

## CONTROLE GOVERNAMENTAL NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: O PAPEL DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE EXTERNO E INTERNO NO EXERCÍCIO DA FISCALIZAÇÃO DA ATIVIDADE FINANCEIRA

### GOVERNMENTAL CONTROL IN THE DEMOCRATIC STATE OF LAW: THE ROLE OF EXTERNAL AND INTERNAL CONTROL BODIES IN THE EXERCISE OF FINANCIAL ACTIVITY OVERSIGHT

Ana Luisa Siqueira de Paiva Ramos<sup>1</sup>

Karla Kellem de Lima<sup>2</sup>

Regys Rodrigues da Mota<sup>3</sup>

Ronaldo Rosa dos Santos Júnior<sup>4</sup>

#### RESUMO

O presente estudo aborda o controle dos atos do Estado sob a perspectiva da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e tem por escopo analisar como é realizado o acompanhamento do uso dos recursos públicos pelos entes da federação, considerando, para tanto, quais os instrumentos legais existem a disposição dos gestores para efetivar esse controle, bem como quem são os órgãos competentes para realizar tal aferição. São apresentados tópicos que visam explicar de onde surge o poder/dever de controle da atividade financeira do Estado e quais as normas e princípios que regem tal ação, bem como apresentar, resumidamente, os tipos de controle que se aplicam a essa modalidade de fiscalização (financeira) e apontar os órgãos responsáveis pelo monitoramento dos gastos do erário. Foram realizadas revisões bibliográficas e pesquisas em documentos, sites especializados e institucionais. Entre os autores utilizados, destacam-se: Mileski (2011); Guerra (2005) e Medauar (2014). Como principal resultado observou-se a evolução experimentada pelos mecanismos e órgãos de controle ao longo do tempo, tendo a Constituição Federal de 1988 desempenhado importante papel no fortalecimento do controle. Trouxe o estudo a constatação de que a coibição do cometimento de danos ao patrimônio público e ao erário, seja por intermédio do exercício do controle da atividade financeira do Estado, seja por outras vias, passa pelo amadurecimento ético do Estado e da sociedade civil.

**Palavras-chave:** Controle; Atividade financeira do Estado; Tribunais de contas.

---

<sup>1</sup> Acadêmico do curso de Perícia, Auditoria e Direito Tributário – Faculdade Araguaia. E-mail: analuisa.paiva@tcm.go.gov.br

<sup>2</sup> Docente na Faculdade Araguaia. Mestra em Desenvolvimento e Planejamento Territorial pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC-GO). Especialista em Gestão de Pessoas por Competências e Coaching pelo IPOG; especialista em Docência Universitária e especialista em Educação Ambiental pela PUC-GO. Graduada em Administração de Empresas pela UNIALFA e em Pedagogia pela PUC-GO. Orientadora do curso de Pós-graduação em Engenharia em Segurança do Trabalho – Faculdade Araguaia. E-mail: karlakellem@globo.com.

<sup>3</sup> Bacharel e licenciado em Ciências Sociais e Mestre em Sociologia pela Universidade Federal de Goiás. Professor nas áreas de Sociologia Política, Sociologia Econômica, Sociologia da Educação, Metodologia Científica e Gestão Governamental.

<sup>4</sup> Possui graduação em Comunicação Social - Habilitação Rádio e TV pela Universidade Federal de Goiás, graduação em Administração de Empresas - Faculdades Cambury e mestrado em Gestão de Patrimônio Cultural pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. E-mail: ronaldo@faculdadearaguaia.edu.br

## ABSTRACT

The present study deals with the control of State acts from the perspective of accounting, financial, budgetary, operational and patrimonial oversight, and has the purpose of analyzing how the monitoring of the use of public resources by the federation entities is performed, which legal instruments are available to managers to carry out this control, as well as who are the competent bodies to carry out such verification. Topics are presented to explain where the power / duty to control the financial activity of the State arises and what rules and principles govern this action, as well as briefly describe the types of control that apply to this type of supervision ( financial institutions) and to appoint the agencies responsible for monitoring the expenses of the treasury. Bibliographical reviews and research were carried out on documents, specialized and institutional websites. Among the authors used, we highlight: Mileski (2011); War (2005) and Medauar (2014). The main outcome was the evolution of mechanisms and control bodies over time, and the Federal Constitution of 1988 played an important role in strengthening control. The study brought to the conclusion that the prohibition of the commission of damages to the public patrimony and the treasury, whether through the exercise of control of the financial activity of the State or through other means, goes through the ethical maturation of the State and civil society.

**Key-words:** Control; Financial activity of the State; Courts of accounts.

## INTRODUÇÃO

As relações entre Estado e povo, isto é, entre o poder governante e a esfera privada de cada indivíduo, ao longo de toda a evolução do homem, sofreram profundas e importantes mudanças. Em especial durante e após o período iluminista, a sociedade ocidental experimentou grandes avanços no tocante ao exercício dos seus direitos, obrigando o, até então, absoluto poder do Estado, a limitar seu mando e arbítrio.

Nesse contexto histórico de desenvolvimento, o Estado deixou de representar as vontades e interesses de um soberano, ou de um grupo restrito de pessoas que sobre tudo exercia domínio, e passou a buscar, por intermédio dos novos mecanismos criados ao longo de muitas décadas, a realização das vontades e interesses de toda a coletividade, buscando ao fim, como objetivo maior a ser alcançado, a salvaguarda e a promoção do bem geral.

Dessa forma, sem que se pretenda aprofundar na análise do surgimento do Estado moderno no país, das suas nuances liberais e sociais e das práticas que o trouxeram até a configuração que conhecemos hoje, o atual Estado brasileiro, democrático e de direito, baseia-se em múltiplos pilares, entre os quais se encontram sua forma republicana de governo e seus

princípios norteadores, os quais denotam, acima de tudo, a exata compreensão de que todo o Estado e o poder nele investido são coisa pública, a ser usada com vistas únicas ao alcance do bem e dos interesses de seus governados. O desafio, como se pode imaginar, está em garantir que tal ideal seja, na prática, alcançado.

É exatamente nessa conjuntura, respaldados nas próprias estruturas valorativas e existenciais do Estado brasileiro, que surgem os instrumentos de controle dos atos estatais. Para assegurar que a realização dos serviços e atividades a que se propôs está de acordo com os princípios e normas definidos como fundamentais, o Estado possui e promove ferramentas para que ele próprio realize, assim como demais interessados, o acompanhamento e a verificação das condutas adotadas pelos órgãos componentes da sua estrutura administrativa.

Conquanto sejam todos os tipos de controle previstos no ordenamento pátrio e nas diversas doutrinas de extrema importância para o ideal funcionamento da estrutura do nosso Estado, o foco deste trabalho será, primordialmente, responder aos seguintes questionamentos: como funciona o controle exercido sobre a atividade financeira do Estado? Quem o exerce? Porque tal fiscalização não parece coibir, de modo suficiente, os desvios e incorreções praticadas no âmbito da administração pública?

O objetivo geral desta pesquisa é, portanto, analisar como é realizado o acompanhamento do uso dos recursos públicos pelos entes da federação, considerando, para tanto, quais os instrumentos legais há a disposição dos gestores para efetivar esse controle, bem como quem são os órgãos competentes para realizar tal aferição e, por fim, o que não tem funcionado.

A abordagem realizada neste trabalho tem como objetivos específicos: indicar de onde surge o poder/dever de controle da atividade financeira do Estado e quais as normas e princípios que regem tal ação; apresentar, resumidamente, os tipos de controle que se aplicam a essa modalidade de fiscalização (financeira) e apontar os órgãos responsáveis pelo monitoramento dos gastos do erário; analisar as dificuldades e os empecilhos enfrentados no exercício da função de controle; e, por fim, facilitar a compreensão quanto à necessidade de se implementar, a cada dia, melhores práticas gerenciais de fiscalização institucional, e de se promover, perante os cidadãos, o conhecimento e a cultura de se exercitar o controle social também sob o aspecto financeiro.

Dessa forma, este trabalho justifica-se na medida em que, claramente e já há algumas décadas, modelos muito simples ou demasiadamente formais de entender o Estado e de agir perante a coisa pública não mais se apresentam satisfatórios. Há muito a sociedade clama por

gestores éticos e comprometidos e por serviços públicos mais efetivos, disseminados e de maior qualidade.

Para isso tem-se consolidado a consciência coletiva de que para alcançar esses e outros objetivos, necessário se faz, dentre tantas outras ações, melhor controlar a atividade dos atores eleitos e participar, enquanto cidadãos, ativamente das decisões governamentais, sendo a fiscalização da gestão e da aplicação dos recursos do erário, um dos principais pontos de amadurecimento da nação no seu longo caminho rumo à gestão pública eficaz, ética e responsável.

## **PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

O presente estudo pauta-se em pesquisa do tipo bibliográfica e documental. O estudo bibliográfico se baseia em literaturas estruturadas, obtidas de livros e artigos científicos provenientes de bibliotecas convencionais e virtuais. Também decorre da análise da legislação pertinente ao tema.

Após a definição do tema foi feita uma busca em revisões bibliográficas e em bases de dados virtuais (artigos científicos), documentos, sites especializados e institucionais e os seguintes autores, entre outros: Mileski (2011); Guerra (2005); e Medauar (2014).

Para análise e síntese do material observaram-se os seguintes procedimentos: leitura exploratória do material selecionado; leitura seletiva, consubstanciada na escolha e gradação de importância do material elegido quanto a sua relevância para o estudo proposto; e leitura crítica, de modo a identificar e finalmente selecionar, via fichamentos, os tópicos e os conhecimentos de preferência.

## **RESULTADOS E DISCUSSÃO**

Como ressaltado em momento anterior, o Estado, tal como é hoje conhecido e considerado, é fruto da evolução de séculos, e o controle dos seus atos é, igualmente, consequência do amadurecimento desse Estado, que passou a evidenciar e priorizar as ações de interesse público sob a obediência da lei. Mileski (2011, p. 168) elucida que:

A função do controle do poder foi estruturada no Estado moderno, quando se consolidou como uma das principais características do Estado de Direito. No Estado de direito a Administração está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público – atendimento ao princípio da legalidade e à supremacia do

interesse público – por isso, para eficácia dessa exigência, torna-se imperativo o cumprimento da lei para o estabelecimento de condições que verifiquem, constatem e imponham o cumprimento da lei para o atendimento do interesse público, com a finalidade de ser evitado abuso de poder. A isto se chama controle da administração Pública.

Desse modo, é perceptível que o controle dos atos do Estado é tema cujo objeto abrange inúmeros aspectos de compreensão. Isso porque as atividades do Estado são muitas, e muitas também são as formas e perspectivas de fiscalização. Conquanto reste bem evidente a concepção de controle quanto à finalidade e legalidade dos atos estatais, outras nuances também precisam ser consideradas.

Por consequência, sob a ótica de quem executa o controle, por exemplo, há a possibilidade de que o mesmo seja praticado pelo Poder Executivo, pelo Poder Legislativo e, também, pelo Poder Judiciário. Quanto ao momento, o controle pode ser feito em caráter prévio, concomitante, ou posterior ao aperfeiçoamento do ato, dentre tantas outras possíveis perspectivas de análise.

Tendo em vista que o espoco deste trabalho é realizar abordagem, ainda que sucinta, do controle realizado especificamente sob a atividade financeira do Estado, este próximo tópico se dedicará a tratar, por intermédio de uma breve síntese, dos fundamentos da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das ações estatais.

## **FUNDAMENTOS DA FISCALIZAÇÃO CONTÁBIL, FINANCEIRA, ORÇAMENTÁRIA, OPERACIONAL E PATRIMONIAL**

O Estado, para o exercício das funções que lhe são de competência, precisa essencialmente de dinheiro, tanto na forma de patrimônio como também em moeda. Desta forma, é evidente que no desenvolver e cumprimento dos seus misteres, a administração exerce intensa atividade financeira das mais diversas naturezas.

Atividade financeira do Estado moderno consistiria, conforme conceituação de Mileski (2011, p. 43) “em obtenção e criação de receita, com o seu dispêndio ocorrendo por meio da despesa pública”.

Tem-se, ainda, que a atividade financeira do Estado, segundo a explanação de Guerra (2005, p. 29):

visa à satisfação das inúmeras e volumosas necessidades coletivas, cabendo ao Poder Público a opção acerca daquelas mais importantes, determinando-as no orçamento mediante a fixação de metas e programas específicos. O volume e a intensidade da atividade financeira estatal estão diretamente relacionados à busca, pelo Estado, do atendimento das necessidades públicas básicas.

Desta realidade nasce o controle específico deste tipo de ato estatal, cuja existência Silva (2012, p. 19) assim justifica:

O controle na Administração Pública, além de ser uma exigência constitucional e legal, se justifica principalmente pela necessidade de atingimento de metas e objetivos contidos nos programas de governo. Tais programas se utilizam de recursos públicos, cada vez mais escassos, razão pela qual é necessário o controle: para a promoção da defesa do patrimônio público.

Nesse contexto, esta modalidade de controle, dada a sua relevância, foi elegida pelo Poder Constituinte originário para figurar em seção exclusiva, de modo que, nos arts. 70 a 75 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), são tratadas questões a ela afetas mediante a introdução da sistemática dual de controle das contas públicas, do qual fazem parte o controle externo e o sistema de controle interno dos Poderes:

Nos termos do art. 70 da Constituição Federal, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com obediência aos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Assim, o sistema de fiscalização está assentado na dualidade de controle – o controle externo a cargo do Poder Legislativo, exercido com auxílio do Tribunal de Contas e o sistema de controle interno de cada Poder (Executivo, Legislativo e Judiciário). (MILESKI, 2011, p. 188).

As questões referentes ao controle externo e ao sistema de controle interno instituídos pela Constituição de 1988 (BRASIL, 1988) serão objeto de tratativa em tópico próprio. Por hora, passaremos a esmiuçar no que de fato consiste o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da administração e seus principais fundamentos.

Importa mencionar nesse momento que o controle que ora se discute, instituído e previsto na Constituição Federal (BRASIL, 1988), não se limita a análises procedimentais e não se restringe a julgamentos de caráter meramente técnicos, mas, sobretudo, pretende examinar as implicações legais dos atos praticados, analisando-os sob a perspectiva da legalidade, da legitimidade e da economicidade. Dessa feita, conforme exemplo mencionado por (MILESKI, 2011, p. 282), “um ato de despesa pode ter o seu registro contábil regular, mas por ser uma despesa ilegal ou ilegítima, deve ser impugnado mediante uma avaliação jurídico-legal, consoante o sistema normativo nacional. ”

Utilizando como alicerce o raciocínio referenciado acima, caberia citar, também, a sábia explanação de Silva (2012, p. 25) que, ao diferenciar os conceitos de legalidade e legitimidade, muito bem traduz o alcance constitucionalmente pretendido com a ação de

fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública:

No contexto do art. 70 da CF também está o conceito de legitimidade. Legitimidade não é o mesmo que legalidade. A legalidade diz respeito às formalidades e aos preceitos que estão previstos em uma estrutura normativa estabelecida. A análise da legitimidade vai além de meros aspectos legais, não se desprendendo do que a lei determina e representa. Ela engloba aspectos de moralidade, tendo como base princípios da boa administração e fins públicos.

### **Dever de prestar contas e regularidade fiscal**

Mileski (2011, p. 278) elucida que com a evolução do Estado e a implantação do regime democrático, todo aquele que venha a exercer função pública e passe a utilizar e administrar bens e dinheiros públicos tem a obrigação de prestar contas dos seus atos. Ressalta, ainda, o autor, que, não obstante seja óbvia e lógica a decorrência de tal dever, como princípio jurídico, em relação a todo aquele que administre bem público, a norma constitucional primou pela clareza e precisão, vez que assim dispõe em seu art. 70, parágrafo único:

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (BRASIL, 1988).

É, assim, pautado neste dever de prestar contas aos órgãos de controle e, em última análise, à sociedade, que se acha construído o sistema de fiscalização das atividades financeiras do Estado, sistema este que visa, além da transparência e da responsabilização dos agentes públicos por eventuais desvios e malversações, garantir que as contas públicas gozem de razoável saúde e equilíbrio, sendo a responsabilidade fiscal e a regularidade da gestão ponto de análise imprescindível para a averiguação da administração do erário.

### ***Accountability***

Tal como mencionado no tópico anterior, a transparência é conceito que permeia a fiscalização financeira dos atos do Estado. Isso porque não há fiscalização efetiva sem que haja prestação de contas, atividade esta que implica transparência. De igual forma, a responsabilização dos agentes públicos ante a malversação do dinheiro do erário, pois de nada adiantaria o exercício da fiscalização se nada pudesse ser feito no tocante à punição e recuperação desses recursos.

Diante de tal panorama, isto é, da prestação de contas efetiva, com transparência e responsabilidade, surge o conceito de *Accountability*, cujo termo abrange muito mais que uma eventual e descompromissada prestação de contas pura e simples por parte dos gestores públicos. Significa, em apertada síntese, uma prestação de contas de maneira verídica à sociedade civil e às autoridades competentes, respeitando as obrigações de caráter social que implica o emprego de verbas públicas, sob o prisma, ainda, de características de governança e da ética.

Há que se considerar, no entanto, que a evolução nesta seara da prestação de contas depende, em igual parcela, do amadurecimento social, tendo em vista que a cobrança e a vigília dos cidadãos e dos seus órgãos representantes da sociedade civil, configuram elemento essencial para que a *accountability* seja uma realidade possível.

Traduz-se a *accountability*, portanto, como diria Diniz (1995), na existência de mecanismos de cobrança e de controles **recíprocos** que constituem fator favorável ao êxito da gestão pública, permitindo evitar a apropriação da máquina por interesses privados, o desperdício, além da alocação de recursos para fins não previstos.

Desta sorte, o sucesso dessa prestação de contas qualificada, se assim considerada, pressupõe dois elementos que claramente mostram-se inseparáveis: a participação política popular, que além de poder ser exercida individualmente, pode igualmente ser posta em prática por intermédio das inúmeras instituições civis, que se acham cada vez mais conscientes da sua incumbência de cobrar a prestação de contas e exercer o controle social, principalmente sob a perspectiva financeira, sobre o Estado e sobre os atos de sua burocracia.

Em resumo, tem-se que conceitos como prestação de contas, transparência, responsabilidade, responsabilização e participação social são interdependentes e indissociáveis, sendo impossível visualizar a atual e vindoura interação entre Estado e povo sem a presença de todos eles.

### **Fiscalização orçamentária**

Conforme evidenciado até o presente momento, a Administração Pública, enquanto conjunto de órgãos e atores que agem em nome do Estado por um poder ou competência a eles atribuído, deve atuar dentro dos parâmetros da legalidade. Isto posto, não está o gestor público, obviamente, autorizado a agir amplamente em nenhuma circunstância, menos ainda



quando considerada a perspectiva da administração do patrimônio e da utilização de dinheiros públicos.

Nesse contexto, foram criados mecanismos, desde já algum tempo presentes no conjunto normativo brasileiro, que adstringem a vontade do administrador público às necessidades sociais, às ações eleitas como prioritárias em um contexto amplo de gestão e, principalmente, à disponibilidade financeira do Estado. Entre tais mecanismos acha-se o orçamento público, que nada mais é que uma lei cuja finalidade única é delimitar, no tempo e no espaço, quais ações deve o gestor público por em prática durante a sua gestão e quais valores está autorizado a despende.

Nesse sentido, orçamento público é assim compreendido por Guerra (2005, p. 39):

Tradicionalmente o orçamento público é concebido como um instrumento utilizado pelo Estado para prever suas receitas e fixar suas despesas por um período determinado de tempo. (...) Orçamento é o elo que liga os sistemas de planejamento e finanças, isto é, os planos são monetarizados em função dos recursos financeiros disponíveis, aliado a um sistema de quantificação física para a mensuração das ações governamentais.

Na mesma esteira caminha Mileski (2011, p. 43), complementando no sentido de evidenciar a evolução do significado e da importância do orçamento como ferramenta de exercício do poder no estado moderno:

O orçamento público se converteu em um instrumento de política econômica e social dos governos, por isso, passando a constituir um elemento essencial à composição do planejamento governamental. Em tal circunstância, no Estado moderno, o orçamento público assumiu a posição de um dos principais, senão o principal, instrumento de exercício do poder.

O orçamento público é, portanto, conforme entendimento extraído destes e de diversos outros estudiosos, um mecanismo de planejamento e poder, por intermédio do qual as diversas políticas públicas são organizadas segundo prioridades e selecionadas para integrar o plano de ação do governo, sempre em consonância com os recursos disponíveis para financiar estes gastos.

No Brasil os instrumentos de planejamento obrigatórios são três: de longo, médio e curto prazo. Estes instrumentos são dependentes uns dos outros e a principal característica que eles têm em comum é a necessidade de equilíbrio entre receitas e despesas, a qual caracteriza-se como princípio orçamentário cogente. No curto prazo tem-se o orçamento público anual, para o qual se estabelece que em cada exercício financeiro o montante da despesa não deverá ultrapassar a receita prevista. Para os demais instrumentos, o princípio se impõe como limitador do crescimento dos gastos governamentais e, conseqüentemente, de potencial

aumento do endividamento público, habilitando o controle das finanças públicas por parte da sociedade e estabelecendo diretrizes de ética e transparência para a atuação do gestor.

Ao apreciarem-se todas as ferramentas de planejamento e controle disponíveis na legislação hoje vigente, o orçamento representa, em seu sentido amplo, considerados todos os instrumentos dele participantes, a base da atuação moderada do administrador público, conquanto possua falhas e limitações.

O orçamento é, assim, um dos aspectos de exame da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração. É o ponto de partida desse tipo de controle, como explica Mileski (2011, p. 187):

Essa forma de controle visa proteger a regularidade dos procedimentos que devem ser praticados pelos administradores na gerência dos recursos públicos, envolvendo todos os atos de arrecadação – receita – e todos os atos de dispêndio – despesa – no acompanhamento da execução orçamentária, tendo em conta o fiel cumprimento dos programas, projetos e atividades previstos no orçamento, de acordo com os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade.

### **Fiscalização contábil e financeira**

Os aspectos contábil e financeiro da gestão do patrimônio público, muito embora se apresentem como mecanismos diferentes, são complementares e, por isso, acham-se visceralmente ligados. As duas atividades nutrem-se a partir de dados oriundos das ocorrências que impactam o dia a dia de um órgão ou entidade, porém, possuem enfoques distintos.

No tocante à contabilidade, esta, por si só, não é instrumento suficiente para garantir que a realidade fazendária seja retratada. Os registros contábeis, para que transpareçam a real situação econômica da Administração, precisam ser claros e, principalmente, confiáveis. Nesse contexto surge a razão de ser do controle contábil, que observará não apenas a regularidade da escrituração e a sua precisão técnica, mas especialmente a legitimidade dos atos e fatos que originaram os lançamentos.

Dessa sorte, percebe-se que a ótica contábil das contas públicas acha-se mais voltada para o bem retratar do passado, visando municiar a gestão e seus interessados de informações fidedignas, diferentemente do prisma financeiro e do controle nele realizado, que ao avaliar aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade dos atos do gestor público, pretende extrair substrato para o planejamento das futuras ações do Estado. Nos dizeres de Mileski (2011, p. 284):

a fiscalização financeira permite uma avaliação de legalidade, legitimidade e economicidade, quanto ao aspecto das receitas e despesas estarem sendo arrecadadas e realizadas com a observância dos limites financeiros e do período autorizado, com os direitos e obrigações sendo apurados e geridos de acordo com as normas legais aplicáveis, possibilitando uma apuração dos erros e fraudes praticados no manuseio dos dinheiros públicos, bem como se as contas traduzem de forma apropriada e fidedigna a situação financeira da Administração.

### **Fiscalização operacional**

Este aspecto de análise do controle dos atos administrativos representa, atualmente, o mais alto grau de evolução na seara da fiscalização, tendo em vista que busca assinalar formas, em um panorama amplo de visão, de melhoria da relação custo-benefício dos recursos despendidos pelo Estado na consecução dos seus objetivos, ao mesmo que pretende identificar os gargalos e deficiências ante a constatação de baixo rendimento administrativo.

Trata-se de inovação trazida pela Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), correspondendo, segundo Lima (2009, p. 28) “à introdução das modernas técnicas de auditorias de programas, buscando avaliar a efetividade da gestão pública”. Nesse mesmo sentido apresenta Mileski (2011, p. 285) semelhante, mas mais abrangente conceito:

A fiscalização operacional... além de visar a preservação das finanças e do patrimônio públicos, passa também a ter o sentido do aperfeiçoamento das instituições administrativas, tendo em conta sua melhor produtividade, uma vez que busca analisar a eficiência, eficácia e economicidade dos atos dos administradores, precedendo a recomendações para tal fim.

### **Fiscalização patrimonial**

Embora em conceito amplo, *lato sensu*, em patrimônio público achem-se abarcados todos e quaisquer recursos que façam parte da *res pública*, isto é, todo tipo de bem, físico ou não, integrante do erário, neste aspecto da fiscalização, que no texto constitucional encontra segmentação em muitas vertentes, a ideia de patrimônio volta-se para a compreensão mais estrita, nos quais estão englobados os bens móveis e imóveis do Estado.

Dessa forma, a fiscalização patrimonial objetiva manter a preservação dos bens públicos móveis e imóveis, nisso considerada a guarda, a responsabilidade pelo uso, a movimentação, a conservação e a segurança. Deverá ser verificada a regularidade dos registros e utilização desses bens, com a finalidade de evitar que estes sejam utilizados de forma indevida ou descuidados (MILESKI, 2011, p. 286).

Depois de brevemente analisar e de buscar melhor esclarecer o objeto do controle exercido sobre a atividade financeira da Administração Pública, o tópico a seguir terá a

pretensão de examinar os dois principais tipos de controle (interno e externo) e, conseqüentemente, abordará quem são os órgãos responsáveis pela efetivação desses controles, para que seja possível, ao fim desta pesquisa, identificar a relevância e a importância do papel desempenhado pelos controles internos de cada ente federativo e pelos Tribunais de Contas em todo o Brasil como figuras centrais do controle externo.

## **CONTROLE EXTERNO E INTERNO**

Como já tratado em momentos anteriores neste mesmo trabalho, a atividade do Estado, exercitada por intermédio de seus órgãos e agentes, por envolver a administração de patrimônios e dinheiros que não são privados, mas sim, públicos, demanda que, de modo prévio, concomitante e/ou posterior ao cometimento dos atos de gestão, sejam igualmente praticados atos de controle. Nesse sentido leciona Mileski (2011, p. 138) “o controle constitui poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado nem retardado, sob pena de responsabilidade de quem se omitiu”.

Diz ainda o mesmo autor:

Modernamente, houve uma valorização dos sistemas de controle, especialmente no âmbito político, com uma ampliação das formas de exercício do controle. Trata-se de uma atividade que envolve todas as funções do Estado, estando direcionada para o estabelecimento e a manutenção da regularidade e da legalidade administrativa, que procede a uma avaliação no sentido de evitar erros e distorções na ação estatal, buscando indicar procedimentos de reorientação para as falhas detectadas ou agindo na responsabilização dos agentes causadores dessas impropriedades legais que ocasionam prejuízos à coletividade (MILESKI, 2011, p. 138).

Nesse sentido a função de controle pode revestir-se de muitas formas e modelos, contudo, especificamente no que tange à atividade financeira exercida pelo Estado, uma classificação salta e se destaca como de maior importância, pois além de englobar em si dezenas de outras classificações, traz em seu bojo a razão de existir de alguns órgãos da administração, a saber: as controladorias e os tribunais de contas.

Nos tópicos que se seguem, portanto, o controle será tratado sob o prisma de quem o exerce, isto é, se por um órgão integrante da própria estrutura do órgão objeto do controle – controle interno –, ou se por um órgão não afeto ao seu arranjo organizacional – controle externo.

## O controle interno e as controladorias

Nos dizeres de Mileski (2011, p. 140) temos que:

o controle interno é quando a própria Administração procede ao controle sobre os seus atos, decorrendo do poder hierárquico. É a forma que a Administração possui para verificar a regularidade e a legalidade de seus próprios atos, no sentido de se ater aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público, em se inclui, inclusive, avaliação envolvendo a conveniência administrativa do ato praticado.

De igual modo caminha Guerra (2005, p. 104) quando assim expõe:

Trata-se de importante instrumento de gestão do administrador na sistematização de rotinas e métodos no âmbito de cada unidade administrativa, tendo como escopo o fomento da busca pelo melhor resultado, dentro dos limites impostos pelos planejamentos e de acordo com seus objetivos respectivos.

Como se pôde observar pelas conceituações trazidas, o controle interno envolve o controle de todo e qualquer ato de uma dada unidade estatal específica, sob as suas mais diversas perspectivas. Não obstante, tal análise ampla não é objeto deste artigo, que possui pretensões mais modestas no sentido de focalizar o controle quanto aos atos de gestão financeira da Administração Pública.

Dessa forma, a fim de melhor orientar e melhor organizar este trabalho, se destacará a seguir o controle interno no seu funcionamento enquanto fiscal da atividade contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Medauar (2014, p. 81) elucida tratar-se esse controle de “controle interno específico, que incide sobre os aspectos contábeis e financeiros dos atos e atividades da Administração Pública”. Ainda segundo esta autora, ele tem por objetivo verificar como está sendo empregado o dinheiro público sob aspectos de regularidade dos procedimentos, ao mesmo tempo que visa garantir a transparência e a verificabilidade das transações que tenham gerado dispêndio ao erário.

Seguindo, portanto, a lógica apresentada até aqui, conquanto se pudesse dizer que esta vertente do controle interno já existia no país antes da edição da Lei 4.320 (1964), foi através desta norma que o Direto Financeiro foi introduzido no Brasil de modo sistemático, servindo, portanto, os arts. 76 a 80 da referida lei federal de marco técnico-regulamentar para o controle orçamentário pátrio e, também, como porta de entrada para textos constitucionais e infraconstitucionais futuros que viriam para melhor esmiuçar as nuances relativas a este tipo de controle.

Desse modo, as legislações que se seguiram à Lei 4.320 (1964), com especial destaque à Constituição de 1967, concentraram tal atividade de controle interno no Poder Executivo, com a atribuição de criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa; acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento; e avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos (art. 71, CF 1967).

Com o advento, porém, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), o controle interno sob a perspectiva da fiscalização dos atos financeiros do Estado ganhou nova concepção que, atrelada à consagração da teoria tripartite dos Poderes, atribui tanto ao Poder Executivo quanto aos Poderes Legislativo e Judiciário a competência para exercer o controle interno e, ainda, trouxe sistêmica percepção desta atividade (art. 74, CF 1988).

Leciona, assim, Mileski (2011, p. 159), acerca da atual idéia que circunda sistema de controle:

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

Considerando o exposto até o presente momento, percebe-se que o controle interno pode ter uma conceituação bastante abrangente, como inicialmente se expôs, mas que, para o objeto tratado neste artigo, o mesmo controle pode ter um significado mais específico, o que ocorre quando o trazemos para o ambiente da fiscalização das atividades administrativas dos dinheiros públicos. Tendo em vista, ainda, a evolução aqui tratada acerca da competência em se exercer essa fiscalização, Mileski (2011, p. 160) assim conceitua o controle interno nos moldes hodiernos e sob o enfoque da fiscalização contábil, financeira e orçamentária:

controle interno é aquele efetuado pelos órgãos administrativos, no âmbito da própria Administração, sob o comando de um órgão central e, por isso, organizado de forma sistêmica, no sentido de atuar de maneira integrada em todos os Poderes do Estado, buscando comprovar a legalidade dos atos praticados pelos administradores e avaliar os resultados da ação governamental, verificando o seu grau de eficiência e eficácia, com prestação do devido apoio ao controle externo no exercício das suas atividades constitucionais.

Em consonância com tal entendimento, Guerra (2005, p. 93) conceitua o controle interno vigente como:

controle decorrente de órgão integrante da própria estrutura na qual se insere o órgão fiscalizado. É inerente a cada um dos órgãos e entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário que, mediante sistema integrado de controle interno, deverão exercer o controle sobre seus próprios atos e agentes.

No tocante às finalidades e objetivos do controle interno, os mesmos já foram tratados, ainda de modo tangente, nas conceituações e contextualizações que se fizeram até o presente instante. Contudo, mostra-se essencial para a finalidade deste trabalho evidenciar de modo mais claro uma das funções atribuídas ao controle interno e que traduz, de modo mais evidente, a vontade do legislador ao tratar o aspecto colaborativo e sistêmico da fiscalização financeira dos atos estatais. Essa função é a de prestar apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional (art. 74, CF 1988).

Pois bem, sendo o suporte do controle externo umas das principais missões e razões de existir do controle interno, assim nos esclarece Mileski (2011, p. 162):

Estando o sistema de fiscalização contábil, financeira e orçamentária assentado na dualidade de controle – interno e externo –, cujas formas têm de atuar de maneira integrada, no sentido de serem eficientes e produzirem eficácia na consecução dos objetivos controladores, sendo do controle interno a atribuição de acompanhar o dia a dia da ação administrativa e por decorrência do exercício dessas funções assumir o armazenamento de informações completas e atualizadas sobre todo o funcionamento administrativo, à evidência, esses dois fatores conjugados tornam-se a razão que justifica a determinação constitucional para a obrigatoriedade de o controle interno dar apoio ao controle externo. Como parte dessa obrigatoriedade de integração entre os controles interno e externo, está a norma do §1º do art. 74 da constituição (1988), que estipula que “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.

Por fim, porém não menos importante, cabe ressaltar que o desdobramento destas normas constitucionais, que cuidam dos controles interno e externo, em níveis estaduais e municipais é óbvio e obrigatório, não apenas por tratar o princípio da fiscalização sobre o Poder Público de norma aplicável a todas as entidades da federação, ou por ser o dever de prestar contas princípio constitucional imposto a todos os gestores públicos federais, estaduais ou municipais, mas especialmente por tratar-se de texto constitucional de reprodução obrigatória, isto é, por obrigar o art. 75 da CF (1988) que as normas contidas na seção que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária se imponham, no que couberem, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas Estaduais e dos Municípios.

## **O controle externo e os tribunais de contas**

Entende Guerra (2005, p. 108) ser o controle externo:

aquele desempenhado por órgão apartado do outro controlado, tendo por finalidade a efetivação de mecanismos, visando garantir a plena eficácia das ações de gestão governamental, porquanto a Administração Pública deve ser fiscalizada, na gestão

dos interesses da sociedade, por órgão de fora de suas partes, impondo atuação em consonância com os princípios determinados pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, publicidade, motivação, impessoalidade, entre outros.

Corroborada tal conceituação, pois, por Mileski (2011, p. 141), traz-se que:

O controle é externo quando o órgão controlador não integra a estrutura do órgão controlado. É o controle de um Poder sobre o outro; ou da administração direta sobre a indireta... Assim, controle externo seria o contrasteamento *externa corporis*, realizado por Poder ou órgão diverso do controlado, envolvendo o exame de legitimidade e legalidade e/ou supervisão político-administrativa, verificando se houve regularidade nos atos praticados para o alcance dos objetivos de interesse coletivo.

Esclarece, contudo, Guerra (2005, p. 93), que a expressão controle externo possui mais de uma acepção, podendo ser entendido tanto em seu sentido lato como em seu sentido estrito. Assim sendo, se considerada tal expressão amplamente, *lato sensu*, o controle externo seria todo tipo de fiscalização oriunda de fora do órgão controlado, ou seja, nesta esfera de compreensão estariam abarcados os controles desempenhados, por exemplo, pelo poder judiciário, pela sociedade e pela administração direta sobre a indireta. Por outro lado, se considerado o significado de controle externo sob uma nuance estrita, estar-se-ia diante apenas do controle exercido pelo Poder Legislativo (controle político) e pelo Tribunal de Contas (controle financeiro), sobre todos os órgãos, entidades e agentes participantes da composição do Estado.

A referida diferenciação se justifica na medida em que a atual Constituição (1988) traz, em seus arts. 70 a 74, o controle externo definido como aquele exercido pelo Poder Legislativo, auxiliado pelo Tribunal de Contas, sob o prisma único da fiscalização contábil, financeira e orçamentária do Estado. Ademais, resta igualmente evidente que os aspectos técnicos deste controle são de competência dos Tribunais de Contas exercer, cabendo ao Poder Legislativo as nuances políticas dos julgamentos.

Para fins de exposição neste artigo, se levará em consideração, portanto, a compreensão restrita da expressão controle externo, pois tratará deste como o exercício da fiscalização contábil, financeira e orçamentária do Estado, conforme abordada na Constituição Federal (1988), em seu art. 71, regra extensiva aos Estados e Municípios, como já mencionado, senão pela obrigatoriedade de observância dos princípios constitucionais por toda a estrutura e agentes estatais, mas por força do art. 75 da CF.

Assim, tem-se que o controle externo atua na fiscalização das contas públicas para que as ações do governo, em especial àquelas que implicam em dispêndio de recursos



públicos, ocorram de forma legal, regular, transparente e com melhor desempenho por parte dos administradores públicos.

Com essas considerações, a fiscalização das contas públicas realizada pelo controle externo, envolvendo os aspectos técnicos de competência dos Tribunais de Contas e políticos, cujo exercício foi atribuído ao Poder Legislativo, tem sua periodicidade definida no art. 82 da Lei 4.320 (BRASIL, 1964):

o Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios. § 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente. § 2º Quando, no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

Desta forma, os Tribunais de Contas, ao final de cada exercício financeiro, apreciarão as contas prestadas pelos Gestores e emitirão parecer prévio, com vistas a subsidiar tecnicamente o julgamento de tais contas pelo Poder Legislativo em suas diferentes representações (Câmaras e Assembleias) nas diferentes esferas de poder consagradas pelo esquema republicano brasileiro.

A concepção de órgão de controle externo é antigo no país e existe desde a época do Brasil colonial. Contudo, obviamente, o exercício da atividade não seguia os mesmos pressupostos dos órgãos atuais, tendo em vista que, tal como ocorria em Portugal, a fiscalização da atividade financeira do Estado não era uma prioridade. Durante o período imperial, a necessidade de criação de um Tribunal com caráter fiscalizatório era ambição de poucos esclarecidos, razão pela qual, apesar de inúmeras tentativas, tampouco logrou-se estruturá-lo. Conta Mileski (2011, p. 190) que apenas com o advento das idéias republicanas é que se criou campo fértil para a criação de organismo destinado ao controle do poder estatal:

Com o desenvolvimento da idéia republicana, em que os princípios se fundamentavam na oposição à monarquia e na afirmação da soberania popular, buscando estabelecer uma forma democrática de governo, na qual fosse aumentada a participação popular e limitado o poder dos governantes, deu-se a proclamação da República, cuja origem da palavra já demonstra qual mudança que procede na forma de governar – *res publica*, coisa pública –, criando a possibilidade de ser incrementado o instrumento jurídico necessário para o controle do exercício do poder, inclusive no pertinente à atividade financeira do Estado, com a instituição de um organismo – Tribunal de Contas – para a execução de uma fiscalização que pudesse assegurar uma correta utilização dos dinheiros públicos.

Desta forma, foi a Constituição de 1891 a responsável por trazer o Tribunal de Contas à vida e, conquanto tenha sofrido algumas mudanças no decorrer dos anos que se

seguiram, o órgão manteve-se com estatutura constitucional, tendo sido previsto nos textos de todas as constituições brasileiras que se seguiram, promulgadas ou outorgadas.

Foi, porém, em 1988, que o Tribunal de Contas conheceu os moldes e contornos que hoje possui, tendo suas competências e atribuições amplamente fortalecidas pelo texto constitucional daquele ano (BRASIL, 1988), a ele designando como função primordial a fiscalização contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e operacional das pessoas jurídicas de direito público e administrações indiretas do país, tal como esclarece Mileski (2011, p. 195):

Restabelecido novamente o sistema democrático no país, houve a promulgação da Constituição de 1988, que, nos seus arts. 70 a 75, manteve o sistema de fiscalização assentado na dualidade de controle, mas ampliou o seu universo de abrangência para contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com alcance a todos os órgãos da administração direta e indireta, e colocou o Tribunal de Contas como órgão autônomo e independente, fixando-lhe competências que o elevaram a um estágio de atuação muito superior ao que era previsto no Diploma Maior de 1946.

Medauar (2014, p. 125) observa que, por sua importância, os Tribunais de Contas despertam altas expectativas de efetividade, nem sempre satisfeitas, o que gera considerações desfavoráveis de insatisfação.

Não obstante, importa salientar que o desconhecimento acerca da missão institucional destas Cortes e as restrições legais e complicações conjecturais a elas impostas impactam negativamente a visão que se tem por parte da população de um modo geral. Entre as mencionadas complicações conjecturais, pode-se mencionar o método de escolha dos integrantes destes Tribunais, que por sua natureza eminentemente política e oriunda do Poder Legislativo, oferece risco de reiteração da prática de escolha de políticos pouco interessados na função de controle (MEDAUAR, 2014, p. 156).

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Por todo o exposto no presente artigo, parece bastante claro que para o país não carece de ferramentas e instrumentos de controle, sejam estes na forma de leis e regulamentos, seja na forma de órgãos e estrutura.

Tal constatação conduz ao questionamento acerca de qual seria, então, o problema, já que os escândalos de corrupção continuam acontecendo, a população segue insatisfeita com a forma como as atividades do Estado, em especial as financeiras, são conduzidas, e essa mesma população segue carente de políticas públicas que sejam realmente efetivas e de qualidade.

Pois bem. Sem dúvida há que se considerar que nunca haverá controle suficiente a bastar, pois desvios e impropriedades sempre ocorrerão, pautadas nas mais diversas qualidades de justificativas, muito ou pouco nobres sob a perspectiva ética, mas que de um modo ou de outro fazem parte da atuação humana por trás da máquina pública.

Mas, seguramente perguntam-se todos: está-se a tratar desta pequena porcentagem “tolerável”? A resposta, após o longo estudo promovido, parece ser negativa, pois o que se busca, ao fim, é entender como todos esses recursos postos à disposição do controle da atividade financeira podem ser ainda insuficientes para coibir a corrupção. E a resposta alcançada parece ser muito mais complexa que a desejada.

Primeiramente cumpre ressaltar que apenas em um país de fato democrático há controle, pois a fiscalização depende, enormemente, da participação de agentes públicos, privados e/ou da sociedade para denunciar e trazer a tona os desmandos de poder e o desvio quanto ao emprego dos dinheiros públicos, e isso só se faz possível em lugares onde o cidadão tem voz. Ademais, apenas em um país onde de fato se realiza controle, há a descoberta de incorreções e a punição dos seus causadores, como a cada dia vemos mais acontecer.

A coibição do cometimento de danos ao patrimônio público e ao erário, seja por intermédio do exercício do controle da atividade financeira do Estado, seja por outras vias, passa por uma série de questões, dentre elas está o próprio amadurecimento do Estado, das suas práticas, dos seus agentes e dos próprios órgãos de controle, que ainda não possuem composições ideais, estruturação compatível com a atividade que exercem e, até mesmo, a independência que precisam para bem exercer seus misteres. Ainda sob uma perspectiva estatal, passa pelo aprimoramento de um sistema democrático que é, ainda, muito jovem.

Em igual situação acha-se a sociedade civil, que conquanto tenha muitas razões para não utilizar-se dos mecanismos de fiscalização a sua disposição, como a educação precária da população em geral, a falta de cultura no tocante ao poder/dever do exercício do controle social e a sua curta experiência com a democracia, não mais pode imiscuir-se dos seus deveres cidadãos. Precisa, tanto quanto o poder público, amadurecer sua ética e suas práticas cívicas, melhorar seu comportamento social cotidiano, pois somente dessa forma ascenderão ao poder pessoas tecnicamente melhor preparadas e moralmente mais capazes de conduzir a nação.

Ante todo o exposto, assim, é possível concluir que as formas de controle postas à disposição dos agentes públicos são, se não ideais, suficientes para o exercício do controle do

poder. Contudo, as raízes da formação do nosso povo precisam receber novos adubos, formados de consciência ética e cívica, a fim de que tal realidade possa se refletir na condução política do Brasil.

### REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 20 de mar. 2017.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 20 de mar. 2017.

DINIZ, Eli; AZEVEDO, Sérgio. **Reforma do Estado e Democracia no Brasil: dilemas e perspectivas**. UNB/ENAP, p. 19-53. 1995.

GUERRA, Evandro Martins. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

MILESKI, Helio Saul. **O Controle da Gestão Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: 2011.

SILVA, Marcus Vinícius Barros da. **Controle interno e controle externo: teoria e mais de 350 questões**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2012.