A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E DE SUA ATUAÇÃO PREVENTIVA NA RACIONALIZAÇÃO DO GASTO PÚBLICO

TOURINHO, Felipe Cesar[1]
MIGUEL PEIXE, Adriana Maria[2]

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo o estudo da importância do sistema de controle interno na Administração Pública, com ênfase em sua atuação preventiva na racionalização do gasto público. Como delineamento metodológico, o artigo se caracteriza como uma pesquisa bibliográfica e documental de cunho qualitativo e descritivo. Alega-se que a função administrativa de controle é essencial em toda organização, pública ou privada, para garantir que os resultados ocorram da forma como planejados. Na esfera pública sua implementação configura-se obrigação constitucional. O controle da despesa pública torna-se ainda mais relevante em vista do atual cenário de crise fiscal atravessado pelos entes federativos. O trabalho permitiu concluir que, por meio de métodos e técnicas de ação preventiva, principalmente, o controle interno tem o condão de proporcionar segurança ao administrador e reduzir, de forma significante, o risco de concretização de ações contrárias ao interesse público. No entanto, adverte-se a respeito de possível perda de autonomia da unidade de controle interno, e da necessidade de subordinação direta desta ao mais alto escalão como forma de dificultar tal situação. O estudo ainda apresenta o arranjo organizacional adotado pelo sistema de controle interno no Estado do Rio Grande do Sul como exemplo de sucesso de modelo com enfoque na atuação preventiva. Por fim, recomenda-se a intensificação e difusão das ações orientativas e preventivas de controle por toda a Administração Pública, como forma de mitigar o risco da ocorrência de episódios de malversação do patrimônio público e de contribuir para o incremento da qualidade da gestão pública.

Palavras chave: Controle Interno. Prevenção. Gastos públicos. Administração Pública.

---

[1] Bacharel em Ciências Econômicas pela Universidade de Brasília (2011), Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Cruzeiro do Sul (2019), Pós-graduando em Contabilidade Pública e Responsabilidade Fiscal pelo Centro Universitário Internacional – UNINTER (2019). Auditor do Estado da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.
[2] Doutoranda em Gestão da Informação/UFPR (2019), Mestre em Ciências Contábeis/UFPR (2016), Graduada em Administração de Empresas/F.B.M (2010).

1 INTRODUÇÃO

Em um Estado Democrático de Direito, isto é, um Estado regido por normas democráticas, com eleições livres, periódicas e pelo povo, bem como o respeito das autoridades públicas aos direitos e garantias fundamentais (MORAES, 2019), as ações do governo devem ser voltadas ao respeito e à satisfação dos direitos dos cidadãos (NOVO, 2019). Com efeito, para satisfazer às necessidades coletivas, o Estado, através da Administração Pública[3], se valerá dos recursos extraídos da sociedade. Assim, com o fim de garantir que os dispêndios e demais atos governamentais se pautem pelos interesses da própria sociedade, revela-se a importância de mecanismos de controle.

Para os autores Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2014), a ideia central quando se fala neste assunto, reside no fato de o titular do patrimônio público ser o povo, e não a administração pública, razão pela qual ela se sujeita, em toda sua atuação, sem qualquer exceção, ao princípio da indisponibilidade do interesse público, ou seja, os interesses coletivos devem sempre prevalecer sobre o interesse do administrador. Assim sendo, na qualidade de mera gestora de coisa alheia, a administração pública deve pautar suas condutas no sentido de permitir ao efetivo titular da coisa pública exercer, a todo tempo, a verificação de que o seu patrimônio está realmente sendo gerido da forma mais adequada ao interesse público.

Segundo a teoria neoclássica da administração, o controle representa uma das quatro funções administrativas de qualquer entidade, pública ou privada, em conjunto com as funções de planejamento, organização e direção. No ensinamento de Chiavenato (2016):

> O planejamento serve para definir os objetivos, traçar as estratégias para alcançá-los e estabelecer os planos de ação. A organização serve para estruturar as pessoas e os recursos de maneira que trabalhem de forma organizada e racional. A direção mostra os rumos e dinamiza as pessoas para que utilizem os recursos da melhor maneira possível. Por fim, o controle serve para que todas as coisas funcionem da maneira certa e no tempo certo." (CHIAVENATO, 2016, p.378)

---

[3] Para Di Pietro (2013, fl.57), "a Administração Pública pode ser definida como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico total ou parcialmente público, para a consecução dos interesses coletivos."

O autor prossegue: “Por meio da função controle, o administrador assegura que a organização e seus planos estejam na trilha certa. (...). É a atividade integrada e monitorada que aumenta a probabilidade de que os resultados planejados sejam atingidos da melhor maneira. “ (CHIAVENATO, 2016, p.378/379)

Na Administração Pública, a função de controle pode ser considerada ainda mais crucial, tendo em vista o dever constitucional de prestação de contas a que está sujeito todos aqueles que lidam com o dinheiro público (CRFB, art. 70, parágrafo único).

Outrossim, no meio público, conforme ensina Castro (2018), os dirigentes devem agir de acordo com normas legais que fixam as competências dos órgãos; elas delimitam o seu campo de atuação e estabelecem controles aos quais devem se sujeitar. Ou seja, na Administração Pública, o dirigente não pode agir com independência absoluta, praticando atos não autorizados em lei e sem objetivar o interesse público. Para que sejam observadas essas normas, se faz necessário o exercício do controle.

Diante deste contexto surge o problema da pesquisa: qual a importância do sistema de controle interno na Administração Pública, com ênfase em sua atuação preventiva na racionalização do gasto público?

A presente pesquisa teve como objetivo o estudo da importância do sistema de controle interno na Administração Pública, com ênfase em sua atuação preventiva na racionalização do gasto público.

Justifica-se o estudo pois, ressalta-se, ainda, que um manejo correto, transparente e eficaz dos recursos públicos tem se tornado uma demanda cada vez mais presente na sociedade, a qual não mais tolera os recorrentes episódios de má-gestão, desperdícios de recursos públicos e de corrupção noticiados pela imprensa. Nesse passo, avulta-se a importância dos controles sobre o gasto governamental, no intuito de reduzir, de forma considerável, o risco da ocorrência de episódios do tipo, os quais tendem a se proliferar em um ambiente de fragilidade ou inexistência de controles. Destaca-se, assim, o fundamental papel a ser exercido pelas controladorias em um ambiente de profunda crise fiscal, no qual o uso racional das verbas públicas torna-se vital.

Tendo por base tal conjuntura, e considerando a relevância que o tema assume na moderna gestão pública, este trabalho tem como principal objetivo demonstrar a importância do sistema de controle interno e de sua atuação preventiva

e orientativa na proteção ao interesse coletivo e na racionalização dos gastos públicos.

O artigo está estruturado da seguinte forma: Referencial Teórico o qual aborda os principais conceitos, características e objetivos do controle interno governamental, evidenciando a sua fundamentação constitucional e legal. Outrossim, com exemplo no modelo adotado na Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, órgão central de controle interno do Estado Rio Grande do Sul, o tópico aborda o funcionamento e os principais aspectos que envolvem a ação preventiva das unidades de controle interno na Administração Pública. Na sequência tem-se a metodologia, considerações finais e por fim as referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Os Sistemas de Controle da Administração Pública

A renomada doutrinadora Maria Di Pietro (2013) conceitua o controle da Administração Pública, como “o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos do Poder Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.”

Da mesma forma, Hely Lopes Meirelles assevera que controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre seus autos ou sobre os atos praticados por outro, de forma a verificar-lhes a legalidade e o mérito e assegurar a consecução dos interesses da coletividade (MEIRELLES, p. 568 *apud* RAMOS FILHO, 2018, p.634).

Das definições acima extrai-se que o controle sobre a Administração Pública se divide em duas modalidades independentes: o controle realizado pelos Poder Legislativo, com auxílio dos Tribunais de Contas, sobre os atos do Poder Executivo, e aquele realizado pela Administração Pública sobre si mesma. O primeiro denomina-se controle externo e encontra fundamento nos artigos 70 e 71 da Constituição Federal. O segundo designa-se controle interno e está previsto nos artigos 70 e 74 da Carta Magna.

Em consonância com os dizeres de Ramos Filho (2018):

- O controle externo é aquele realizado *externa corporis*, isto é, efetuado “de fora para dentro”, por Poder diverso do controlado, diretamente ou com auxílio de órgão preposto, cujo objeto consiste na verificação da legitimidade e/ou supervisão político-administrativa. (GUALAZZI, p.34 *apud* RAMOS FILHO, p.643). Na esfera federal, o controle externo parlamentar é realizado pelo Poder Legislativo com auxílio do Tribunal de Contas da União. No Estado do Rio Grande do Sul, a prerrogativa cabe à Assembleia Legislativa, com auxílio do Tribunal de Contas do Estado.
- O controle interno é aquele que a administração de cada um dos Poderes exerce *interna corporis,* isto é, sobre seus próprios atos. (GUALAZZI, p.34 *apud* RAMOS FILHO, p.634). No Poder Executivo Federal, a Controladoria-Geral da União (CGU) representa o órgão central de controle interno. No Estado do Rio Grande do Sul, tal papel é exercido pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE).

A despeito de possuírem competências e métodos distintos, tanto o controle interno quanto o externo possuem em comum a finalidade de fiscalizar o uso dos recursos públicos. O diferencial do sistema de controle interno reside, no entanto, acompanhando o posicionamento de Paula (2016), na possibilidade de uma atuação de orientação e inspeção mais próxima do administrador público. Inclusive, por ser uma ferramenta interna, é possível realizar fiscalizações prévias, concomitantes e subsequentes ao exercício da atividade fiscal (PAULA, 2016). Logo, os órgãos de controle interno se tornaram o primeiro filtro para a prevenção do desperdício dos recursos públicos, justamente por se posicionarem próximos aos atos de gestão e conviverem no cotidiano do funcionamento da administração pública. (COELHO, 2016, p. 73 *apud* FREIRE; BATISTA, 2017)

Isso posto, insta observar acerca da complementariedade das funções de controle, conforme preceito constitucional. Consoante art. 74, IV, o sistema de controle interno deve apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Outrossim, os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, praticadas no âmbito dos órgãos e entidades sob sua jurisdição, devem dar ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária (CRFB, art. 74, §1°).

2.2 Controle Interno Governamental

Preliminarmente, impende assinalar que a definição de controles internos se diferencia de Sistema de Controle Interno (SCI), conforme previsto no art.74 da Constituição Federal. Enquanto o primeiro se refere ao conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o erro, a fraude e a ineficiência, o segundo remete ao **conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação**, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo (TCU, 2009).

A unidade de controle interno (UCI) ou controladoria, por sua vez, é parte da gestão e do sistema de controle interno da própria entidade. Tem o papel de assessorar os gestores, com seu conhecimento especializado, na definição de estratégias para gerenciamento de riscos, na identificação e avaliação destes e na definição, implantação e no monitoramento de controles internos adequados para mitigá-los. (TCU, 2009). A controladoria coordena e monitora a atuação de todo o sistema de controle interno gerando informações estratégicas aos gestores. Seu objetivo principal é prevenir e proporcionar aos gestores a antecipação de eventuais desvios aos padrões estabelecidos (SILVA, 2013).

Em assonância com o conceito trazido pelo TCU, a Instrução Normativa n°1, de 6 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno/Controladoria da União, define o controle interno administrativo como sendo:

> O conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da Administracao Pública sejam alcançados de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (BRASIL, 2001, p.68)

Noutro giro, Castro (2018) leciona que o controle interno representa a segurança do administrador. Ele é fundamental, principalmente, para o gestor público, porque este responde – com seu patrimônio e sua reputação – pelos atos que pratica ou delega a terceiros para praticar em seu nome. Deve, portanto, executá-los com toda segurança possível. Nesse sentido, o administrador precisa estabelecer controle em todos os níveis, e de forma prévia para dar suporte a todos os seus atos decisórios.

Na visão da INTOSAI, Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores da qual é membro o Tribunal de Contas da União, o controle interno possui como principais objetivos assegurar (TCE/MG, 2012):

a) Execução das operações de modo organizado, ético, econômico, eficiente e efetivo;
b) Cumprimento das obrigações inerentes à responsabilização;
c) Conformidade com leis e regulamentos aplicáveis;
d) Salvaguarda de recursos contra perdas.

Nessa esteira, Castro (2018), em sua obra Auditoria e Controle Interno no Setor Público, ensina que:

> O objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle garante que os objetivos da organização pública serão alcançados e que as ações serão conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz. O resultado disto é uma verdadeira salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades. (CASTRO, 2018, p.280)

Da mesma forma, De Paula (2016) argumenta que o controle interno administrativo é visto como instrumento indispensável ao gestor público. Sua finalidade precípua seria de **proporcionar uma racionalização dos recursos públicos**, evitando que fossem praticados atos em desacordo com as disposições legais e regulamentares. Desse modo, em assonância com a lição do autor:

> Um controle interno eficaz e operante contribui para a elaboração dos orçamentos, proporciona tranquilidade ao governante pela constante vigilância sobre as operações desenvolvidas e consequentemente torna mais segura a ação administrativa pela disposição e acesso às informações corretas e atualizadas, que permite decidir com maior eficácia. (DE PAULA, 2016, p.8)

Outrossim, Lima (2019) aduz que o controle interno é ferramenta de capital importância, uma vez que sua natureza eminentemente preventiva torna seu fortalecimento medida estratégica para a substancial redução de fraudes e irregularidades na gestão pública. (LIMA, 2019)

Por fim, José Filho (2008) assevera que suas investigações demonstraram que o controle interno, em função de suas atribuições legais e constitucionais, atuando

de forma independente, desempenha papel relevante na Administração Pública, principalmente, pela orientação e vigilância em relação às ações dos administradores, visando assegurar eficiente arrecadação das receitas e adequado emprego dos recursos públicos.

2.2.1 Fundamentação Legal do Sistema de Controle Interno

O SCI possui robusta fundamentação constitucional, sendo referenciado nos artigos 31, 70 e 74 da Carta de 1988. O artigo 74, em especial, relaciona as finalidades do Sistema de Controle Interno (BRASIL, 1988):

> Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, **mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno** do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.
>
> 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**.
>
> 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.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)
>
> Art. 74. **Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de**:
> I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
>
> II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
>
> III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
>
> IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
>
> § 1° 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.

Da leitura dos dispositivos depreende-se que as atribuições e finalidades do sistema de controle interno delineadas no texto constitucional corroboram as

definições já apresentadas neste trabalho, bem como, estão em sintonia com a função controle da administração delineada por Chiavenato, na medida em que a norma enumera alguns dos objetivos do controle, como, por exemplo: controle do orçamento, avaliação de metas e resultados, promoção da eficiência operacional, controle de legalidade e legitimidade, avaliação de conformidade (*compliance*) e controles das finanças.

Não obstante a expressa previsão constitucional, um dos marcos iniciais do controle interno no arcabouço jurídico brasileiro se deu com a promulgação da Lei n°4320/1964. Esta norma, ainda vigente, estabelece regras gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. O controle da execução orçamentária e o controle interno especificamente são regulamentados nos artigos 75 a 78 da norma, *in verbis* (BRASIL, 1964):

> Art. 75. O contrôle da execução orçamentária compreenderá:
>
> I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o 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 têrmos monetários e em têrmos de realização de obras e prestação de serviços.
>
> Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de contrôle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.
>
> Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será **prévia, concomitante e subseqüente.**
>
> Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, 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 ou valores públicos.

Arend (2008) sublinha que a Lei 4.320/1964 introduziu as expressões controle interno e externo e definiu as competências para o exercício daquelas atividades. Sua importância reside no fato de que a lei definiu a universidade do controle, ou seja, sua abrangência sobre todos os atos da Administração. Ademais, a lei inova ao consagrar os princípios do planejamento, orçamento e do controle e estabelecer como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos.

A Lei 8.666/93 que dispõe sobre licitações e contratos administrativos também faz referência ao sistema de controle interno em seu Art. 113, como se lê (BRASIL, 1993):

> Art. 113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.
>
> § 1o Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação desta Lei, para os fins do disposto neste artigo.
>
> § 2o Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas.

Imperioso sublinhar, ainda, o relevante papel da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n°101/2000) na estruturação do sistema de controle interno no País. Ressalta-se, sobretudo, os mandamentos dos artigos 1°, 54 e 59 da Lei. A partir da publicação da LRF, o controle interno passou a ser um pressuposto da responsabilidade fiscal, conforme disposto no § 1° do artigo 1°, *in verbis* (BRASIL, 2000):

> Art. 1o Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.
>
> § 1o A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.
>
> Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:
>
> I - Chefe do Poder Executivo;
>
> II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

> III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;
>
> IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.
>
> Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.
>
> 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: (Vide ADIN 2324)
>
> 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.

Mister trazer à baila, por fim, a Resolução n°1.135/2008 do Conselho Federal de Contabilidade (NBC T 16.8 – Controle Interno), a qual estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público. A resolução define o controle interno como o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados para o alcance dos objetivos da entidade do setor público, com a finalidade de:

> a) Salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
>
> b) Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
>
> c) Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
>
> d) Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
>
> e) Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;

> f) Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Em face do exposto, pode-se concluir que o papel do controle interno na gestão pública adquire cada vez maior proeminência, em vista das competências a ele confiadas por regras que visam a complementar e regulamentar os mandamentos constitucionais.

2.2.2 Formas de Atuação do Controle Interno

Uma vez já identificados os conceitos, objetivos e a fundamentação legal de um sistema de controle interno, faz-se mister distinguir as formas que os controles podem assumir quanto ao momento de sua aplicação. A exemplo dos demais autores consultados, Barcelos e Carvalho (2012) asseveram que, para contribuir com o gestor público na prática de autocontrole das ações, um controle interno pode agir de maneira:

- Preventiva ou "*a priori*": é a intervenção que antecede a execução do ato/fato, orientando para que sejam evitadas as ocorrências de falhas, desperdícios, irregularidades e ilegalidades. Exemplo: análise prévia de minuta de contrato.

- Concomitante ou detectiva: é executada durante a realização do ato/fato, detectando falhas, desperdícios, irregularidades e ilegalidades sanáveis, permitindo a adoção de medidas tempestivas de correção. Exemplo: fiscalização de execução contratual.

- Corretiva ou "*a posteriori*": é a intervenção realizada após a edição do ato/fato, constatando falhas, desperdícios, irregularidades e ilegalidades sanáveis ou insanáveis, permitindo a adoção posterior de medidas corretivas e/ou punitivas. Exemplo: análise de procedimento licitatório após a homologação.

2.2.2.1 A Atuação Preventiva do Controle Interno

Malgrado todos os modos de atuação do controle tenham larga relevância, Cruz e Glock (2008, p.24) defendem que o processo de controle interno **deve,**

preferencialmente, ter caráter preventivo, ser exercido permanentemente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, com instrumento auxiliar de gestão.

Segundo Silva (2013), a forma mais eficiente de controle prévio é a formalização de normas, manuais e outras instruções que norteiam os atos da administração pública, dando padrão e qualidade aos atos. Nesse sentido, registra-se que a criação de normas e procedimentos não gera burocracia, mas sim, reduz e otimiza o tempo, evitando vícios e a cultura do “sempre foi feito assim” (SILVA, 2013).

Arend (2008), por sua vez, acrescenta que, modernamente, os órgãos institucionais de controle, tanto na iniciativa privada quanto na administração pública, **voltam suas atenções para atuação preventiva e orientadora**, de modo a evitar as falhas involuntárias ou deliberadas por parte dos atores dos processos organizacionais.

Na mesma linha, Guerra (GUERRA, 2011, *apud* FREIRE; BATISTA, 2017) descreve a abrangência do controle interno definido constitucionalmente, realçando o seu caráter preventivo e a sua finalidade de fornecer boa margem de segurança dos atos administrativos, para a rápida identificação e a correção de irregularidades ou ilegalidades. Em específico, o autor trata da verificação dos requisitos de eficácia, eficiência e legalidade, que são reforçados através do controle prévio:

> **É a mais eficiente forma de controle**, pois através de minuciosa análise dos atos praticados, antes de sua conclusão, assegura-se a verificação dos requisitos de validade do ato, como sua devida autorização, legalidade, legitimidade, eficiência e eficácia. Evita-se, desta forma, a finalização de processo que contenha erro ou desvio, possibilitando o seu saneamento (GUERRA 2011, *apud* FREIRE; BATISTA, 2017, p.393).

Na mesma toada, o Guia de Orientação para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública, publicado pelo Tribunal de Contas do Espírito Santo (TCE/ES, 2011), afirma que:

> O processo de controle interno deve, preferencialmente, **ter caráter preventivo**, ser exercido permanentemente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento auxiliar de gestão. Para tanto, é necessário que existam políticas administrativas claramente definidas e que estas sejam cumpridas e, do mesmo modo, devem os sistemas de informações contábeis, operacionais e gerenciais ser eficientes e confiáveis.
>
> (...) O ideal é **enfatizar o caráter preventivo** das atividades de controle interno, mediante o apoio na implementação das rotinas internas e

> procedimentos, através de instruções normativas, aferindo a aderência e eficiência dos procedimentos por meio de auditoria interna. (TCE-ES, 2011, p. 18; 33)

Por derradeiro, Lima Neto (2013 *apud* FREIRE; BATISTA, 2017) ressalta que o controle interno possui, sobretudo, **o caráter de orientação à gestão, pois sua ação antecede a realização do ato controlado, aliado à possibilidade de impedir que seja praticado ato ilegal ou contrário ao interesse público, e propiciar a correção tempestiva de situações indesejadas, antes que elas se concretizem**. Além disso, ao atribuir maior potencial, em relação aos controles concomitantes e posteriores, o autor conclui que o momento do controle é fundamental na qualidade de seus resultados.

Por outro lado, deve-se pontuar que as medidas preventivas não visam à substituição das tradicionais ações de conformidade no controle interno, com suas ações de caráter repressivo ou reativo. Essas duas atividades coexistem e se complementam, pois, onde existe um legado de irregularidades, também haverá o dever de cumprimento das sanções pelos responsáveis, no intuito de, inclusive, desestimular a reincidência dessas práticas. No entanto, a vantagem a atuação preventiva reside no fato de que, diferentemente do controle repressivo, o controle prévio não depende da responsabilização dos agentes e ressarcimento financeiro ao erário para sua eficácia (FREIRE; BATISTA, 2017).

Diante do exposto, depreende-se que o controle interno preventivo e orientativo adquire um papel essencial na salvaguarda do patrimônio e na melhoria da qualidade do gasto público. Tal melhoria do gasto depende, essencialmente, da redução de desperdícios e de uma gestão mais eficiente, ações nas quais o controle interno preventivo pode assumir um papel de primazia.

2.2.3 O Sistema de Controle Interno no Estado do Rio Grande do Sul

O sistema de controle interno no Estado do Rio Grande do Sul respalda-se na Constituição Estadual de 1989. A norma espelha o conteúdo da Constituição Federal, com uma diferença significativa prevista no art.76, todavia, como se lê abaixo:

> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, e de quaisquer entidades constituídas ou mantidas pelo Estado,

> quanto à legalidade, legitimidade, moralidade, publicidade, eficiência, eficácia, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa mediante controle externo e **pelo sistema de controle interno de cada um dos Poderes**, observado o disposto nos arts. 70 a 75 da Constituição Federal.
>
> Art. 76. **O sistema de controle interno** previsto no art. 74 da Constituição Federal **terá, no Estado, organização una e integrada**, compondo órgão de contabilidade e auditoria-geral do Estado, com delegações junto às unidades administrativas dos três Poderes, tendo sua competência e quadro de pessoal definidos em lei.
>
> Parágrafo único. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência, sob pena de responsabilidade, ao Tribunal de Contas do Estado, o qual comunicará a ocorrência, em caráter reservado, à Mesa da Assembléia Legislativa. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 4, de 15/12/93)

Portanto, no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, em contraste com a União, o sistema de controle interno possui "organização una e integrada, compondo órgão de contabilidade e auditoria-geral do Estado, com delegações junto às unidades administrativas dos três Poderes". Em outras palavras, um único órgão central de controle interno, malgrado subordinado ao Poder Executivo, atenderá a todos os Poderes e demais órgãos autônomos do Estado Rio Grande do Sul. Esta imprescindível função é exercida pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, criada pela Lei Estadual n° 521, de 28 de dezembro de 1948[4].

Nesse sentido, Lima (2011, *apud* SILVA, 2016) reforça que, no Rio Grande do Sul, a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado tem a seu encargo o controle interno dos três poderes estaduais, fato único dentre os órgãos centrais de controle interno dos estados brasileiros.

A Lei Orgânica da CAGE (Lei Complementar n°13.451/2010), promulgada em abril de 2010, dispõe, em seu artigo 1°, que a CAGE, órgão de execução subordinado à Secretaria da Fazenda, é instituição de caráter permanente vinculada ao interesse público como atividade essencial ao funcionamento do Estado, e organizada sob a forma de sistema. O artigo 2°, a título não taxativo, colaciona as principais funções institucionais da Contadoria, das quais foram selecionadas as seguintes:

> I - exercer, a título de controle interno, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, dos órgãos da Administração Direta e das entidades da Administração Indireta e de quaisquer entidades que tenham recebido auxílios, contribuições ou

[4] O termo "Auditoria" foi acrescido ao nome da Contadoria-Geral do Estado em março de 1970 por meio do Decreto n°20.193/1970.

> subvenções do Estado, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e demais princípios constitucionais;
>
> II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto **à eficácia e à eficiência**, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial no âmbito da Administração Pública Estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
>
> IV - controlar e acompanhar a execução orçamentária;
>
> VIII - efetuar os procedimentos relativos a relevação contábil da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, no âmbito dos três Poderes do Estado, do Ministério Público e dos fundos especiais, bem como **orientar e assessorar** as entidades da Administração Indireta na organização de seus sistemas contábeis e de controle interno;
>
> XVI - examinar licitações, contratos, ajustes, convênios ou outros instrumentos que, direta ou indiretamente, **possam originar despesas públicas**;
>
> XVII - **efetuar a verificação prévia, concomitante** e subseqüente da legalidade dos atos da execução orçamentária e extra-orçamentária, em consonância com o disposto no art. 8.º da Lei n.º 521/48;
>
> XXVII - **normatizar e padronizar**, e ou determinar a revisão dos procedimentos relativos à contabilidade, auditoria, fiscalização e avaliação de gestão, na área de sua competência;

Ainda de acordo com a Lei, ao Auditor do Estado, carreira de estado própria e exclusiva do órgão central de controle interno do Estado, compete, em especial (Art.19 I e II):

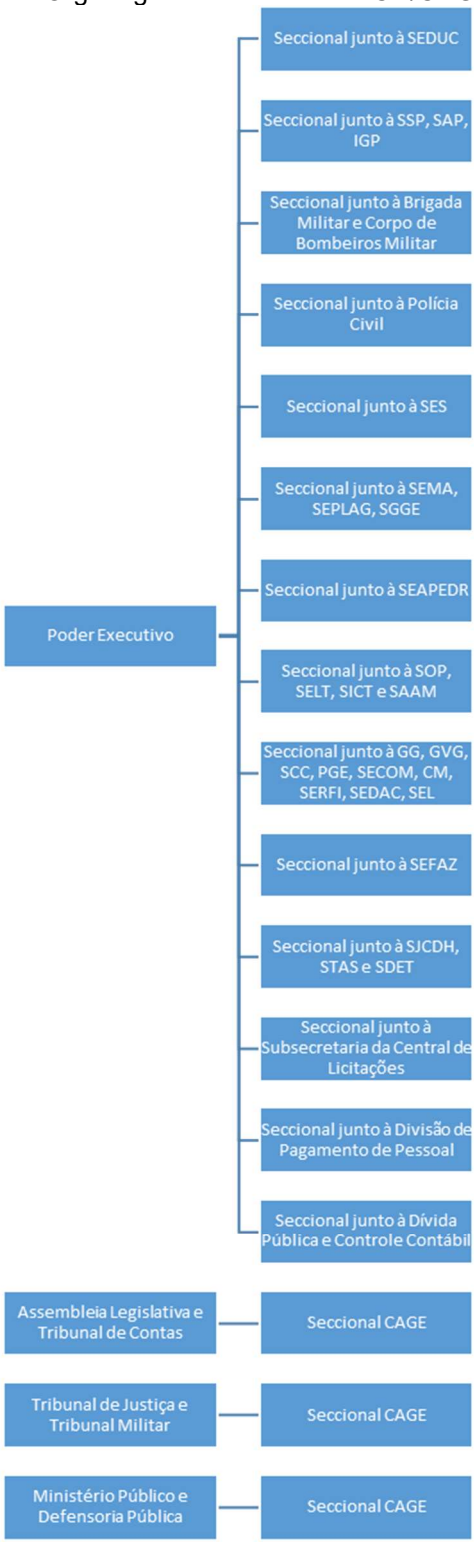
> - **Orientar, controlar** e validar as atividades relacionadas com o registro dos atos e fatos relativos às gestões orçamentária, extraorçamentária, financeira e patrimonial, inclusive dos fundos especiais;
>
> - Coordenar, analisar, **orientar**, executar e validar todas as atividades relativas aos serviços de contabilidade da Administração Direta do Estado;
>
> - **Orientar e assessorar** as entidades da Administração Indireta no aprimoramento de seus controles internos;
>
> - **Examinar e manifestar-se previamente** sobre processos, licitações, contratos, ajustes, convênios ou outros instrumentos que, direta ou indiretamente, possam originar despesas públicas;
>
> - **Expedir instruções normativas e responder consultas** relativas a matérias pertinentes a sua área de atuação;

Da leitura dos trechos apresentados, depreende-se uma preocupação do legislador em dotar a CAGE de ferramentas de controle preventivas e de orientação ao gestor público, além de privilegiar um controle de eficiência e eficácia dos atos governamentais sobre uma fiscalização estritamente legalista. Tal controle preventivo

se daria, por exemplo, por meio da expedição de instruções normativas, resposta a consultas, exame e manifestação prévia sobre processos que possam originar despesas públicas, orientações e assessoramento à gestão, verificações prévias e concomitantes da legalidade dos atos de execução orçamentária etc.

Silva (2002) explica que o sistema idealizado e concebido para o Estado se traduz em uma estrutura integrada, segundo a qual o órgão central mantém delegações, denominadas seccionais ou setoriais da CAGE, junto aos órgãos e entidades estaduais. Essas unidades representam o órgão central do sistema e a elas **compete orientar** os administradores quanto à organização e funcionamento dos controles contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, bem como exercer a fiscalização sobre os atos de gestão. A Figura 1, disposta abaixo, representa, de acordo com a Portaria CAGE n°34/2019, as seccionais existentes no âmbito da Divisão de Controle da Administração Direta (DCD) da CAGE:

Figura 1 – Organograma Seccionais DCD/CAGE



Fonte: adaptado de Portaria CAGE n° 34, de 5 de abril de 2019

O sítio eletrônico[5] da CAGE esclarece que “a Divisão de Controle da Administração Direta (DCD) atua **principalmente no controle prévio e concomitante da execução da despesa pública** na Administração Direta (Secretarias) e nos demais Poderes (Judiciário, Legislativo e Ministério Público). Também **fornece orientações aos gestores públicos** sobre diversos assuntos relacionados ao controle interno. Possui 17 Seccionais localizadas em diferentes localidades dentro da estrutura do Estado, todas em Porto Alegre.”

O modelo de estruturação da DCD-CAGE, por meio de delegações inseridas dentro das principais unidades organizacionais do Estado, faz com que a CAGE tenha a possibilidade de auxiliar a gestão do Estado de forma linear e uniforme, atuando na normatização e no controle da gestão pública sob os aspectos constitucionalmente determinados. Os benefícios de tal modelo, de um sistema de controle interno integrado e atuando com excelência são inumeráveis (SILVA, 2002, *apud* SILVA, 2016).

Luiz Paulo de Freitas Pinto (2012) acrescenta que o grau de efetividade do resultado da ação do controle interno está relacionado com a oportunidade da sua atuação sobre os atos e fatos da administração. Essa atuação, que pode ser prévia, concomitante ou subsequente, poderá produzir resultados mais efetivos quanto mais preventivamente ela ocorrer. No entendimento do autor, a CAGE se distingue pela sua atuação direta no processo de execução do orçamento dos três poderes, **praticando o controle concomitante e prévio**, por meio de suas Seccionais, no exame cotidiano de todos os processos relativos a compras, contratações, convênios e outras operações ou situações de natureza orçamentária, além das extra-orçamentárias, que afetam o patrimônio público, *latu sensu*. Pinto conclui que a atuação preventiva da CAGE na Administração Direta e Indireta, já evitou perdas ao erário de centenas de milhões de reais nos últimos anos.

De fato, de acordo com Relatório Anual de Atividades da Cage do ano de 2017, “Os benefícios gerados em 2017 com a atuação da Divisão de Controle da Administração Direta totalizaram aproximadamente R$4,9 milhões. Esses benefícios decorrem da atuação preventiva principalmente em processos administrativos e auditorias.” Além disso, em referência ao papel orientativo do órgão, destaca-se, por exemplo, as publicações da 4ª edição do Manual do Gestor Público e do Guia de

[5] Retirado de https://cage.fazenda.rs.gov.br/conteudo/1217/apresentacao, em 27/11/2019.

Orientação ao Gestor Público – Eleições 2018, além da emissão de 43 Informações Orientativas pela Divisão de Estudos e Orientação da CAGE.

Finalmente, Silva (2016) argumenta que, inobstante a autonomia mitigada em relação a outros órgãos de controle como o Ministério Público e os Tribunais de Contas, tanto por sua condição de órgãos subordinados aos Chefes de cada Poder e dos órgãos autônomos quanto pela natureza *interna corporis*, os órgãos de controle interno - e, mais notadamente, a CAGE - trazem a compensação e, por que não dizer, vantagem, de atuarem com uma proximidade da Administração sem paralelo com outros órgãos de supervisão e fiscalização no âmbito governamental.

2.2.4 Riscos à atuação independente do Controle Interno

Em relação à autonomia mitigada das unidades de controle interno, aventada no item supra, forçoso sublinhar que eventual proximidade entre o órgão controlador e o ente controlado não pode chegar ao ponto de comprometer sua independência funcional. Segundo Thiago Marrara (2016), embora não restrita, esta é uma situação muito mais comum quando não há órgão especializado na função de controle, permanecendo mais hierarquizadas as relações, com riscos de represálias por autoridade superior (MARRARA, 2016 *apud* JESUS, 2018).

Igualmente, para Jesus (2018), é inegável a existência de influências políticas, econômicas e até mesmo pessoais sobre os agentes, mas isso não pode comprometer a imparcialidade institucional dos órgãos de controle. O comprometimento gerado atinge tanto a deflagração do processo de controle, impedindo que atos sejam corretamente fiscalizados, quanto o momento decisório, em que nas razões de decidir são considerados motivos alheios ao aspecto controlado.

Para contornar tal problema, a legislação deve garantir de forma clara e objetiva a autonomia e independência das unidades de controle interno. Para tanto, recomenda-se a subordinação direta do órgão central de controle interno ao mais alto escalão do governo (LIMA, 2012). No mesmo sentido, Attie (2018) preleciona que as funções de controle devem ser posicionadas nos mais altos níveis para preservar sua independência e objetividade.

Ademais, a Lei deverá assegurar aos responsáveis pelo controle, garantias e segurança para o bom desempenho de suas atividades. Nesse contexto, Gleice Carvalho de Lima (2012) argui que a independência, vista como, garantia aos servidores, é essencial para o desenvolvimento das atividades, minimizando a preocupação desses quanto às prováveis retaliações por parte dos gestores públicos que têm suas ações examinadas.

Por fim, traz-se à colação o entendimento do egrégio Tribunal de Contas do Espírito Santo (TCE/ES, 2011), o qual aduz que, diante do grau de responsabilidade da unidade central de controle interno e da amplitude das atividades a serem desenvolvidas, cabe ao gestor assegurar tanto a independência de atuação da unidade e de seus servidores, quanto garantir recursos humanos, materiais e tecnológicos necessários ao bom desempenho da função.

3 METODOLOGIA

O presente estudo, no intento de atingir os objetivos propostos, fundamentou-se em uma pesquisa de caráter descritivo e de cunho qualitativo. A pesquisa foi de natureza teórica, focada em revisão bibliográfica e, portanto, a abordagem foi majoritariamente secundária. Os procedimentos de investigação foram feitos a partir de exame de documentos oficiais e pesquisa bibliográfica em artigos e outros estudos acadêmicos, consultas a sítios eletrônicos governamentais, além de análise de obras literárias nacionais de referência do campo do direito administrativo, constitucional, controladoria e finanças públicas, cujas fontes estão relacionadas ao final deste trabalho.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo o estudo da importância do sistema de controle interno na Administração Pública, com ênfase em sua atuação preventiva na racionalização do gasto público. Inicialmente, apresentou-se os principais conceitos, características, objetivos e modalidades do controle governamental.

Conforme esclarecido, o controle interno diferencia-se do externo, no sentido de aquele ser executado pelos Poderes sobre seus próprios atos. Seus objetivos compreendem, dentre outros, a salvaguarda dos ativos públicos, o estímulo à aderência às normas e regulamentos, a promoção da eficiência operacional da entidade e o auxílio na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas.

Com efeito, alicerçado em prerrogativas constitucionais e em regramentos legais de extrema relevância, como a Lei de Licitações e a Lei de Responsabilidade Fiscal, o sistema de controle interno adquire cada vez maior proeminência, consolidando-se como instrumento de gestão obrigatório em todas as esferas da Administração Pública.

Posteriormente, passou-se a analisar, especificamente, as formas de atuação do controle quanto ao momento de sua aplicação. Ato contínuo, evidenciou-se que este se divide em controles prévios, concomitantes e posteriores. Os autores consultados consentem ao afirmar que o grau de efetividade do controle interno está diretamente relacionado a tempestividade de sua atuação junto ao gasto público.

Nesse sentido, a possibilidade de agir de forma preventiva à expedição do ato administrativo garante ao sistema de controle interno uma efetividade única em sua missão, uma vez que sua intervenção pode evitar a finalização ou o próprio surgimento do gasto dito irregular, não obstante em determinadas situações deva atuar também de forma detectiva e corretiva. Nessa senda, vale frisar que, diferentemente do controle externo, que apresenta um viés eminentemente punitivo, o controle interno valoriza, notadamente, uma linha preventiva e orientativa. De fato, considerando a relativa dificuldade enfrentada pelos órgãos de controle externo na punição dos maus gestores e na recuperação de valores aplicados incorretamente, a forma de atuação do controle interno adquire ainda maior notoriedade.

Não é inoportuno concluir, portanto, que o enfoque na atuação prévia e no caráter orientativo junto ao gestor público, apresenta-se como a forma mais eficaz de atuação de um sistema de controle interno. Dessarte, constata-se que um SCI atuante, que empregue métodos e técnicas de viés preventivo, como, por exemplo, a publicação de manuais e guias de procedimentos, realização de mapeamento de processos, ofertas de capacitação e orientação a servidores, consultorias, além de exames prévios de processos de compras e de contratações, tem o condão de proporcionar segurança ao administrador e reduzir, de forma significante, o risco de prosseguimento de ações contrárias ao interesse público

Amparado em tais premissas, o arranjo organizacional adotado no Estado do Rio Grande do Sul pela Divisão de Controla de Administração Direta da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, a qual atua por meio de seccionais ou setoriais inseridas (inclusive fisicamente) na estrutura das entidades controladas, mostra-se como um exemplo de sucesso de modelo de controle interno com enfoque na atuação preventiva. As seccionais, representantes do órgão central de controle nas unidades administrativas, funcionam como legítimas fontes permanentes de consultoria e orientação para os gestores, e por elas transitam previamente todos os atos administrativos dos quais poderão se originar dispêndios públicos. Nesse modelo, a colaboração entre administrador e controlador é contínua e fundamental para a execução da política pública.

No entanto, imperioso salientar que, conforme observado na seção 2.1.3, tal aproximação não pode redundar na mitigação de independência de operação do órgão de controle interno. Não obstante sua autonomia não alcance aquela usufruída pelos órgãos de controle externo, tendo em vista seu posicionamento hierárquico Interno à Administração Pública, a alta gestão tem o dever de assegurar à controladoria e ao seu corpo funcional condições de exercer suas prerrogativas livres de interferência política e com os recursos (humanos e materiais) suficientes para uma atuação independente e ativa. No intuito de evitar interferências do tipo, recomenda-se a subordinação direta da unidade de controle interno ao mais alto escalão da gestão.

Em um cenário de crise fiscal, no qual a ampliação da carga tributária deixa de ser uma opção para fazer frente às crescentes despesas pública, resta ao Administrador Público concentrar seus esforços na aplicação racional dos valores arrecadados junto à população. O estudo permitiu evidenciar que o sistema de controle interno, como primeiro escudo de defesa do interesse público, assume uma posição crucial para o alcance desse objetivo.

Perante o exposto, sugere-se, especificamente no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, a ampliação do modelo de atuação baseado em seccionais ou setoriais para as entidades da Administração Indireta, as quais atualmente não contam com delegações fixas do órgão central de controle interno. Ademais, de forma geral, recomenda-se a intensificação e difusão das ações orientativas e preventivas de controle por toda a Administração Pública, como forma de mitigar o risco da ocorrência

de episódios de malversação do patrimônio público e de contribuir para o incremento da qualidade da gestão pública.

Por derradeiro, considerando que esta pesquisa descritiva, em virtude de suas peculiaridades e limitações próprias, não pretende esgotar o tema em questão, propõe-se seu aprofundamento com novos estudos de caráter analítico e comparativo, de forma a se medir, por exemplo, o real impacto financeiro dos benefícios gerados pela atuação prévia do controle interno sobre a despesa pública ou, ainda, avaliar os principais obstáculos e desafios atualmente enfrentados pelo sistema de controle interno na esfera administrativa.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, M; PAULO, V. **Direito Administrativo Descomplicado**. 22 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

AREND, A.P. **Controle interno: fundamentos jurídicos e estudo de caso.** Artigo (Especialização em gestão pública e controle externo). Escola Superior de Gestão e Controle Francisco Juruena. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2008.

ATTIE, W. **Auditoria – Conceitos e Aplicações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BARCELOS, K.S.M.; CARVALHO, N.M.R. **O uso do controle interno preventivo na melhoria da gestão pública Tocantinense**. Disponível em: https://www.tce.to.gov.br/userfiles/ARTIGO_K%C3%A1tia%20Barcelos.pdf. Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da república federativa do brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. Acesso em: 05 nov. 2019. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm.

_____. **Lei n. 8.666 de 21 de junho de 1993**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em 03 nov. 2019.

_____. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em 03 nov. 2019.

_____. **Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 03/11/2019. Acesso em 03 nov. 2019.

_____. **Instrução Normativa n° 01, de 06 de abril de 2001**. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Disponível em

https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf. Acesso em 04 nov. 2019.

CASTRO, D.P. **Auditoria e controle interno no setor público**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CHIAVENATO, I. **Administração Geral e Pública: Provas e Concursos.** 4. ed. Barueri, SP: Manole, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno. Resolução n. 1.135, de 25 de novembro de 2008**. Disponível em http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1135_2008.htm. Acesso em 03 nov. 2019.

CRUZ, F. da; GLOCK, J.O. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DI PIETRO, M.S.Z. **Direito administrativo**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FILHO, A.J. **A importância do controle interno na Administração Pública.** Revista Diversa. Ano 1, n° 1. Pp. 85-99. Jan-Jun 2008.

FREIRE, D.A.A.; BATISTA, P.C. de S. **Natureza Preventiva do Controle Interno no Setor Público.** Revista Controle, Fortaleza, v.15, n.2, p;380-413. 2017.

JESUS, R.S. **As novas tecnologias no controle da Administração Pública**. Dissertação (Mestrado do Programa de Pós Graduação em Direito). Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, 2018.

LIMA, G.C. de. **Avaliação dos órgãos de controle interno nos municípios brasileiros: análise a partir dos regulamentos legais**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, 2012.

LIMA, L. C. M. de. **Controle interno na Administração como um Instrumento de *Accountability*.** 2012. Monografia (Curso de Especialização em Orçamento Público). Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União. 2012.

LIMA, L.H. **Controle Externo: Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Conta**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense: 2019.

MORAES, A de. **Direito Constitucional.** 35. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

NOVO, B. N. **Estado Democrático de Direito**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/75222/estado-democratico-de-direito/>. Acesso em 11 dez. 2019.

PAULA, P. P. de. **As formas de controle utilizadas na administração pública para fins de avaliação das demonstrações contábeis**. Artigo científico (Curso de Especialização em gestão e políticas públicas). Faculdade Araguaia. 2016

PINTO, L.P. de F. **Controle interno no setor público, um investimento necessário.** Artigo 08/2012. CONACI. Disponível em http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/10/Controle-Interno-no-Setor-P%C3%BAblico-um-Investimento-Necess%C3%A1rio_-2012.pdf. Acesso em 30 out. 2019.

RAMOS FILHO, C.M. **Direito financeiro esquematizado**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

RIO GRANDE DO SUL. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul de 1989**. Disponível em: < http://www.al.rs.gov.br/legislativo/LegislaçãoEstadual.aspx>. Acesso em 20 nov. 2019.

_____. **Lei nº 13.451, de 26 de Abril de 2010**. Disponível em: < http://www.al.rs.gov.br/legislativo/LegislaçãoEstadual.aspx >. Acesso em 20 nov. 2019

_____. **Relatório Anual de Atividades 2017**. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Disponível em: https://cage.fazenda.rs.gov.br/conteudo/8878/relatorios-de-atividades-da-cage-2017. Acesso em 03 de novembro de 2019.

_____. **Portaria CAGE n°34, de 5 de abril de 2019**. Disponível em: http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=268409&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=portaria. Acesso em 21 nov. 2019.

SILVA, D.R.C. da. **O Papel do Controle Interno no Ciclo de Gestão Pública: O Caso da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado**. Artigo (Curso de Especialização em gestão pública). Universidade Federal da Santa Maria. Santa Maria/RS, 2016. Disponível em: http://www.sindicirgs.com.br/wp-content/uploads/2018/02/TCC-Douglas-Ronan-Casagrande-da-Silva.pdf. Acesso em 30 out. 2019.

SILVA, E.F. da. **Controladoria na Administração Pública: manual prático para implantação**. 1 ed. São Paulo: Atlas. 2013.

SILVA, P.G.K. da**. O papel do controle interno na administração pública**. ConTexto, Porto Alegre, v. 2, n. 2, 1º semestre 2002. Disponível em <http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11555>. Acesso em 05 nov. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Cartilha de Orientações sobre Controle Interno**. Belo Horizonte/MG: 2012. Disponível em <https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Controle%20Interno.pdf>. Acesso em 14 nov. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Guia de Orientação para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública**. Vitória/ES: 2011. Disponível em https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/legislacao/publicacoes/GUIA-CONTROLE-INTERNO-TCEES.pdf. Acesso em 05 nov. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países.** 2009. Disponível em: < https://portal.tcu.gov.br › lumis › portal › file › fileDownload>. Acesso em 30 nov. 2019.