido de reconsideração em virtude de revisão de decisão para a mesma autoridade com novos argumentos, o recurso hierárquico nos casos de pedido de reconsideração não providos ou decididos no prazo legal, ou ainda de decisão dos recursos sucessivamente interpostos às autoridades na escala ascendente de subordinação na pirâmide hierárquica, e ainda a revisão para reforma de decisão em casos de procedimentos administrativos findos, dos quais não caibam mais recurso hierárquico ou pedido de reconsideração. (ARAÚJO, 2010, p. 1186).

Para Diógenes Gasparini (2012, p.1042), o pedido de reconsideração não é considerado como verdadeiro recurso, é apenas um pedido formulado, por uma única vez, ou seja, não admite reapreciação, dirigido pelo interessado (quem tem direitos ou legítimos interesses afetados pela autoridade pública) à autoridade responsável, autora do fato, para que retire o ato do ordenamento jurídico ou o modifique segundo suas pretensões. Já o recurso administrativo hierárquico é pedido de reexame de ato ou decisão de agente ou órgão que o recorrente faz a agente superior, visando o seu desfazimento ou modificação.

Edmir Netto de Araújo dispõe acerca da interposição dos recursos, da seguinte forma:

O recurso, salvo norma especial, é interposto em 15 dias da ciência da decisão (art. 44), podendo a autoridade reconsiderá-la (art. 47. VI) e mesmo erroneamente designado, é conhecido (art. 45. fungibilidade dos recursos). O recebimento se dá normalmente no efeito devolutivo, salvo disposição específica, ou atribuição de efeito suspensivo pela autoridade, em caso de probabilidade de ineficácia prática da decisão (art. 46). O recurso sem efeito suspensivo não decidido em 120 dias do protocolamento (salvo ainda norma específica) é considerado rejeitado (art. 50) e, no caso de pedido de reconsideração (§1º), esse prazo é de 90 dias. Esgotada a instância administrativa, o ato não pode mais ser modificado pela Administração (art. 51), salvo anulação ou revisão, ou quando o ato for, por sua natureza, revogável (ARAÚJO, 2010, p.1188).

Por meio da representação os agentes do Estado podem denunciar irregularidades perante várias autoridades, como à própria autoridade responsável ou seus superiores para que se recomponha a legalidade. Essa averiguação difere da reclamação administrativa, pela qual o administrado deduz fundamentadamente, uma pretensão perante a Administração, objetivando o reconhecimento de direito ou correção de situação de lesão ou ameaça, como é previsto, por exemplo, na área federal, pelo Decreto n. 20.910/32 (ARAÚJO, 2010.p.1188).

4.3.2.5 Controle Social

Existem mecanismos jurídicos que, gradativamente, vão inserindo a vontade social como fator de avaliação para a criação, o desempenho e as metas a serem alcançadas no âmbito de algumas políticas públicas, ampliando o controle social sobre o Estado - Administração.

José dos Santos Carvalho Filho discorre as formas de controle social, da seguinte forma:

A efetivação do controle social pode ocorrer basicamente de duas formas. De um lado, o controle natural, executado diretamente pelas comunidades, quer através dos próprios indivíduos que as integram, quer por meio de entidades representativas, por associações, fundações, sindicatos e outras pessoas do terceiro setor. De outro, o controle institucional, exercido por entidades e órgãos do Poder Público instituído para defesa de interesses gerais da coletividade, como é o caso do Ministério Público, dos Procons, da Defensoria Pública, dos órgãos de ouvidoria e outros do gênero (CARVALHO FILHO, 2014, p.962).

O controle social é o exercido pela população por meio de representação e de petição aos órgãos públicos, pelos institutos jurídicos do habeas data, habeas corpus, mandado de segurança, individual e coletivo, pela ação popular e pela ação civil pública, conforme dispõe o inciso XXXIV do art. 5º da Constituição Federal e inciso LXXIII do mesmo artigo.

Celso Antônio de Mello (2013, p.953) ressalta a importância da Lei nº 4.898 de 09 de dezembro de 1995 que regula o direito de representação e o processo de responsabilidade administrativa, cível e penal onde qualquer pessoa pode suscitar o controle da administração pública em relação aos casos de abuso de autoridade.

Embora o controle seja atribuição estatal, Maria Sylvia Di Pietro (2013, p. 799) destaca o controle popular como o meio mais eficaz da Administração Pública. Alerta a necessidade da promulgação de lei exigida com a nova inserção do § 3º no art. 37

da Constituição Federal, após Emenda Constitucional nº 19 de 1998, para disciplinar as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, que se revelaria um efetivo instrumento de controle por parte do cidadão.

Por fim, cabe ressaltar que para que os meios de controles acima mencionados sejam efetivos precisam ser implementados e que os governantes adotem medidas concretas para fiscalizar sua própria administração no intuito de respaldar as normas constitucionais voltadas para tal finalidade.

4.3.3. Objetivos

Os controles internos das ações governamentais devem assegurar que não ocorram erros potenciais na execução dos programas e projetos, através do controle de suas prováveis causas visando à proteção do ativo de giro, a salvaguarda do patrimônio, a garantia da qualidade do serviço e promoção da eficiência dos recursos.

Para a INTOSAI (2007), as estruturas de controle interno são definidas como planos de uma organização, incluindo atitude gerencial, métodos, procedimentos e medidas que proporcionem uma segurança razoável de que os objetivos estão sendo alcançados. Estes objetivos compreendem:

- promover operações ordenadas, econômicas, eficientes e 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;
- “desenvolvimento e manutenção de dados financeiros e gerenciais confiáveis, revelando, razoavelmente, tais dados em relatórios oportunos” (INTOSAI, 2007, p.23).

Um dos objetivos específicos do sistema de controle interno compreende a execução das operações de maneira ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz.

As operações de uma entidade devem ser estruturadas metodicamente, com deferência aos princípios morais, com vistas à prevenção e detecção da fraude e da corrupção no setor público, gastando o mínimo de recursos para alcançar uma dada quantidade e qualidade de resultados, ou alcançar o máximo de resultado com uma dada qualidade e quantidade de recursos empregados, para que ao final se alcance os objetivos planejados (INTOSAI, 2007, p.24).

Outro objetivo do controle interno compreende o cumprimento das leis e regulamentos, tais como a lei orçamentária, tratados internacionais, leis para garantir

a administração correta, lei ou princípios contábeis, lei de direito civil e de proteção ambiental, regulamentos sobre as receitas fiscais, além de ações de combate à fraude e corrupção.

Por fim, outro objetivo fundamental do controle interno corresponde o cumprimento das obrigações de *accountability* que se refere ao processo, através do qual as organizações públicas e os indivíduos que as integram tornam-se responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e todos os aspectos de seu desempenho mediante o desenvolvimento, manutenção e disponibilização de informações financeiras e não financeiras confiantes e relevantes, e através da apresentação correta dessa informação em relatórios oportunos, destinados tanto ao público interno quanto ao público externo (INTOSAI, 2007, p.25).

Ana Maria Campos (2014, p.33), afirma que a maioria dos estudiosos norte-americanos acredita que o fortalecimento da *accountability* e o aperfeiçoamento das práticas administrativas andam juntos. A autora demonstra, ao explorar os requisitos essenciais do instituto, que este não é apenas uma questão de desenvolvimento organizacional ou de reforma administrativa, concluindo que a criação de mecanismos de controle burocráticos não têm se mostrado suficientes para tornar efetiva a responsabilidade dos servidores públicos. Envolve-se, portanto, uma necessidade de amadurecimento da cultura democrática de participação ativa dos cidadãos na cobrança de seus direitos, através de uma gestão eficiente do governo.

C Frederich Mosher (1968, p.7 apud Campos, 2014, p.33) apresenta *accountability* como sinônimo de responsabilidade objetiva ou obrigação de responder por algo, exigido de fora para dentro, sendo possível atribuir penalidades a quem falha no cumprimento de diretrizes legítimas.

Nesse sentido, complementa Ana Maria Campos (2014, p.33) que a inexistência de controle efetivo e de penalidades aplicáveis ao serviço público, enfraquece o ideal democrático do governo pelo povo, porque expõe os cidadãos aos riscos potenciais da burocracia. Os melhores mecanismos de controle burocrático - incluindo sistemas de recompensas e punições; práticas de avaliação do desempenho e estrita definição de autoridade e de responsabilidades não são suficientes para defender os abusos de poder.

Outros padrões de desempenho merecem consideração como a qualidade dos serviços, a maneira como tais serviços são prestados, a justiça na distribuição de

benefícios, como também na distribuição dos custos econômicos, sociais e políticos dos serviços e bens produzidos e o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas. Esses padrões da *accountability* governamental não são garantidos pelos controles burocráticos.

Ana Maria Campos (2014, p.34) critica, também, a avaliação da gestão realizada pelo próprio corpo burocrático do governo conforme a seguinte argumentação:

O modelo monocrático de autoridade (toda a autoridade concentrada no topo) somente leva a uma *accountability* ascendente (*upward accountability*) é demasiadamente limitada, pois pode servir aos interesses da minoria detentora do poder ou, quando muito, aos interesses dos burocratas. Estes são responsáveis perante seus superiores hierárquicos, dos quais certamente dependem para fazer avançar seus interesses pessoais, incluindo o progresso na carreira. A *accountability* ascendente não basta; não há garantia de que o mais eficiente, mais honesto e mais obediente dos servidores públicos tenha a visão nítida e adequada do público a que deve servir. (CAMPOS, 2014, p.34).

Podemos, portanto, inferir que o controle do governo, em qualquer de suas divisões, Executivo, Legislativo e Judiciário não deve se ater apenas a autoavaliação do desempenho de sua gestão, pois o controle real da efetividade de suas ações ocorre, apenas, com a fiscalização dos cidadãos no exercício ativo da cidadania, por partidos políticos sintonizados com seus eleitores e por uma opinião pública bem informada.

4.4 CONTROLE DO MÉRITO DO ATO ADMINISTRATIVO PELA ADMINISTRAÇÃO E PODER JUDICIÁRIO

Os elementos do ato administrativo podem ser vinculados, compreendendo a competência, forma, e finalidade e podem ser discricionários, quanto ao objeto e motivo do ato administrativo. O controle de mérito deste ato ocorre quando o poder judiciário ou qualquer outro ente tenta interferir nos elementos objeto e/ou motivo, ou seja, em relação à sua oportunidade e conveniência conferida ao gestor que possui a discricionariedade de escolher quais projetos e atividades serão desempenhadas de acordo com o interesse público.

O Supremo Tribunal Federal (STF) reconhece o poder de autotutela da atividade administrativa, conforme exposto na súmula a seguir:

A Administração Pública pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los por motivos de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. (BRASIL, STF, Súmula nº 473).

Meirelles (2017, p.741) ensina que é necessária para a realização efetiva do controle administrativo a fiscalização hierárquica dos órgãos superiores sobre os inferiores na mesma administração a partir da supervisão, coordenação, orientação, fiscalização, aprovação, revisão e correção das atividades controladas e os recursos administrativos pressupondo o reexame do ato pela própria Administração Pública.

Todo ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, está sujeito ao controle de legitimidade pelo Poder Judiciário, compreendendo os aspectos de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, motivação, dentre outros (CUNHA, 2011, p. 48).

Segundo Odete Medauar (2010, p.406), o controle jurisdicional da Administração, repressivo ou corretivo, desencadeado por provocação pública, abarca a apreciação, efetuada pelo Poder Judiciário, sobre atos, processos e contratos administrativos, atividades, operações materiais e mesmo a omissão ou inércia da Administração.

Celso Antônio de Mello (2013, p. 951), afirma que a Administração Pública sujeita-se a múltiplos controles dos seus atos, em relação aos aspectos de conveniência e oportunidade e de legitimidade, por parte do aparelho integrante do Poder Executivo, o chamado controle interno, ou por parte dos órgãos alheios à Administração, denominado de controle externo, com o intuito de impedir o descumprimento dos seus objetivos, que desatenda as balizas legais e ofenda interesses públicos ou particulares.

A afirmativa de que o mérito administrativo não comporta controle por parte do poder Judiciário e de que a escolha realizada pelo administrador deve ser insuscetível de revisão deve ser relativizada, já que a discricionariedade consiste numa autonomia limitada do administrador. O controle, portanto, deve verificar se o agente procedeu nos limites da competência recebida, nos moldes do procedimento administrativo necessário e com razoabilidade nas decisões, de acordo com a finalidade buscada (JUSTEN FILHO, 2014, p.262).

É pacífico na doutrina e jurisprudência a existência de casos em que o Poder Judiciário também, pode realizar o controle do mérito do ato administrativo. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) admite que o controle jurisdicional é amplo, não se limitando apenas aos aspectos legais, como exemplificado na decisão proferida em 09 de fevereiro de 2010, pelo relator o Min. Napoleão Nunes Maia Filho, como se observa no trecho da ementa, transcrito abaixo:

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SERVIDOR PÚBLICO. PROFESSORA ADJUNTA DO ENSINO FUNDAMENTAL DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. APRESENTAÇÃO DE DIPLOMA FALSO COM O OBJETIVO DE OBTER VANTAGENS FINANCEIRAS E FUNCIONAIS. DEMISSÃO. DOLO NÃO COMPROVADO. DESCONHECIMENTO DA FALSIDADE DO DOCUMENTO. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE. PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA. PARECER DO MPF PELO DESPROVIMENTO DO RECURSO. RECURSO PROVIDO, PORÉM. 1. Por força dos princípios da proporcionalidade, dignidade da pessoa humana e culpabilidade, aplicáveis ao Regime Jurídico Disciplinar de Servidor Público e mesmo a qualquer relação jurídica de Direito Sancionador, não há juízo de discricionariedade no ato administrativo que impõe sanção a Servidor Público em razão do cometimento de infração disciplinar, de sorte que o controle jurisdicional é amplo, não se limitando, portanto, somente aos aspectos formais. Precedente. (STJ, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 09/02/2010, T5 - QUINTA TURMA).

Podemos obter entendimento similar de que o Poder Judiciário pode controlar o mérito do ato quando a Administração extrapola os limites da razoabilidade, conforme trecho da ementa proferida pelo STJ, transcrito abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. IPI. ALÍQUOTA ZERO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA COMPOSIÇÃO QUÍMICA DA MATÉRIA-PRIMA UTILIZADA NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS. REQUERIMENTO DE PROVA PERICIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DEFERIMENTO OU INDEFERIMENTO. PODER DISCRICIONÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ART. 18 DO DECRETO N. 70.235/72. POSSIBILIDADE DE CONTROLE PELO JUDICIÁRIO. 2. Hoje em dia, parte da doutrina e da jurisprudência já admite que o Poder Judiciário possa controlar o mérito do ato administrativo (conveniência e oportunidade) sempre que, no uso da discricionariedade admitida legalmente, a Administração Pública agir contrariamente ao princípio da razoabilidade. Lições doutrinárias. 3. Isso se dá porque, ao extrapolar os limites da razoabilidade, a Administração acaba violando a própria legalidade, que, por sua vez, deve pautar a atuação do Poder Público, segundo ditames constitucionais (notadamente do art. 37, caput). 8. Recurso especial não provido. (STJ, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 06/11/2008, T2 - SEGUNDA TURMA).

Marçal Justen Filho (2014, p.1202), define o controle de mérito como a revisão do conteúdo da decisão administrativa, tal como se passa, no caso da revisão pelo Poder Judiciário, da rescisão de um contrato por inconveniência. Afirma, ainda que apesar do direito reconhecer ao agente o poder de realizar escolhas, segundo a própria avaliação de conveniência e oportunidade, é cabível verificar se o sujeito adotou todas as precauções necessárias para a prática adequada do ato e se orientou a sua conduta em busca das finalidades previstas pela ordem jurídica.

Pode-se inferir, portanto, que a doutrina e jurisprudência admitem a legitimidade da análise jurisdicional do mérito do ato administrativo, quando os administrados extrapola a finalidade pública a ser alcançada, em virtude da hermenêutica

sistemática dada aos princípios constitucionais que guiam a Administração Pública, onde o juiz cumpre seu papel em resguardar os preceitos constitucionais.

4.5 BOAS PRÁTICAS DE CONTROLE PARA A GOVERNANÇA PÚBLICA

A governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. Enquanto a gestão é inerente e integrada aos processos organizacionais, sendo responsável pelo planejamento, execução, controle, ação, enfim, pelo manejo dos recursos e poderes colocados à disposição de órgãos e entidades para a consecução de seus objetivos, a governança provê direcionamento, monitora, supervisiona e avalia a atuação da gestão, com vistas ao atendimento das necessidades e expectativas dos cidadãos e demais partes interessadas. (TCU, 2013, p.18-21).

O referencial básico de governança pública, editado pelo TCU, propõe aferição do nível de governança de um órgão público, através de quatro níveis de análise: os mecanismos de governança, os componentes, as práticas e os itens de controle. Em relação aos itens de controle, que corresponde ao objeto de pesquisa deste trabalho, subdivide em três componentes a seguir detalhados.

4.5.1 Gestão de riscos e controle interno

O desafio da governança nas organizações do setor público é determinar qual o nível de risco aceitável na busca do melhor valor para os cidadãos e demais partes interessadas, o que significa prestar serviço de interesse público de forma eficaz e efetiva, onde os controles internos devem ser implementados pelos gestores para mitigar esses riscos. Compreendem um processo integrado e dinâmico estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos, para evitar perdas, mau uso e dano. O referencial básico de governança do TCU (2013, p.40) recomenda as seguintes práticas:

Prática C1.1. Fomentar a cultura de gestão de riscos como fator essencial para implementar a estratégia, tomar decisões e realizar os objetivos da organização.

Prática C1.2. Estabelecer política e estrutura integrada de gestão de riscos e controle interno.

Prática C1.3. Assegurar que a gestão de riscos e o controle interno sejam parte integrante dos processos organizacionais.

Prática C1.4. Considerar os riscos que têm impacto sobre outras organizações públicas e demais partes interessadas e comunicar, consultar e compartilhar informações regularmente com essas partes.

Prática C1.5. Monitorar e analisar a gestão de riscos e o sistema de controle interno, a fim de assegurar que sejam eficazes e apoiem o desempenho organizacional.

4.5.2 Auditoria interna

A auditoria interna auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, controle e governança, por meio de averiguação da eficácia dos controles internos implantados pelos gestores, processo de gestão de risco e a governança da organização. Trata-se de uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. O referencial básico de governança do TCU recomenda as seguintes práticas:

Prática C 2.1. Estabelecer estatuto que defina o propósito, a autoridade e a responsabilidade da auditoria interna.

Prática C 2.2. Prover condições para que a auditoria interna seja independente e para que os auditores internos sejam proficientes, atuem de forma objetiva e com zelo profissional ao executar seus trabalhos.

Prática C 2.3. Garantir que seja desenvolvido e mantido um programa de garantia de qualidade e melhoria da auditoria interna, compreendendo todos os aspectos da atividade.

Prática C 2.4. Assegurar que a auditoria interna adicione valor à organização (TCU, 2013, p.41).

4.5.3 *Accountability* e transparência

A implementação do sistema de governança efetivo ocorre a partir de um ambiente de transparência com inclusão de mecanismos de prestação de contas do desempenho econômico-financeiro e de demais fatores que norteiam a ação gerencial para garantir a adequada *accountability* que compreende a, responsabilização dos membros das organizações públicas. O referencial básico de governança pública do TCU destaca as seguintes práticas eficazes:

Prática C3.1. Publicar relatórios periódicos de desempenho dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com os princípios de *accountability*.

Prática C3.2. Publicar, juntamente com os relatórios periódicos, parecer da auditoria interna quanto à confiabilidade das informações prestadas, a regularidade das operações subjacentes e o desempenho das operações.

Prática C3.3. Publicar a decisão quanto à regularidade das contas proferida pelo órgão de controle externo.

Prática C3.4. Publicar eventuais avaliações da adequação e do desempenho dos sistemas de governança e de gestão realizadas pelos órgãos de controle externo.

Prática C3.5. Avaliar, periodicamente, o grau de satisfação das partes interessadas com as estratégias e ações da organização, a satisfação quanto a serviços e produtos fornecidos, assim como avaliar a imagem, a reputação e a confiança do público na organização.

Prática C3.6. Comprometer-se com a transparência da organização às partes interessadas, admitindo-se o sigilo, como exceção, nos termos da lei.

Prática C3.7. De ofício, garantir que sejam apurados os fatos com indício de irregularidade ou contrários à política de governança, promovendo a responsabilização em caso de comprovação (TCU, 2013, p.41).

4.6 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Jose Osvaldo Glock (2013, p.29) define o sistema de controle interno:

Conjunto de atividades de controle exercidas em todos os níveis e em todos os Poderes e entidades da estrutura organizacional, das Administrações Direta e Indireta, compreendendo particularmente:

I - o controle exercido diretamente pelos diversos níveis de chefia objetivando o cumprimento dos programas, metas e orçamentos e a observância à legislação e às normas que orientam a atividade específica da unidade;

II- o controle, pelas diversas unidades da estrutura organizacional, da observância à legislação e às normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

III- o controle sobre o uso e guarda dos bens pertencentes ao Município, efetuado pelos órgãos próprios;

IV- o controle orçamentário e financeiro sobre as receitas e as aplicações dos recursos, efetuado pelos órgãos dos Sistemas de Planejamento e Orçamento e de Contabilidade e Finanças;

V - o controle exercido pela Unidade de Coordenação de Controle Interno destinado a avaliar a eficiência e eficácia do Sistema de Controle Interno do Município e a assegurar a observância dos dispositivos constitucionais.

Os municípios e demais órgãos públicos ao instrumentalizem o seu Sistema de Controle Interno designarão a figura do responsável pelo órgão central do Sistema de Controle Interno ou pela Unidade de Coordenação do Controle Interno (UCCI), formalmente constituída, a qual, por imposição legal, deverá assumir, também, o exercício de alguns controles relevantes e desenvolver a atividade de auditoria interna. A responsabilidade básica dessa unidade central é a de promover e coordenar o funcionamento do Sistema, exercer alguns controles essenciais e avaliar a eficiência e eficácia dos demais controles, e desta maneira, apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Já a responsabilidade pelo

exercício das atividades de controle inerentes às suas atribuições recai sobre as diversas unidades da estrutura organizacional (GLOCK, 2013, p.31).

4.6.1 Orientações para o planejamento e implementação das atividades do Sistema de Controle Interno

A base para o processo de implementação das atividades de controle interno no município está na lei que dispõe sobre o sistema de controle interno do município, enquanto que nos poderes e órgãos estaduais, a referência é a lei que trata da matéria, e que lhes seja aplicável, uma vez promulgada, o primeiro passo a ser tomado é promover sua ampla divulgação ao longo da estrutura organizacional e em paralelo definir a estrutura mínima necessária para o funcionamento da Unidade de Coordenação do Controle Interno (UCCI) ou equivalente. Uma vez designado o titular da unidade central, a este cabe assumir o processo de implementação das atividades de controle, através do estabelecimento de um plano de ação. Uma das primeiras atividades a ser desenvolvida, será a elaboração da minuta do decreto de regulamentação da Lei que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Município, ou do equivalente ato administrativo. No caso dos Poderes e órgãos do Estado, serão definindo o papel e a responsabilidade da unidade que funcionará como órgão central do Sistema, assim como, das diversas unidades da estrutura organizacional, no processo de controle, os sistemas administrativos e respectivos órgãos centrais. Será estabelecido prazo para a identificação dos pontos de controle e elaboração dos respectivos fluxogramas e descrição das rotinas (instruções normativas) para cada um dos sistemas administrativos além de estabelecer as regras gerais para a atividade de auditoria interna e a obrigação da elaboração do respectivo manual e do plano anual de atividades (GLOCK, 2013, p.45-48).

4.6.1.1 Atividades a serem desenvolvidas para o funcionamento do Sistema

O sucesso das atividades de controle interno dependerá da clara definição das competências e responsabilidades, tanto do órgão central, como das unidades executoras (órgãos setoriais) do sistema, que compreendem as diversas unidades integrantes da estrutura organizacional. Três grandes grupos de conjuntos de atividades serão desempenhadas:

Atividades de apoio: acompanhamento/interpretação da legislação - orientação na definição das rotinas internas e dos procedimentos de controle (instruções normativas) -- orientação à Administração - relacionamento com o Controle Externo etc.

Atividades de controle interno: exercício de alguns controles considerados de extrema relevância, tais como: revisão sistemática do cálculo dos percentuais de limites mínimos ou máximos de despesas, impostos pela Constituição Federal; avaliação dos resultados da gestão e outros macrocontroles.

Atividades de auditoria interna: realização de auditorias contábeis, operacionais, de gestão e de tecnologia da informação em todas as áreas da administração direta e indireta, conforme planejamento e metodologia de trabalho, objetivando aferir a observância dos procedimentos de controle e, se for o caso aprimorá-los (GLOCK, 2013, p.49).

De imediato, porém, a UCCI exercerá um dos principais controles a verificação sistemática da observância aos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, em relação ao cumprimento das metas fiscais e das prioridades estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e a obtenção dos resultados previstos nos programas constantes do Plano Plurianual (PPA), que através dos indicadores de avaliação definidos no próprio programa, mostrarão se os objetivos e metas propostas serão atingidos, uma vez que, a mando da Constituição Federal, um dos objetivos da fiscalização exercida pelo controle externo e controle Interno, é aferir a eficiência da gestão, e esta somente pode ser medida em função dos resultados que obtém.

Cabe lembrar, no entanto, que o papel principal da UCCI, como órgão central, é coordenar e supervisionar o funcionamento do sistema de controle interno, e validá-lo mediante o procedimento de auditorias internas. Assim, deve evitar a assunção de procedimentos de controle rotineiros, em nível operacional, que ficam mantidos nas diversas unidades, executando tão somente aqueles mais relevantes, ainda que se caracterize numa espécie de "controle dos controles".

O terceiro conjunto de atividades é a auditoria interna que compreende a avaliação independente da adequação e eficácia do Sistema de Controle Interno da organização, traduzindo-se em serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um elemento de controle que mede e avalia os demais controles. O produto desse trabalho deve ser traduzido em relatórios contendo recomendações para o aprimoramento dos controles e quando for o caso orientações à Administração, quanto às medidas a serem adotadas, diante da constatação de irregularidades ou ilegalidades. Tomando-se como base os próprios princípios do controle interno, um dos primeiros trabalhos a ser desenvolvido, preferencialmente por comissão especial para tal fim designada, coordenada pelo titular da UCCI é a realização de um

diagnóstico inicial, ou um levantamento, mesmo que superficial, sobre como o Município, Poder ou Órgão vem operando, em relação à estrutura organizacional quanto à sua adequação clara distribuição das atribuições; equipe de trabalho, em relação à sua qualificação, capacitação, grau de comprometimento e treinamento; delegação de poderes e definição de responsabilidades; segregação de funções-chaves; organização da legislação municipal e existência de instruções devidamente formalizadas; existência de controle sobre os aspectos e operações mais relevantes; além do grau de aderência a diretrizes e normas legais. (Glock,2013, p 55).

4.6.2 Elementos necessários para a estrutura de um sistema de controle interno

O controle interno compreende cinco componentes inter-relacionados: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação e monitoramento que devem ser adotados no âmbito da organização pública para obtenção das ações eficazes e efetivas.

4.6.2.1 Ambiente de Controle

O ambiente de controle é a base de todo o sistema de controle interno, onde se fornece o conjunto de regras e estrutura necessária onde se estabelecem as estratégias e os objetivos, e na maneira pela qual os procedimentos de controle são estruturados. Nas diretrizes para as normas de Controle Interno do setor Público (INTOSAI, 2007, p.33-37), encontram-se definidos cinco elementos do ambiente propício para o seu êxito, detalhados a seguir.

A integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal determinam suas preferências e seus juízos de valor, os quais se traduzem em normas de conduta para todos os membros da organização.

A competência envolve o nível de conhecimento e habilidades necessárias para ajudar a assegurar uma atuação ordenada, ética, econômica, eficaz e eficiente, assim, como um bom entendimento das responsabilidades individuais relacionadas com o controle interno, em que se torna necessária a capacitação para aumentar a consciência dos servidores públicos sobre ações de controle interno e, em particular,

de operações éticas, além de ajudá-los a compreender os objetivos do controle interno e a desenvolver habilidades para saber lidar com dilemas éticos.

A filosofia da direção e seu estilo gerencial reflete uma atitude de apoio permanente ao controle interno, a independência, a competência e a liderança pelo exemplo, devendo ser um código de conduta de iniciativa da gerência, orientação e avaliação de desempenho, que apoiem os objetivos do controle interno e, em particular, as operações éticas.

A estrutura organizacional define as áreas fundamentais da entidade em relação à autoridade e à responsabilidade. A delegação de autoridade e a *accountability* se relacionam com a maneira pela qual a autoridade e a responsabilidade são delegadas dentro da entidade. Não pode haver delegação de autoridade ou *accountability* sem a formalização da informação. Por essa razão, devem ser definidas formas apropriadas de prestação de contas, em que será necessária uma unidade de controle interno que deve ser independente da gerência e que se reportará diretamente à autoridade máxima da organização.

As políticas e práticas de recursos humanos pessoal correspondem outro aspecto importante do controle interno. Um corpo de funcionários competente e confiável é necessário para um controle eficaz. Portanto, os métodos através dos quais as pessoas são contratadas, capacitadas, avaliadas, remuneradas e promovidas são aspectos importantes do ambiente de controle. As decisões de contratação devem, portanto, assegurar que os indivíduos tenham a integridade, a formação e a experiência necessárias para realizar suas tarefas e que se promova a capacitação formal, em serviço e sobre a ética. Dirigentes e funcionários que possuam uma boa compreensão do controle interno e que estejam dispostos a assumir responsabilidades são vitais para um controle efetivo.

A administração dos recursos humanos também possui um papel essencial na promoção de um ambiente ético, desenvolvendo o profissionalismo e fortalecendo a transparência nas práticas diárias. Isso se torna visível nos processos de recrutamento, avaliação e promoção, os quais devem estar baseados em méritos. Assegurar a transparência nos processos de seleção, publicando tanto as regras de recrutamento quanto as vagas disponíveis, também ajuda a ter uma administração ética dos recursos humanos.

4.6.2.2 Avaliação de risco

Uma vez que as condições governamentais, econômicas, industriais, regulatórias e operacionais estão continuamente mudando, o ambiente de controle de qualquer organização, também, está em constante mudança, e os objetivos prioritários e a consequente importância dos riscos serão transformados e modificados. (INTOSAI, 2007, p.38-39)

Os objetivos organizacionais devem ser definidos antes que a gerência identifique os riscos que poderiam afetar a sua consecução e realize as ações necessárias para administrar esses riscos. Isso significa manter um processo permanente de avaliação e gestão de impactos de risco, de forma que o custo seja razoável, e possuir um corpo de funcionários com as habilidades necessárias para identificar e mensurar os riscos potenciais. Os procedimentos de controle interno são uma resposta ao risco, na medida em que estão planejados para limitar as incertezas do resultado que tenha sido definido. (INTOSAI, 2007, p.39-40)

O fundamental para a avaliação de riscos é a existência de um processo permanente para identificar a mudança de condições (ciclo de avaliação de risco) e adotar as medidas necessárias. Os mapas de risco e os respectivos controles devem ser regularmente revisados e reconsiderados para assegurar que o perfil de risco continua a ser válido, que as respostas permanecem apropriadamente escolhidas e proporcionais, e que os controles para mitigá-los continuam sendo efetivos, à medida que os riscos se modificam ao longo do tempo. (INTOSAI, 2007, p.41-43)

4.6.2.3 Procedimentos de controle

Os procedimentos de controle são políticas e ações estabelecidas para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade. Devem existir em toda a organização, em todos os níveis e funções. Eles incluem os procedimentos de autorização e aprovação, a segregação de funções (autorização, execução, registro, controle), controles de acesso a recursos e registros, verificações, conciliações, avaliação de desempenho operacional, avaliação das operações, processos e atividades, supervisão (alocação, revisão e aprovação, orientação e capacitação) (INTOSAI, 2007, p.44-45).

4.6.2.4 Informação e a comunicação

A habilidade da administração de tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação, o que implica que essa deva ser apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.

Uma condição prévia para a informação confiável e relevante sobre as transações e eventos é o registro imediato e sua classificação adequada. A informação relevante deve ser identificada, armazenada e comunicada de uma forma e em determinado prazo, que permita que os funcionários realizem o controle interno e suas outras responsabilidades (comunicação tempestiva às pessoas adequadas). Por esse motivo, o sistema de controle interno propriamente dito e todas as transações e eventos significativos devem ser completamente documentados (INTOSAI, 2007, p.55).

A administração deve se manter bem informada sobre o desempenho, o desenvolvimento, os riscos e o funcionamento do controle interno, além de outros temas e eventos relevantes. Do mesmo modo, a administração deve manter seu corpo técnico bem informado, fornecer *feedback* e orientações, quando necessárias. Além das comunicações internas sobre a importância e a relevância de um controle interno eficaz, a administração deve assegurar que existam meios adequados de se comunicar e obter informações de entes externos, uma vez que as comunicações externas podem fornecer insumos que tenham impacto significativo na extensão em que a organização alcança seus objetivos (INTOSAI, 2007, p.55).

4.6.2.5 Monitoramento

O monitoramento do controle interno busca assegurar que os controles funcionem como o previsto e que sejam modificados apropriadamente, conforme mudanças nas condições. O monitoramento deve também avaliar se, no cumprimento da missão da entidade, os objetivos gerais propostos na definição de controle interno estão sendo alcançados. Isso é obtido através das atividades de monitoramento contínuo, avaliações específicas, ou uma combinação de ambas, de modo a poder ajudar a assegurar que o controle interno continue sendo aplicável a todos os níveis e

através de toda a entidade, e que o mesmo alcance os resultados desejados (INTOSAI, 2007, p.60).

O monitoramento do controle interno deve incluir políticas e procedimentos que busquem assegurar que os achados de auditoria e outras avaliações sejam adequados e prontamente resolvidos. Os gerentes devem analisar oportunamente os achados de auditoria e outras avaliações, incluindo aquelas que evidenciam deficiências e recomendações apontadas pelos auditores e outros avaliadores das operações dos departamentos; determinar as ações corretivas, em resposta aos achados e recomendações das auditorias e avaliações e completar, dentro dos parâmetros estabelecidos, todas as ações que corrijam ou resolvam os problemas trazidos ao seu conhecimento. (INTOSAI, 2007, p.61)

4.6.3 - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

O regime constitucional da estrutura do controle interno encontra-se previsto, fundamentalmente, nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal. Estes dispositivos legais determinam a obrigatoriedade de um sistema de controle interno para cada um dos três Poderes, em todos os entes da Federação, exceto os municípios que conforme o art.31 da Constituição, o controle interno será exercido, em todos os Poderes, pelo sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal. Destaque-se, entretanto, que, apesar de decorridos mais de vinte anos de sua publicação, essa disposição constitucional ainda não foi integralmente cumprida.

O Sistema de Controle Interno de que trata o art. 74 da Constituição da República compreende o conjunto dos órgãos ou o conjunto de controles internos da Administração Pública, tal como os Poderes Legislativo e Judiciário que devem manter um sistema integrado por mecanismos de comunicação própria, visando ao controle global, devendo cada órgão controlar as atividades por ele desenvolvidas, aspirando à execução dos programas que lhe concernem bem como a observância das normas legais e constitucionais pertinentes (MELLO, 2013, p.955).

Além da Carta Magna, a Lei nº 4.320/1964, que estabelece as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos públicos, em seu art. 76, prevê a necessidade do controle interno exercido então pelo Poder Executivo, e atualmente exigido no âmbito dos demais Poderes, em decorrência da expressa disposição constitucional nesse sentido.

Acrescente-se que outros dispositivos legais referem-se ao órgão de controle interno, conferindo-lhe determinadas atribuições e responsabilidades. Como, por exemplo, o art. 59, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que, determina que o sistema de controle interno de cada Poder será o responsável pela fiscalização do cumprimento das normas da Lei de Responsabilidade Fiscal, na forma que determina.

No Poder Executivo Federal, nas esferas de governo, cumpriu-se o disposto no art. 74 da Carta de 88, instituindo, por meio de lei ordinária, o sistema de controle interno, para fazer a fiscalização permanente da gestão dos recursos públicos.

O sistema de controle interno está disciplinado e organizado de forma mais detalhada no âmbito do Poder Executivo Federal, através da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 que organizou e disciplinou os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do Poder Executivo Federal. De acordo o art. 22, da referida lei, verifica-se a utilização do conceito de controle por meio de órgãos na Administração Pública Federal ao estruturar o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal e subdividi-lo em órgão central, órgãos setoriais, unidades setoriais e unidades regionais do órgão central. A consolidação no âmbito federal foi feita com o manual do sistema de controle interno, através da Instrução Normativa nº 01/SFC/2001, e o Decreto nº 4.304 de 2002, incluindo a Controladoria Geral da União(CGU), como órgão máximo de orientação normativa e supervisão técnica do Sistema de Controle Interno.

A Secretaria Federal de Controle Interno é o órgão central de controle. Todos os órgãos do poder público estão sujeitos à fiscalização daquela secretaria, com exceção dos órgãos setoriais do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil.

O art. 22, em seu parágrafo 5º, estabelece que os órgãos setoriais ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados.

O órgão central e os órgãos setoriais medem a eficiência do administrador e da organização que dirige, com o propósito de averiguar se prestaram, efetivamente, os serviços que lhes compete. E, quando não se produzem resultados satisfatórios, é

por meio desses órgãos que se identificam as razões e procuram-se os meios para correção.

Com a intenção de avançar no tratamento das situações geradas pelo confronto entre interesses públicos e privados, criou-se por meio do Decreto nº. 4.923, de 18 de dezembro de 2003, o Conselho da Transparência e Combate à Corrupção, órgão colegiado e consultivo vinculado à Controladoria Geral da União (CGU), com a finalidade de sugerir e debater medidas de aperfeiçoamento dos métodos e sistemas de controle e incremento da transparência na gestão da administração pública, bem como as estratégias de combate à corrupção e à impunidade.

Através do Decreto nº. 5.683, de 24 de janeiro de 2006, foi aprovada a nova estrutura da Controladoria Geral da União, composta pela Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas e Corregedoria Geral da União.

Após a publicação do referido Decreto, a CGU assumiu a função de órgão central do Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, instituído pelo Decreto nº 5.480, de 30 de junho de 2005. Diante disso, no presente momento a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas concentra as atividades de prevenção da corrupção e promoção da transparência.

No desempenho das atividades de auditoria e fiscalização, a CGU, realiza as auditorias anuais de avaliação e gestão; auditorias especiais; fiscalização diversas formalizadas através de denúncias e a partir de sorteios (convênios com municípios que recebem verbas federais) e elaboração do balanço-geral da União.

No tocante as atividades de correição, a CGU, apura denúncias e representações, recomenda sindicâncias e processos administrativos disciplinares; investiga sinais exteriores de riqueza ou evolução patrimonial incompatível com o rendimento dos agentes públicos (sindicância patrimonial) além de comunicar indícios de ilícitos a Auditoria Geral da União (AGU), Tribunal de Contas da União (TCU), Ministério Público (MP), Polícia Federal (PF) e Receita Federal.

4.6.4 - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual da Bahia

A Constituição do Estado da Bahia em seu art.89¹⁶ preconiza da mesma forma na Constituição Federal que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária,

¹⁶ Art. 89. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos Municípios, incluída a das entidades da administração indireta, quanto à legalidade, legitimidade,

operacional e patrimonial do Estado e dos Municípios, incluída a das entidades da administração indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções, renúncia de receitas e isenções fiscais, será exercida pela Assembleia Legislativa, quanto ao Estado, e pelas Câmaras Municipais, quanto aos Municípios, mediante controle externo e sistema de controle interno de cada Poder. Em seu art. 90¹⁷ dispõe as mesmas competências do Sistema de Controle interno da carta magna.

No Estado da Bahia, o sistema de controle interno, conforme exigido pelos dispositivos legais mencionados, ainda não se encontra devidamente organizado, detalhado e regulamentado em norma, de maneira a restar determinado e esclarecido, adequadamente, como seriam sua estrutura e funcionamento.

No âmbito do Poder Executivo do Estado da Bahia, diferente da maior parte dos estados brasileiros, como por exemplo, Maranhão, Piauí, Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas e Sergipe, não existe ainda uma Controladoria Geral que possa abrigar seus órgãos de controle interno e estabelecer diretrizes para suas ações de combate à corrupção e a improbidade administrativa.

Assim confirma Jorge de Carvalho(2012):

Decorridos aproximadamente 24 (vinte e quatro) anos da promulgação da Constituição Cidadã, o Poder Executivo do Estado da Bahia ainda não implantou uma unidade central de controle interno na sua estrutura administrativa, caracterizando-se como o único Estado do nordeste que, até o momento, não instituiu uma Controladoria Estadual (CARVALHO, 2012).

Ressalta-se que a inexistência de uma controladoria no Estado da Bahia foi motivo de ressalva, quando da avaliação das contas de 2010 do Governo pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia, registrado pelo Conselheiro Pedro Lino, no seu voto em separado, em que relatou a carência do Poder Executivo do Estado da Bahia da referida unidade central de controle interno com competência organizacional

economicidade, aplicação das subvenções, renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, quanto ao Estado, e pelas Câmaras Municipais, quanto aos Municípios, mediante controle externo e sistema de controle interno de cada Poder.

¹⁷ Art. 90. 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 do Estado;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração estadual, 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 do Estado;

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

compatível com sua importância, a exemplo do que se verifica na estrutura da União, objetivando coordenar e sistematizar essas atividades, além de destacar a necessidade de uma estrutura de pessoal tecnicamente capacitada e em quantidade compatível com a dimensão e complexidade das atividades nas unidades de auditoria interna existentes em autarquias e empresas estatais.

No que se refere a controle interno, a estrutura organizacional do Poder Executivo do Estado da Bahia, conta com um órgão de controle interno, vinculado à Secretaria da Fazenda(Sefaz), a Auditoria Geral do Estado(AGE), que, de acordo com o art. 7º, do Decreto nº 7.921 de 02 de abril de 2001, que aprova o Regimento da Secretaria da Fazenda, tem por finalidade proceder à análise e controle dos atos e fatos administrativos e financeiros dos órgãos da administração direta e entidades da administração indireta e inspecionar as atividades técnico-administrativas dos órgãos locais, regionais e sub-regionais, bem como coordenar a apuração de responsabilidade administrativa e dos ilícitos contra a Fazenda Pública Estadual, no âmbito da Secretaria da Fazenda. Porém, a AGE, não está definida como o órgão central de um sistema de controle interno.

Acrescente-se, também, que foram instituídas a Ouvidoria Geral do Estado(OGE), unidade administrativa vinculada ao Gabinete do Governador, que tem como finalidade receber, encaminhar e acompanhar denúncias, assim como representações contra o exercício negligente ou abusivo dos cargos, empregos e funções na Administração e a Corregedoria Geral do Estado subordinada à Secretaria da Administração do Estado da Bahia(Saeb) com a finalidade de fiscalizar e controlar a ação funcional e a conduta dos servidores públicos do Poder Executivo Estadual, como órgão central do Sistema de Correição Estadual.

Do mesmo modo, foi submetido à Assembléia Legislativa do Estado da Bahia o Projeto de Lei nº 16.942, de 03.12.2007, de autoria do Poder Executivo, propondo a criação da Controladoria Geral do Estado (CGE), subordinada diretamente ao Governador e do Sistema Estadual de Controle Interno do Poder Executivo, mas até o momento não teve o seu processo regular de aprovação finalizado.

Jorge de Carvalho (2012) afirma que a discussão do mencionado projeto, infelizmente, arrasta-se desde 2007 na Assembléia Legislativa, tendo recebido 22 (vinte e duas) emendas até 25/03/2009 em que o referido órgão apesar de ter a competência de apoiar o controle externo no exercício da sua missão institucional mantém-se inerte na avaliação do citado Projeto de Lei.

Ou seja, o Poder Executivo do Estado da Bahia não possui uma unidade central de controle interno, em nível de secretaria, a fim de coordenar e sistematizar as atividades pertinentes a esta função. Além disso, a AGE mantém-se subordinada à Secretaria da Fazenda.

Cabe, a este ponto, ressaltar que as diversas funções desempenhadas pelo controle interno formam um conjunto coerente e organizado de atividades que se integram, não como um ato único, mas sim como um processo com múltiplos aspectos. Por isso, geralmente, e inclusive na legislação, é referido como um sistema de controle interno, devido à complexidade e variáveis de desenvolvimento que envolvem os procedimentos de controle.

Conforme Resolução Regimental nº 12/93 do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, em seus art.110, 111 e 112¹⁸ define-se a estruturação e operacionalização do controle interno a serem realizadas no Estado da Bahia, através de acompanhamento e avaliação dos programas governamentais, das atividades de administração geral, da fiscalização da execução orçamentária, financeira e patrimonial e do assessoramento jurídico, a cargo, respectivamente, dos órgãos dos sistemas de planejamento, administração geral, administração financeira, contabilidade e de procuradoria, bem como das unidades especializadas integrantes

¹⁸ Art. 110 O controle interno, realizado através do acompanhamento e avaliação da execução dos programas governamentais, das atividades de administração geral, da fiscalização da execução orçamentária, financeira e patrimonial e do assessoramento jurídico, a cargo, respectivamente, dos órgãos dos sistemas de planejamento, administração geral, administração financeira, contabilidade e de procuradoria, bem como das unidades especializadas integrantes da estrutura das entidades da administração indireta, informará ao controle externo para instrução e decisão dos processos de competência do Tribunal.

Art. 111 O desempenho, nos termos constitucionais, dos órgãos de controle interno, para apoio, inclusive, ao Tribunal de Contas, permitir-lhes-á desincumbir-se das seguintes atividades:

I - verificar a integridade e a fidedignidade das informações de natureza contábil, financeira, econômica e operacional;

II - examinar os meios usados para proteger o ativo e, se necessário, comprovar sua existência real;

III - verificar se os recursos são aplicados de maneira econômica, eficiente e efetiva;

IV - verificar se os resultados da execução dos programas governamentais correspondem aos objetivos e metas estabelecidas, caracterizando, se for o caso, a responsabilidade de seus gestores.

Parágrafo único - A inexistência de auditoria interna nos órgãos e entidades da administração direta e indireta não exclui a obrigatoriedade de revisão e avaliação dos sistemas de controle através da Auditoria Geral do Estado, de servidores especializados ou de auditores privados.

Art. 112 Os órgãos e entidades da administração direta e indireta manterão à disposição do Tribunal de Contas, devidamente organizados, relatórios de avaliação dos sistemas de controle interno referentes aos semestre anterior, indicando, inclusive as providências adotadas para sanar possíveis deficiências.

Parágrafo único - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, darão ciência ao Tribunal de Contas, no prazo de dez dias da ocorrência do fato ou de seu conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária.

da estrutura das entidades da administração indireta, informará ao controle externo para instrução e decisão dos processos de competência do Tribunal.

Em que pese exista previsão expressa na referida resolução do TCE dos órgãos possuírem um setor de controle interno para auxiliar na missão do controle externo, poucas unidades da Administração Pública Estadual, direta e indireta na Bahia, possuem em sua estrutura e regimento, unidades identificadas como auditoria interna, coordenação de controle interno ou outra designação qualquer, com a finalidade e competência referentes às funções e responsabilidades de controle interno. Estas unidades de controle interno restringem-se na estrutura do Estado apenas a Secretaria de Saude do Estado da Bahia (Sesab), Secretaria de Desenvolvimento Social(Sedes), Superintendência de Construções do Estado da Bahia(Sucab), Companhia de Desenvolvimento Urbano do Estado da Bahia(Conder), Departamento de Infraestrutura de Transportes do Estado da Bahia (Derba), Empresa Baiana de Desenvolvimento Agrícola (EBDA), Companhia de Engenharia Ambiental e Recursos Hídricos da Bahia(Cerb) e a Polícia Militar da Bahia (PM/Ba).

Comparando-se à esfera federal, nota-se que o Estado da Bahia em sua atuação correicional, está voltada apenas na apuração de faltas menores.Embora se constate nos últimos anos, a partir da constituição do sistema correicional, uma modificação de uma atuação originalmente reativa (corregedorias tradicionais) para uma atuação pró-ativa, planejada e articulada com os demais órgãos de controle dentro e fora do Estado, percebe-se a necessidade de ampliação de possibilidades de atuação e geração de valor agregado das ações com parcerias institucionais e com a utilização de novas tecnologias.

Neste contexto, torna-se imprescindível a regulamentação de um sistema de controle interno estadual na Bahia, no intuito de restarem definidas questões fundamentais e detalhadas normas que especifiquem os procedimentos para o seu adequado funcionamento, tendo em vista que a sua ausência constitui-se numa limitação para a função de controle da Administração Pública Estadual, principalmente, no que diz respeito à correta aplicação de recursos públicos, favorecendo a ocorrência de irregularidades e, até mesmo, o desvio de verbas públicas.

5. ESTUDO DE CASO – SUPERINTENDÊNCIA DE DESPORTOS DO ESTADO DA BAHIA

5.1 PERFIL DA INSTITUIÇÃO

A Superintendência dos Desportos do Estado da Bahia – Sudesb é uma autarquia estadual vinculada à Secretaria do Trabalho, Assistência Social e Esporte-SETRE, criada pela Lei Delegada nº 37, de 14.03.1983 e modificada pelas Leis nº 4.697 de 15 de julho 1987, 6.074, de 22 de maio de 1991, e 9.424, de 27 de janeiro de 2005, com personalidade jurídica de direito público, autonomia administrativa e financeira e patrimônio próprio, sujeita apenas ao controle finalístico de sua administração e da conduta de seus dirigentes.

Com base no Decreto de nº 9.361 de março de 2007, a instituição tem por competência: orientar, preparar, difundir e supervisionar a prática do desporto; planejar e executar a busca sistemática de talentos e fomentar sua formação; coordenar, supervisionar e subvencionar as entidades desportivas do Estado da Bahia, promover a administração e manutenção da Vila Olímpica da Bahia, bem como dos demais equipamentos esportivos e de lazer do Estado; promover a realização de competições esportivas; executar obras de interesse social e exercer outras atividades que visem à consecução de sua finalidade.

5.2 LEVANTAMENTO DAS INFORMAÇÕES

Esse trabalho possibilitou a coleta de informações acerca do sistema de controle interno dentro de um Órgão Estadual da Bahia, a Sudesb. Foi aplicado junto ao corpo diretivo da autarquia o questionário “Levantamento de Capacidade de Governança Pública” no âmbito do controle, elaborado pelo Tribunal de Contas da União, tendo como referência o ano de 2014, para levantar informações acerca do controle exercidos sobre as atividades da autarquia.

O diagnóstico final apresentado propiciou uma avaliação da governança atual da autarquia em relação ao controle, fornecendo subsídios para a tomada de decisões da autarquia.

5.3 RESULTADO DA PESQUISA

A partir da aplicação do questionário constatou-se que não existe um setor de controle interno na estrutura regimental da autarquia em que pese o corpo diretivo considere importante a sua implementação.

Pôde-se perceber que o nível de governança da Sudesb em relação ao item de controle é considerado baixo tendo em vista as constatações feitas a seguir.

Em relação ao componente “Gestão de riscos e controle interno” 100% das práticas recomendadas pelo Referencial Básico de Governança aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública de autoria do TCU não se apresentaram implementadas na autarquia, conforme quadro a seguir:

Boas Práticas de Controle- Referencial básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública	Respostas
C 1.1. Estabelecer estrutura de gestão de riscos.	
C 1.1.1 Diretrizes para gestão de riscos e estabelecimento de controles internos estão definidas, e incluem a definição da tolerância ao risco, de papéis e responsabilidades, de critérios de classificação de riscos. (*D)	Não há deliberação a respeito
C 1.1.2 O processo de gestão de riscos está implantado e contempla os seguintes componentes: ambiente de controle; fixação de objetivos; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; atividades de monitoramento. (*E)	Não há deliberação a respeito
C1. 1.3 Riscos críticos da organização estão identificados. (*D)	Não há deliberação a respeito
C1. 1.4 Controles internos para reduzir os riscos críticos identificados estão implantados. (*E)	Não há deliberação a respeito
C 1.1.5 Plano de continuidade, relacionado aos elementos críticos de sua área de atuação, está implantado. (*E)	Não há deliberação a respeito
C 1.1.6 A responsabilidade por coordenar a estrutura de gestão de riscos da organização está atribuída. (*D)	Não há deliberação a respeito
C1. 1.7 As instâncias internas de governança utilizam as informações resultantes do processo de gestão de riscos para apoiar seus processos decisórios. (*E)	Não há deliberação a respeito
C 1.2. Monitorar e avaliar a estrutura de gestão de riscos, a fim de assegurar que seja eficaz e contribua para a melhoria do desempenho organizacional.	
C1. 2.1 O monitoramento e a avaliação da estrutura de gestão de riscos são executados e consideram aspectos como: conformidade legal e regulamentar, boas práticas, alinhamento a estratégias da organização e seu desempenho global. (*E)	Não há deliberação a respeito
C 1.2.2 A estrutura de gestão de riscos é monitorada e avaliada pela mais alta instância interna de governança da organização. (*E)	Não há deliberação a respeito
C 1.2.3 Medidas visando o aprimoramento da estrutura de gestão de riscos são implementadas sempre que necessário. (*E)	Não há deliberação a respeito

Fonte: Questionário: TCU

Diante deste cenário denota-se uma fragilidade no controle interno do órgão uma vez que não existe um processo integrado e dinâmico estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão da entidade,

podendo comprometer a execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; o cumprimento das obrigações de *accountability*; o cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis e a salvaguarda dos recursos, para evitar perdas, mau uso e dano.

Em relação ao segundo componente do item de controle, Auditoria Interna, encontrou-se uma situação desfavorável para a autarquia, já que 100% das práticas recomendadas também se fizeram ausentes na gestão da autarquia conforme quadro a seguir:

Boas Práticas de Controle- Referencial básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública	Respostas
C 2.1. Estabelecer a função de auditoria interna.	
C 2.1.1 O propósito, a autoridade, o mandato e a responsabilidade da auditoria interna estão definidos em estatuto. (*D)	Não há deliberação a respeito
C 2.1.2 Normas estabelecem a posição da função de auditoria interna na organização, autorizam o acesso aos recursos organizacionais (p. ex. informações, acesso a sistemas) relevantes à realização do trabalho de auditoria e definem o escopo de suas atividades. (*D)	Não há deliberação a respeito
C 2.1.3 A função de auditoria interna está implantada. (*E)	Não há deliberação a respeito
C 2.1.4 A auditoria interna produz relatórios destinados às instâncias internas de governança. (*E)	Não há deliberação a respeito
C2.2. Prover condições para que a auditoria interna seja independente e proficiente.	
C2.2.1 A auditoria interna se reporta funcionalmente à mais alta instância interna de governança e administrativamente à alta administração. (*E)	Não há deliberação a respeito
C2.2.2 Diretrizes para o tratamento de conflitos de interesse (p. ex. não participação em atos de gestão) na função de auditoria interna estão definidas. (*D)	Não há deliberação a respeito
C2.2.3 As competências necessárias ao desempenho das responsabilidades da auditoria interna estão identificadas. (*D)	Não há deliberação a respeito
C2.2.4 Condições são providas para que os auditores internos possuam, coletivamente, as competências necessárias ao desempenho das atribuições da função de auditoria interna. (*E)	Não há deliberação a respeito
C2.3. Assegurar que a auditoria interna adicione valor à organização	
C2.3.1 Diretrizes para que a função de auditoria interna contribua para a melhoria dos processos de governança, de gestão e de gerenciamento de riscos e controles, utilizando abordagem sistemática estão definidas. (*D)	Não há deliberação a respeito
C2.3.2 Diretrizes para o planejamento dos trabalhos de auditoria interna estão definidas e levam em consideração os riscos relevantes para a organização. (*D)	Não há deliberação a respeito
C2.3.3 Objetivos, indicadores e metas de desempenho para a função de auditoria interna estão estabelecidos. (*D)	Não há deliberação a respeito
C2.3.4 Plano de auditoria interna, elaborado com base nos objetivos, riscos e metas da organização, está aprovado. (*D)	Não há deliberação a respeito
C2.3.5 Trabalhos de auditoria interna são executados em conformidade com as diretrizes e os planos definidos. (*E)	Não há deliberação a respeito
C2.3.6 O desempenho da função de auditoria interna é mensurado e avaliado com base nos indicadores e metas definidos. (*E)	Não há deliberação a respeito
C2.3.7 Medidas visando o aprimoramento da função auditoria interna são implementadas sempre que necessário. (*E)	Não há deliberação a respeito

Fonte: Questionário: TCU

A ausência de uma auditoria interna na Sudesb, conforme verificado acima compromete a solidez da autarquia uma vez que não dispõe de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, controle e governança, já que não se averigua a eficácia dos controles internos, processo de gestão de risco e a governança da organização.

Em relação ao item transparência e *accountability*, a prática de transparência da organização às partes interessadas, admitindo-se o sigilo, como exceção, nos termos da lei é atendida pela organização, ressalvando-se apenas a ausência de monitoramento e avaliação da satisfação das partes interessadas em relação aos serviços prestados. Percebe-se, também que a autarquia atende em grande parte ou totalmente a apuração de indícios de prática de indícios de irregularidades, promovendo a responsabilização em caso de comprovação.

Entretanto, pôde-se observar que nenhuma das práticas recomendadas são efetivadas em relação à prestação de contas da implementação e dos resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de *accountability*. Também não foi constatada a avaliação da imagem da organização e a satisfação das partes interessadas com seus serviços e produtos, conforme respostas no quadro a seguir:

Boas Práticas de Controle- Referencial básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública	Respostas
C3.1. Dar transparência da organização às partes interessadas, admitindo-se o sigilo, como exceção, nos termos da lei.	
C3.1.1 As necessidades de publicidade de informações decorrentes de exigências normativas e jurisprudenciais, e de demandas das partes interessadas estão identificadas. (*D)	Atende em grande parte ou totalmente
C3.1.2 Diretrizes da alta administração para abertura de dados, divulgação de informações relacionadas à área de atuação da organização e comunicação com as diferentes partes interessadas estão definidas. (*D)	Atende em grande parte ou totalmente
C3.1.3 O catálogo de informações às quais a organização se compromete a dar transparência ativa está definido e é acessível às partes interessadas. (*D)	Atende em grande parte ou totalmente
C3.1.4 As informações às quais a organização se compromete a dar transparência ativa estão acessíveis às partes interessadas. (*E)	Atende em grande parte ou totalmente
C3.1.5 As informações publicadas estão de acordo com as exigências normativas e jurisprudenciais. (*E)	Atende em grande parte ou totalmente
C3.1.6 A satisfação das partes interessadas com as informações providas é avaliada e monitorada. (*E)	Não há deliberação a respeito
C3.2. Prestar contas da implementação e dos resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de <i>accountability</i>.	Respostas
C3.2.1 Relatórios produzidos pela organização, relativos à implementação e aos resultados dos sistemas de governança e de gestão da organização, estão publicados. (*E)	Não há deliberação a respeito

C3.2.2 Informações produzidas por instâncias externas de governança, relativas à implementação e aos resultados dos sistemas de governança e de gestão da organização, estão publicados. (*E)	Não há deliberação a respeito
C3.2.3 As informações publicadas estão de acordo com as exigências normativas e jurisprudenciais. (*E)	Não há deliberação a respeito
C3.2.4 A satisfação das partes interessadas com o conteúdo e a qualidade da prestação de contas é avaliada e monitorada. (*E)	Não há deliberação a respeito
C3.3. Avaliar a imagem da organização e a satisfação das partes interessadas com seus serviços e produtos.	Respostas
C3.3.1 A satisfação das partes interessadas com serviços e produtos sob responsabilidade da organização é monitorada e avaliada. (*E)	Não há deliberação a respeito
C3.3.2 A imagem da organização perante as partes interessadas, em especial a confiança, é monitorada e avaliada. (*E)	Não há deliberação a respeito
C3.3.3 Ações de melhoria são implementadas com base nos resultados das avaliações. (*E)	Não há deliberação a respeito
C3.4. Garantir que sejam apurados, de ofício, indícios de irregularidades, promovendo a responsabilização em caso de comprovação.	Respostas
C3.4.1 Diretrizes para a apuração de irregularidades, incluindo desconformidades com o código de ética e de conduta e com diretrizes de governança e de gestão, estão definidas. (*D)	Atende em grande parte ou totalmente
C3.4.2 Indícios de irregularidades são apurados em conformidade com as diretrizes definidas. (*E)	Atende em grande parte ou totalmente
C3.4.3 Casos comprovados de irregularidades resultam na aplicação de sanções, em conformidade com as diretrizes definidas. (*E)	Atende em grande parte ou totalmente
C3.4.4 Casos comprovados de irregularidade resultam no encaminhamento tempestivo de informações para os órgãos de controle competentes. (*E)	Atende em grande parte ou totalmente

Fonte: Questionário: TCU

6. CONCLUSÃO

Transcorridos mais de 20 anos para a efetivação dos dispositivos constitucionais e legislações infraconstitucionais acerca do sistema de controle interno, o Estado da Bahia ainda não conseguiu implementá-lo, e na maioria das unidades da Administração Pública Estadual, direta e indireta, a exemplo da Sudesb em suas estruturas e regimentos, unidades identificadas como auditoria interna, coordenação de controle interno ou outra designação, com a finalidade e competência referentes às funções e responsabilidades de controle interno.

A importância da função de controle das atividades exercidas no âmbito da Administração Pública, torna-se extremamente necessária para garantir o desempenho regular, eficiente e eficaz das competências correspondentes às diversas unidades que compõem a sua estrutura organizacional.

A ausência de perspectivas de soluções tempestivas quanto ao estabelecimento de um sistema de controle interno regular e adequado na estrutura do Poder Executivo do Estado da Bahia compromete, assim, a eficácia e eficiência das ações governamentais.

Importante frisar que é imprescindível à Administração Pública Gerencial a função de controle e que a ausência de uma estrutura com tal objetivo fragiliza e limita o exercício dessa função. A criação da unidade de controle interno dentro da estrutura organizacional da Sudesb, como alternativa subsidiária, possibilitaria o alcance de efeitos positivos no seu desempenho operacional, assim como no que se refere à aplicação regular e eficiente dos recursos públicos destinados a autarquia e à prevenção de possíveis irregularidades.

Pôde-se perceber, a partir da aplicação dos questionários na autarquia, a necessidade de efetivação de um processo integrado e dinâmico estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança no cumprimento das obrigações de *accountability*; o cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis e a salvaguarda dos recursos, para evitar perdas, mau uso e dano. Além disso, faz-se necessária na estrutura regimental da instituição, um setor de auditoria interna com uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, controles internos e governança da organização.

Ademais, deve-se atentar para a prática da transparência da organização às partes interessadas, admitindo-se o sigilo, como exceção, nos termos da lei é atendida pela organização, visando a partir do monitoramento e avaliação da satisfação das partes interessadas o aprimoramento dos serviços prestados.

REFERÊNCIAS

_____. Decreto-Lei 200: promulgada aos 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <www.presidencia.gov.br.> Acesso: em 01.fev.2014.

_____. Decreto 9.361: promulgada aos 7 de março de 2007, Disponível em: http://www.sudesb.ba.gov.br/modules/mastop_publish/?tac=136.> Acesso: em 01.fev.2014.

_____. Lei complementar n. 4320: de 04 de maio de 2001. Disponível em: <www.presidencia.gov.br.> Acesso em 01.fev.2014.

_____. Lei complementar 101: promulgada aos 4 de maio de 200. Disponível em: <www.presidencia.gov.br.> Acesso em 01.fev.2014.

_____. Lei Delegada 37: promulgada aos 14 de março de 1983. Disponível em: <http://governo-ba.jusbrasil.com.br/legislacao/70038/lei-delegada-37-83>> Acesso em 01.fev.2014.

_____. Lei 10.180: promulgada aos de 6 de fevereiro de 2001. Disponível em: <www.presidencia.gov.br.> Acesso: em 01.fev.2014.

_____. Lei 6.074, promulgada aos 22 de maio de 1991, Disponível em: <<http://governo-ba.jusbrasil.com.br/legislacao/85731/lei-6074-91>.> Acesso: em 01.fev.2014.

_____. Lei 4.697: promulgada aos 15 de julho 1987, Disponível em: <<http://governo-ba.jusbrasil.com.br/legislacao/85798/lei-4697-87>> Acesso em: 01.fev.2014.

_____. Lei 9.424, de 27 de janeiro de 2005, Disponível em <http://governo-ba.jusbrasil.com.br/legislacao/85844/lei-9424-05>.> Acesso: em 02.fev.2014.

_____. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Resolução regimental nº 012/ 93. Normas de procedimento para o controle externo da administração pública, Disponível em: <www.presidencia.gov.br.> Acesso em: 01.fev.2014.

ARAÚJO, Edmir de Netto. **Curso de Direito Administrativo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BAHIA. Constituição do Estado da Bahia (1989), Disponível em < www.al.ba.gov.br/PlataoPHP/Uploads/26032014174251000000_constituicao_2014.pdf >. Acesso em 07 maio. 2014.

BALEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em < www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 07 maio. 2014.

CAMPOS, Ana Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Brasil, 24, jun. 2013. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049/8182>. Acesso em: 29 Out. 2014.

CARVALHO, Jorge de. **Controladoria Interna do Governo do Estado da Bahia: 24 anos de atraso**. Disponível em: <<http://jorgedecarvalho.blogspot.com.br/2012/02/controladoria-interna-do-governo-do.html>> Acesso em 27 nov.2014.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

COELHO, Daniela Mello. **Elementos essenciais ao conceito de administração gerencial**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 37, p.147, 2000.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Administrativo**.10.ed.Salvador: JusPodivm, 2011.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios**. São Paulo: Atlas, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

FILHO, Justen Marçal. **Curso de Direito Administrativo**, 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009.

FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 4. ed. ref. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009.

GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GLOCK, José Osvaldo. **Guia para a Implementação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública**. 22. ed. Curitiba: Juruá, 2013.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDITI INSTITUTIONS – INTOSAI. **Diretrizes para as Normas de controle Interno do setor público**. Organizacion Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores; Tradução de Cristina Maria da Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira, **Aspectos Administrativos Econômicos da Responsabilidade Fiscal-Transparência, Controle e Fiscalização da Gestão Fiscal**. In: CARDOSO, Jose Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes;

SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Orgs.). Curso de Direito Administrativo Econômico. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 583-594.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 132.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

_____. PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo estado**. in. Reforma do Estado e administração pública gerencial, Orgs. Bresser Pereira, Luiz Carlos & Spink, Peter., 4. ed. Rio de Janeiro. Editora Fundação Getúlio Vargas, 2001a.

_____. **Da administração pública burocrática à gerencial**. in. **Reforma do Estado e administração pública gerencial**, Orgs. Bresser Pereira, Luiz Carlos & Spink, Peter., 4. ed. Rio de Janeiro. Editora Fundação Getúlio Vargas, 2001b.

PESTANA, Márcio. **Direito Administrativo Brasileiro**. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2008.

PERNAMBUCO. Superior Tribunal de Justiça. T2 – (2ª TURMA) Recurso Especial Nº 778648/PE, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 06 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/diarios/busca?q=REQUERIMENTO+DE+PROVA+PERICIAL+NO+PROCESSO+ADMINISTRATIVO+FISCAL>>. Acesso em: 15 de ago. de 2013.

ROCHA, Lincoln Magalhães da. A função controle na Administração pública-Controle Interno e Externo. Fórum Administrativo, Belo Horizonte, v.1,n.2,2001

SÃO PAULO. Superior Tribunal de Justiça. T5 – (5ª TURMA) RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 24.584 - SP, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 09 de fevereiro de 2010. Disponível em: <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19156612/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-24584-sp-2007-0166749-2>> Acesso em: 15 de ago. de 2014.

SOUZA, Patrícia Cardoso Rodrigues de. **Controle da Administração Pública**. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho. Curso Prático de Direito Administrativo. 2 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO **Referencial Básico de Governança aplicável a órgãos e entidades de Administração Pública**. Brasília:TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, Coordenação Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste, 2013.

ANEXOS