

Controle interno e
paradigma gerencial

*Sheila Maria Reis Ribeiro**

17

Controle interno e
paradigma gerencial

*Sheila Maria Reis Ribeiro**

17

Texto para discussão é uma publicação da
Escola Nacional de Administração Pública

Editora

Vera Lúcia Petrucci

Coordenação editorial

Flávio Carneiro Alcoforado

Revisão

Marluce Moreira Salgado

Editoração eletrônica

Maria Marta da Rocha Vasconcelos

© ENAP, 1997

RIBEIRO, Sheila Maria Reis

R484C Controle interno e paradigma gerencial

Brasília: ENAP, 1997.

31 f. (Texto para discussão, 17).

1. Controle interno — administração pública

I. Título II. Série.

CDD 350.7232

Brasília, DF

ENAP Escola Nacional de Administração Pública

SAIS — Área 2-A

70610-900 — Brasília, DF

Telefone: (0XX61) 445 7096 / 445 7102 — Fax: (0XX61) 445 7178

Site: www.ena.gov.br

E-mail: publicacoes@ena.gov.br

Controle interno e paradigma gerencial

*Sheila Maria Reis Ribeiro**

1. Introdução

O interesse no estudo do tema “controle” surge num contexto de reforma administrativa com vistas adequar o aparelho do Estado às novas demandas do desenvolvimento econômico e social. O projeto de reforma administrativa de iniciativa do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado tem por base um diagnóstico de crise fiscal e de crise do modelo de administração burocrática característico do Estado nacional-desenvolvimentista e interventor, vigente entre os anos 30 e final da década de 80 no Brasil. Tendo cumprido o seu papel no passado, o modelo burocrático torna-se obsoleto por seu caráter excessivamente formalista e rígido, hierarquizado e pouco comprometido com resultados. A alternativa a este modelo é denominada administração gerencial ou administração por resultados.

A globalização da economia e a dinâmica tecnológica exigem a modernização do aparelho do Estado, a descentralização de funções e o fortalecimento da capacidade de governo para desempenho do seu papel estratégico na promoção do desenvolvimento econômico e social. A coordenação desse processo requer um Estado forte, gerencialmente competente, com estruturas ágeis, capaz de dar respostas às demandas da sociedade.

Acrescenta-se às transformações de ordem econômica e organizacional o fato de que o advento da democracia e de uma consciência de cidadania ensejaram demandas por participação e transparência na condução dos negócios públicos. Os exemplos do *impeachment* de Collor, em 1992, e, recentemente, as denúncias de possíveis fontes de corrupção na Comissão do Orçamento, no Congresso Nacional, indicam que a sociedade brasileira avança no sentido do controle social das instituições. Ao mesmo tempo, estes exemplos colocam em questionamento a eficácia dos instrumentos formais de controle administrativo.

* Mestre em sociologia pela Universidade de Brasília — UnB e Gerente de Projeto da Secretaria de Articulação Institucional do MARE.

Difunde-se entre nós o conceito de *accountability* – ainda inexistente na cultura política brasileira e na língua portuguesa – o qual projeta a prestação de contas do gestor para além dos limites formais da burocracia, responsabilizando-o perante a sociedade, e pressupondo mecanismos de salvaguarda da sociedade contra excessos de poder. Pode-se inferir que o referido conceito ilustra a idéia de insuficiência do controle técnico-formal e a necessidade de uma cidadania ativa no processo de controle dos recursos públicos.¹

Neste cenário de grandes transformações políticas e econômicas, a filosofia de controle que deu suporte às organizações burocráticas mostra-se superada. O formalismo-legalista, a ênfase contábil e a prática policialesca que acabaram por limitar o controle à avaliação *a priori* de procedimentos – circunscritos ao âmbito da própria burocracia – já não são suficientes para justificar perante a sociedade o bom ou mau uso dos recursos públicos. A sociedade exige responsabilidade dos dirigentes no exercício da função pública e clama por serviços públicos de qualidade. A sociedade quer resultados.

Diante da crise dos serviços públicos e da escassez de recursos, a alternativa que se apresenta é a inovação gerencial. Tendo em vista que o paradigma de administração emergente está centrado no compromisso com o desempenho, faz-se mister reconceber a prática do controle no âmbito da administração pública federal. Assim, torna-se relevante o conhecimento da área e a consciência de que a referida função é estratégica para o projeto de reforma do Estado.

Considerando o exposto, o presente estudo tem por objetivo fazer um registro das transformações em curso no âmbito da função controle, no Brasil, particularmente no que se refere às mudanças do Sistema de Controle Interno da administração pública federal, desencadeadas a partir de 1994, e destacar os principais problemas da área e eventuais conflitos decorrentes da mudança de paradigma de administração. Deste modo, o estudo limitar-se-á aos aspectos que qualificam a mudança de filosofia do controle interno, não atendo-se à dimensão operacional ou propriamente técnica da área. Com este fim, realizaram-se entrevistas com representantes da Secretaria Federal de Controle – órgão central do sistema – e com titulares das secretarias de controle interno dos ministérios, lideranças sindicais, bem como procedeu-se ao levantamento de documentos e legislação relativos à área. Serviram ainda como fonte de dados: livros, textos, jornais e periódicos sobre o tema.

O presente estudo está estruturado em sete capítulos, conforme a seguir:

- 1) O controle como questão científica;
- 2) Tipos de controle;
- 3) Antecedentes históricos do controle interno;
- 4) Institucionalização do controle interno: a lei nº 4.320/64 e o decreto-lei nº 200/67;

- 5) Sistema de controle interno de 1979 a 1988;
- 6) Controle interno pós-1994 e o paradigma gerencial: controle de resultados;
- 7) Considerações finais.

2. O controle como questão científica

O controle encontra-se entre as funções administrativas clássicas identificadas por Fayol: planejar, organizar, comandar, coordenar e controlar. O mesmo integrou o paradigma da administração científica já preconizado por Taylor, em 1903, quando teve origem a Escola Clássica de Administração.

Segundo VIEGAS (1996:3), o termo técnico “controle” foi transposto, por analogia, da sociologia para a administração, tendo em vista a precedência daquela ciência sobre esta. Deste modo, o controle administrativo teria sido influenciado de modo perverso pela visão comportamental e punitiva do controle social, vigente na sociologia. O autor afirma, criticamente, que embora a administração esteja inserida no ramo das ciências sociais, tendo como fundamento epistemológico a sociologia, não há identidade entre os conceitos. De acordo com a sua interpretação funcionalista, enquanto a sociologia está voltada para o domínio da coesão social, a administração insere-se no domínio da ação. Por não se levar em conta esta distinção, o controle administrativo teria assumido uma conotação negativa, cuja origem está nos fundamentos do controle social. O sentido negativo é expresso quando o controle aparece como sinônimo de fiscalizar, supervisionar, ou seja, exercer uma ação de controle sobre pessoas. Diferentemente desta concepção negativa (correção de pessoas), a interpretação positiva é aquela que considera o controle como a capacidade de fazer com que as coisas ocorram segundo o que foi planejado. Ou seja, a percepção do controle volta-se para a ação (correção da ação), visando ao alcance dos objetivos.

Do ponto de vista das ciências jurídicas, o controle fundamenta-se nas normas do direito administrativo, no capítulo que dispõe sobre os princípios básicos que regem a administração pública, quais sejam: legalidade, moralidade, impessoalidade e publicidade. Destes princípios, decorrem os deveres do administrador: a) dever de eficiência; b) dever de probidade; e finalmente, c) dever de prestar contas.

“O dever de prestar contas é decorrência natural da administração como encargo de gestão de bens e interesses alheios (...) No caso do administrador público, esse dever ainda mais se alteia, porque a gestão se refere aos bens e interesses da coletividade e assume o caráter de um *múnus público*, isto é, de um encargo para com a comunidade. (...) A prestação de contas não se refere apenas aos dinheiros públicos, à gestão financeira, mas a todos os atos de governo e de administração. (...) O dever de prestar contas alcança não só administradores de entidades e órgãos públicos como, também, os entes paraestatais e até particulares que recebam subvenções estatais para aplicação determinada (CF, art.70 e parágrafo único)”. (MEIRELES: 1993, 92-93).

A revolução científico-tecnológica, que tem impulso no pós-guerra e se intensifica a partir da década de 70, determinou a ruptura do paradigma mecanicista de administração científica, e tem submetido a questionamento muitas das pretensões positivistas das ciências normativas. O ritmo acelerado do desenvolvimento tecnológico exige uma nova perspectiva de abordagem do funcionamento das organizações, sejam elas de natureza privada ou pública.

O paradigma de administração pós-taylorista baseia-se em princípios de gerência que rompem com processos de trabalho alicerçados em estruturas especializadas, rígidas e hierarquizadas, com a tradicional divisão entre trabalho intelectual e trabalho manual. Estes foram os elementos estruturantes que deram suporte à burocracia weberiana (mecanicista). A nova revolução tecnológica entra em contradição com a mecanização rígida, e os meios de controle e correção reclamam inovações científicas e técnicas radicais.

“A revolução informacional contrapõe à lógica mecanicista, sistemas flexíveis, auto-regulados, tendo por base o princípio orgânico (...) Em oposição ao princípio mecânico da continuidade (regularidade invariável), o princípio da automação [num estágio cuja base técnica é distinta da que caracterizou a revolução industrial] implica, com efeito, a flexibilidade, ou dito de outra maneira, a capacidade de a máquina não apenas corrigir-se a si mesma, mas, simultaneamente, adaptar-se a demandas variáveis, mudando a sua programação.”(LOJKINE: 1995, 79-82).

A dinâmica das tecnologias da informação impõe a superação de concepções formais de planejamento e de ação sistêmica que não levam em conta noções de risco, contradição, indeterminação e, sobretudo, a criatividade da organização como fatores de incremento de valor.

Considerando que o conceito de controle está, ainda, predominantemente influenciado pela perspectiva mecanicista de ciência, quer da sociologia, quer da administração, quer do direito positivo – como correção de desvios pessoais, comportamentais ou de cursos de ação – é possível afirmar-se a existência de um vasto campo de pesquisa a explorar sobre o papel do controle em organizações condicionadas à dinâmica tecnológica. Ressalta-se em particular o caso das organizações públicas sujeitas não só às inovações científicas e técnicas, mas também à dinâmica política da sociedade.

3. Tipos de controle

Ao falar-se em controle, é importante destacar os tipos de controle existentes na literatura relativa à administração pública e, sobretudo, perceber a frequente distinção que é feita entre controle administrativo e controle político.²

Sob o ponto de vista administrativo, define-se controle como a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce

sobre a conduta funcional do outro. Os tipos e formas de controle variam segundo o Poder. Assim, se tem: a) o controle administrativo, ou Executivo, dos atos da própria Administração; b) o controle Legislativo sobre determinados atos e agentes do Executivo; e c) o controle Judiciário ou a correção dos atos ilegais de qualquer dos Poderes, quando lesivos de direito individual ou do patrimônio público. Estes controles, conforme o seu fundamento, serão hierárquicos ou finalísticos; consoante a localização do órgão que os realizam podem ser internos ou externos; segundo o momento em que são feitos, consideram-se prévios, concomitantes ou subseqüentes ou, por outras palavras, preventivos, sucessivos ou corretivos. E, finalmente, quanto ao aspecto controlado, podem ser de legalidade ou de mérito (MEIRELLES: 1981, 638-639).

Tomando como referência Meirelles, ARAÚJO (1993: 4) diferencia quatro tipos de controle:

a) controle político – exercido pelo Poder Legislativo, por meio da instituição de comissões de inquérito, e mediante formas distintas de controle social;

b) controle administrativo – destina-se ao conhecimento pormenorizado da legalidade dos atos do Poder Executivo, sendo exercido pelos órgãos do Sistema de Controle Interno e em auxílio ao Controle Externo, representado pelo Tribunal de Contas da União;

c) controle de contas – exercido pelo Tribunal de Contas da União, denominado Controle Externo. Como órgão eminentemente técnico e decorrente da delegação de competência do Poder Legislativo, o TCU visa dar pareceres e informações que possam subsidiar o efetivo controle político pelo Congresso Nacional; e finalmente

d) controle judiciário – que tem por função coibir abusos das normas de conduta e das práticas dolosas contra o patrimônio público, enquadradas no Código Penal.

Segundo PISCITELLI (1988:33) podem-se distinguir quatro enfoques essenciais de um sistema de controle na administração pública:

1) a revisão, a verificação das operações sob o aspecto eminentemente contábil, formal e legal;

2) a eficiência, que concerne aos meios empregados, aos recursos utilizados para a consecução dos objetivos;

3) a eficácia, a verificação do produto, dos programas, dos fins perseguidos; e

4) a avaliação dos resultados, o julgamento da própria administração.

Na perspectiva do autor, o controle interno – o mesmo pode ser dito a respeito do controle externo – tem-se reduzido predominantemente ao primeiro enfoque e apenas tangencialmente aos dois subseqüentes. O segundo depende do aperfeiçoamento e adequação da contabilidade pública. A falta de um sistema de

contabilidade de custos impede a fixação de medidas de desempenho. O êxito do terceiro requer o acompanhamento físico-financeiro das atividades e projetos, com a realização do anterior. Todavia o quarto, a avaliação dos resultados, na sua concepção, é o mais complexo, dado que envolve o questionamento dos objetivos e diretrizes definidos – e não apenas o seu cumprimento – devendo se constituir numa prerrogativa do Congresso Nacional, como órgão de controle político.

De acordo com Dallari, considerando-se o controle de legalidade como simples exame da conformidade com a lei, e o controle de mérito como a verificação da conveniência, oportunidade, praticidade, eficiência, economia, etc., a Constituição federal de 1988 determinou como atribuição do controle externo o controle da legalidade, enquanto a atribuição do controle interno abrange tanto o controle de mérito quanto o de legalidade. (DALLARI apud PISCITELLI (1988: 35)

Para efeito deste estudo, abordamos o controle administrativo, particularmente no que diz respeito ao controle interno da administração pública federal.

4. Antecedentes históricos do controle interno

Um breve retorno na história da administração pública brasileira mostra que o controle interno surge no processo de evolução do controle das contas públicas.

De acordo com ARAÚJO (1993), o controle das contas públicas remonta ao Brasil-Colônia, com as primeiras ações disciplinares relativas ao tombamento de bens públicos, à arrecadação de dízimos, ao registro de receita e despesa; exigências de prestação de contas anuais por parte dos provedores das capitânias hereditárias e aplicação de penalidades em casos de falta. Neste período, registram-se experiências pioneiras de criação de instâncias para apreciação das contas públicas tais como: o embrião de um Tribunal de Contas, no Nordeste, ocupado pelos holandeses, com a função de fiscalizar as contas públicas da administração, a serviço da Companhia das Índias Ocidentais; no Código Pombalino de 1761, aparece a criação de uma corte de constrasteação financeira; a Carta Régia de 1764 determina a implantação de juntas da Fazenda no Rio de Janeiro e nas Capitânias; com a chegada da família real, cria-se o Erário Régio e o Conselho de Fazenda, cujas funções eram, respectivamente, as de coordenar e de controlar todos os dados referentes ao patrimônio e aos fundos públicos.³

No Brasil-Império, com a Proclamação da Independência, foi instituído o Tesouro Nacional, com características de Tribunal. Teoricamente, a partir de então, foram dados os primeiros passos no sentido de controlar a gestão governamental por meio de orçamentos públicos e de balanços gerais.⁴ Em 1831, foi criado o Tribunal do Tesouro Público Nacional, agrupando as atividades fiscalizadoras do Tesouro Nacional e do Conselho da Fazenda, competindo-lhe a administração da despesa e da receita públicas, da contabilidade e dos bens nacionais, o

recebimento das prestações de contas anuais de todas as repartições e a análise dos empréstimos e da legislação fazendária. Seu poder estendia-se, ainda, à inspeção das repartições fiscais, bem como à demissão de funcionários não-idôneos.

A reforma administrativa de 1850, por meio do decreto nº 736, confirmou a competência do Tribunal do Tesouro Público Nacional sobre a suprema administração da Fazenda, sendo integrado por um presidente (ministro da Fazenda), e quatro conselheiros: diretor-geral das rendas públicas, diretor-geral da despesa pública, diretor-geral da contabilidade e procurador-fiscal do Tesouro. De acordo com ARAÚJO (1993), Ewald Sizenando Pinheiro constata neste fato o embrião do controle interno no Brasil.

Em 1858, o Tribunal do Tesouro teve ampliada sua competência com a criação de uma Diretoria de Tomada de Contas. Já em 1878, afirmava -se a impotência da referida diretoria diante do ministro da Fazenda, de quem dependia e a quem obedecia.⁵

Com a Proclamação da República (1889) e o fortalecimento institucional das atividades legislativas, o controle das contas públicas sofreu transformações. Novas concepções foram inseridas na atividade relativa ao controle de contas. É, pois, neste período que se cria o Tribunal de Contas da União,⁶ cujas competências eram o exame, revisão e julgamento de todas as operações relacionadas com a receita e a despesa da União. A fiscalização era feita por meio do mecanismo de registro prévio. Competia-lhe, ainda, liquidar as contas de receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de sua apresentação ao Congresso Nacional.

Destaca-se a ênfase corretiva do controle, naquela época influenciado pelas idéias positivistas típicas do contexto sócio-político que marcou a formação da República. O texto da Exposição de Motivos que acompanhou o decreto explicita as razões que levaram à criação do Tribunal de Contas:

a) tornar o orçamento uma instituição inviolável e soberana em sua missão de prover às necessidades públicas, mediante o menor sacrifício dos contribuintes;

b) fazer desta lei das leis uma força da Nação, um sistema sábio, econômico, escudado contra todos os desvios, todas as vontades, todos os poderes que ousarem perturbar-lhe o curso normal;

c) instalar no País o hábito da fiel execução do orçamento;

d) suprir o então vigente sistema de contabilidade orçamentária, defeituoso no seu mecanismo e fraco na sua execução (ARAÚJO: 1993, 23-24).

Com o advento da Revolução de 1930 e o fechamento do Congresso Nacional, não houve prestação de contas pelo Executivo por um período de três anos.⁷ O Tribunal de Contas somente foi revitalizado com a Constituição federal

de 1934, onde aparece como órgão de cooperação nas atividades governamentais. O registro prévio de despesa foi reabilitado e estabeleceu-se a prática da prestação de contas anuais do Presidente da República, preliminarmente ao seu envio ao Legislativo.⁸ A partir de 1935, o tribunal passou a responder consultas de ministros de Estado, acerca da legislação orçamentária, contábil e financeira e a expedir instruções dentro de sua área de atuação (levantamento e tomada de contas).

Na vigência do Estado Novo, com a Constituição de 1937, alguns contratos passaram a prescindir de registro junto ao Tribunal, com despesas de tipo: representação, excursão, hospedagens, etc. Alguns órgãos foram sendo gradativamente dispensados do registro prévio de despesas, p.ex. o Departamento de Correios e Telégrafos, passando-se deste modo à prática do controle *a posteriori*⁹ (ARAÚJO: 1993, 56).

Em 1946, com a redemocratização do País, restabelece-se a autonomia do Tribunal de Contas. Houve progressos no controle de contas. As tomadas de contas podiam ser realizadas em qualquer tempo, nos casos de comprovado desvio. Foram criadas delegações do tribunal em todos os estados da Federação, junto às delegacias fiscais, cuja competência era o exame, emissão e parecer das contas para julgamento pela Corte. Em 1949, a Lei Orgânica nº 830/49 incluiu, entre as atribuições do tribunal, a fiscalização da receita.

Não obstante os progressos verificados, a prestação de contas limitava-se ao aspecto formal: apresentação de comprovantes de gastos efetuados, sem a comprovação da efetiva realização das despesas. Acrescenta-se a isso a institucionalização da prescrição de contas, mecanismo utilizado nos casos em que os processos de prestação de contas não fossem formalizados em tempo hábil.

5. A institucionalização do controle interno: A lei nº 4.320/64 e o decreto-lei nº 200/67

A partir da década de 60, com a ampliação das funções do Estado e o conseqüente crescimento de sua estrutura – expansão da administração indireta – tornaram-se pouco efetivos os mecanismos existentes de acompanhamento da administração financeira e orçamentária. Com o fim de tornar o controle mais efetivo, e evitando a transformação do controle externo numa mega-estrutura, criou-se a função controle interno. Em decorrência, foram desligados da alçada do Tribunal de Contas – a partir de então, denominado Tribunal de Contas da União¹⁰ – o registro prévio das despesas e o sistema de delegação de controle junto aos órgãos da administração pública, sem prejuízo da competência daquela Corte. Deste modo, prevaleceram os princípios da racionalização administrativa e da economia processual (ALENCAR: 1990, 60).

A lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da

União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, apresenta pela primeira vez as expressões controles interno e externo, com suas respectivas funções definidas:

“Do Controle da Execução Orçamentária

Capítulo I Disposições Gerais

Art. 75 – O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II – a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e
- III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Capítulo II Do Controle Interno

Art. 76 – O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas da União ou órgão equivalente.

Capítulo III Do Controle Externo

Art. 81 – O controle da execução orçamentária, pelo poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei do Orçamento”(MACHADO JR. & REIS: 1995, 139-146).

Nota-se que, quando da especificação de atribuições, não foi prevista qualquer vinculação entre controle externo e controle interno, prevalecendo o regime do Código de Contabilidade da União de 1922, até então vigente. Somente mais tarde, com a Constituição de 1967, Artigo 71-I, relaciona-se como uma das atribuições do controle interno a de “criar condições indispensáveis para a eficácia do controle externo”(ALENCAR: 1990, 5).

A referida lei previu como atribuição do controle interno a prática de verificação prévia, concomitante e subsequente da legalidade dos atos de execução orçamentária. A verificação prévia ou a adoção do controle *a priori*¹¹ significou, em termos práticos, uma transformação da tradicional sistemática do registro prévio, anteriormente executada pelo Tribunal de Contas.

Posteriormente, a reforma administrativa implantada pelo decreto-lei nº 200/67 determinou a criação do Sistema de Controle Interno pelo Poder Executivo, com vistas:

- a) criar as condições para eficácia do controle externo, conforme já mencionado;
- b) acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento; e
- c) acompanhar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

O decreto nº 61.386/67 instituiu as inspetorias-gerais de finanças no âmbito dos ministérios civis, dos órgãos da Presidência da República e ministérios militares, com a atribuição de desempenhar as funções de auditoria e controle em geral. Integradas aos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria, como órgãos setoriais, as inspetorias gerais tinham como objetivo assessorar os ministérios do Estado. Sem prejuízo de sua subordinação às estruturas às quais se integravam, as mesmas estavam sujeitas à orientação normativa, à supervisão técnica e à fiscalização específica da Inspeção Geral de Finanças do Ministério da Fazenda.

De acordo com PISCITELLI (1988:16), o decreto-lei nº 200/67 ao instituir o Sistema de Controle Interno não definiu explicitamente o sentido da função controle, tendo reduzido o seu alcance ao associar a palavra controle ao termo financeiro.

Por outro lado, a reforma administrativa de 1967 ao instituir o controle como um dos princípios fundamentais que passaram a reger a administração federal o fez de modo a refletir a racionalidade do Estado empresário: “o trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco”(Cf. Art.14, Capítulo V, do decreto-lei nº 200/67).¹²

6. Sistema de controle interno de 1979 a 1988

Entre 1964 e 1967 – período marcado pelo regime autoritário – consolidou-se o Sistema de Controle Interno. A partir de 1979, o mesmo passou por várias mudanças em termos de estrutura e funcionamento.¹³ Com a Constituição federal de 1988 e a consolidação da democracia no País, amplia-se o seu alcance, e o controle interno cresce em importância.

6.1. A subordinação do controle interno à Secretaria do Tesouro Nacional – STN

Em 1979, por meio do decreto nº 84.362/79, as Inspeções Gerais de Finanças foram substituídas pelas Secretarias Setoriais de Controle Interno – CISETs. A Secretaria Central de Controle Interno – Secin passou a ser o órgão normativo central – consolidador das atividades de administração financeira, contabilidade e auditoria – vinculado à Secretaria de Planejamento da Presidência da República – Seplan/PR. À Secin couberam com exclusividade as atividades de

auditoria de toda a administração pública federal. Em cada capital foi criada uma Delegacia Regional de Contabilidade e Finanças – Decof, subordinada à Secin e responsável pela execução orçamentária, financeira e patrimonial da União, com exceção do Distrito Federal.

Introduziu-se o acompanhamento físico-financeiro de projetos de atividades a cargo de unidades descentralizadas.

Em 1985, o decreto nº 91.150/85 transferiu a Secin para o Ministério da Fazenda.

Em 1986, o decreto nº 92.452/86 extinguiu a Secin e suas atribuições foram transferidas para a então criada Secretaria do Tesouro Nacional – STN, que passou a ser o órgão central do sistema. Com a referida mudança, as atividades de auditoria, antes centralizadas na Secin, foram descentralizadas, passando a serem executadas preferencialmente pelos órgãos setoriais dos ministérios. As autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista não foram formalmente incluídas no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo. Coube às Secretarias de Controle Interno dos ministérios o exame das contas dos dirigentes da administração indireta. As delegacias regionais de contabilidade e finanças passaram a denominar-se delegacias do Tesouro nacional em todo país. Após esta reforma, o controle interno passou, ainda, por sucessivas modificações de estrutura.

A subordinação do Controle Interno à Secretaria do Tesouro Nacional – STN manteve a função controle circunscrita aos aspectos contábil e financeiro.¹⁴ Registra-se, ainda, que a descentralização das atividades de auditoria ocorreu sem a devida coordenação, em prejuízo das ações do Sistema de Controle Interno. “Não havia visão propriamente de controle”(Cf. Entrevista, 04/12/96).

Em 1987, o governo federal expediu o decreto nº 95.076, de 22/10/87, criando os cargos de Analista de Finanças e Controle e de Técnico de Finanças e Controle, integrantes da Carreira de Finanças e Controle do Ministério da Fazenda. O decreto determinou a transposição para a carreira de todos os servidores em exercício no Departamento do Tesouro Nacional e nas Secretarias de Controle Interno dos ministérios. Os mesmos passaram a ser subordinados diretamente ao Ministério da Fazenda. A criação da carreira – embora em condições não ideais, dado que integraram-na pessoas com qualificações profissionais distintas, conforme Entrevistas de 10/12 e 11/12 – foi positiva e permitiu que mais tarde fosse se definindo um perfil profissional para a área.

6.2. O controle e a Constituição federal de 1988

A Constituição federal de 1988 consolidou o processo de redemocratização do País, iniciado com a transição democrática a partir de 1985. Sem entrar no mérito das reformas administrativas efetivadas neste período, pode-se afirmar que o momento mostrou-se favorável ao fortalecimento da função

controle, tendo em vista a liberdade de participação da sociedade e a emergência do discurso sobre direitos de cidadania, transparência administrativa e controle social das instituições.

A Carta Constitucional dispôs claramente que todos os Poderes governamentais manterão, de forma integrada, o Sistema de Controle Interno. Embora cada Poder tenha o seu próprio controle interno, o sistema deverá ser coordenado pelo Executivo.

O controle tornou-se universal, abrangendo todos os atos da administração, quer se trate da receita ou da despesa. O sistema de controle adotou a individualização – já contemplada no decreto-lei nº 200/67 — ou seja, além da sua abrangência universal, o controle recai sobre cada agente da administração, desde que seja responsável por bens e valores públicos (MACHADO Jr. & REIS: 1995, 137).

A Constituição prevê, também, que os responsáveis pelo controle interno ao tomarem ciência de irregularidades devem denunciá-las junto ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. Do mesmo modo, registra-se o avanço da Constituição, no sentido do controle social ao prever que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades perante o Tribunal.

Em termos gerais, são notórios os avanços do controle na Constituição federal de 1988: ampliação da abrangência do controle, inclusão do controle social e avaliação do cumprimento das metas do governo, conforme dispõe a Carta Constitucional:

“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.”

Entretanto, do ponto de vista da concepção filosófica que orienta as ações do controle, registra-se a inexistência de um salto de qualidade. Ainda que não o explicita, a Constituição ratifica a ênfase na contabilidade gerencial e financeira, posto que a fiscalização é feita a partir de informações contábeis. Embora desde que na lei nº 4.320/64 esteja previsto o controle do cumprimento do programa de trabalho e de realização de obras e prestação de serviços, não se atendo ao controle meramente legalístico – e, ainda, tendo acrescentado a verificação do cumprimento do programa de trabalho, estabelecido em termos físico-financeiros – na prática, este tipo de controle não evoluiu, até o momento, e a maioria dos órgãos de controle no Brasil restringem-se ao controle jurídico e contábil-financeiro (MACHADO Jr. & REIS: 1995: 137-138).

7. Controle interno pós-1994 e o paradigma gerencial: controle de resultados

7.1. A criação da Secretaria Federal de Controle – SFC

Mudanças de ordem política, econômica e institucional, desencadeadas a partir dos anos 80, contribuíram para a gradativa reestruturação do Controle Interno, tendo culminado, em 1994, com a reformulação do Sistema. O novo Controle Interno do Poder Executivo tem como marco a edição da medida provisória nº 480, de 27 de abril de 1994. A partir de então, o Sistema de Controle Interno do Executivo passou a ser integrado pela Secretaria Federal de Controle – SFC, pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, por um conselho consultivo e pelos órgãos setoriais com subordinação técnica. O Ministério da Fazenda funciona como órgão central do sistema.

Distinguindo-se as ações de finanças das ações de controle, a Secretaria Federal de Controle–SFC tem como atribuição a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas de governo; enquanto a Secretaria do Tesouro Nacional responde técnica e normativamente pelos sistemas de Programação Financeira e Contabilidade, e pelo controle financeiro que garante o equilíbrio e a transparência dos gastos públicos.¹⁵

A subordinação das CISETs – antes integradas à estrutura dos ministérios — à então criada Secretaria Federal de Controle – SFC possibilitou a coordenação das ações de controle, dando condições para a promoção do aperfeiçoamento da função. A mudança garantiu a independência e a sistematização das ações de controle e a difusão de uma nova filosofia na qual os ministros passam de chefes a clientes (Cf. Relatório de gestão da Secretaria Federal de Controle, 1995: “A Nova Filosofia do Controle Interno”, p. 5).

Constituem atribuições da SFC, em consonância com o art.74 da Constituição federal: a) o acompanhamento, a fiscalização e a avaliação dos resultados da execução dos orçamentos da União, dos programas de governo, e da gestão dos administradores públicos; b) a realização de auditorias nos sistemas contábil, financeiro, de pessoal e de execução orçamentária. A Secretaria também apóia o Controle Externo e procede à supervisão ministerial, mediante assessoramento aos ministros de Estado. Dentre suas atribuições, inclui-se, ainda, o estímulo à sociedade civil para participação no acompanhamento e fiscalização dos programas executados com recursos federais.¹⁶

Ressalta-se que a partir de 1994, além de separadas as atividades de controle (controle de gestão) das atividades de finanças (controle de finanças), buscou-se implementar a nova filosofia do controle, tendo por base a crítica do modelo legalista, policialesco e meramente formal, responsável – dentre outros fatores – pela visão negativa e pelas resistências em relação à atuação do controle interno. Como alternativa ao controle formal, propôs-se o controle preventivo.

7.2. Controle preventivo e administração gerencial

De acordo com gestores e representantes do Sistema de Controle Interno, a postura preventiva (ação preventiva), desenvolvida já em 1994, vem ao encontro do que propõe, a partir de 1995, o governo Fernando Henrique Cardoso, no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, de iniciativa do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. Ou seja, a substituição do modelo de administração burocrática, baseada no formalismo, na hierarquia, no excesso de normas, na rigidez de procedimentos e no pressuposto da desconfiança (em relação ao administrador), cuja ênfase é o controle *a priori* dos procedimentos, pelo paradigma de administração gerencial, baseada no controle *a posteriori* ou de resultados.

De acordo com o diagnóstico contido no Plano Diretor, “o modelo burocrático relaciona-se com o controle rígido dos processos (...) Os instrumentos de supervisão e acompanhamento são pouco criativos, sendo deste modo insuficientes para caminhar passo a passo com a mudança tecnológica e atender à necessidade de repensar e propor novos objetivos e métodos de forma ágil, em menor tempo, e a um custo mais baixo. Além disso, o sistema carece de mecanismos auto-reguladores e é refratário às inovações. Sua capacidade de resposta aos novos e constantes estímulos é limitada, fato que o torna arcaico e ineficiente.” (Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado: 1995, 49). A administração gerencial, ao contrário, é flexível, criativa, permeável às inovações, está orientada para a obtenção de resultados, possui indicadores de desempenho, baseia-se na autonomia da gestão e no controle *a posteriori* ou de resultados. A mesma caracteriza-se pela eficiência e qualidade dos serviços.

Segundo esta perspectiva, a reforma administrativa de 1967 foi um marco na tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerada como o primeiro momento da administração gerencial no Brasil. O decreto-lei nº 200/67 instituiu a descentralização funcional, por meio da qual realizou-se a transferência de atividades para autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, com o fim de obter maior dinamismo operacional. A referida reforma promoveu, ainda, a racionalização administrativa ao instituir as funções planejamento e orçamento, e ao difundir como princípios gerais de ação: desconcentração, coordenação e controle, competência e informação no processo decisório.

Outras tentativas mais voltadas para a simplificação de procedimentos podem ser encontradas em 1970, com a criação da Secretaria de Modernização – Semor e em 1981, com o Programa Nacional de Desburocratização – PrND. Contudo, o projeto de reforma administrativa de 1995 insere-se num contexto amplo de reforma do Estado, e visa à superação do paradigma burocrático enquanto concepção de organização e de gestão.

Tomando como referência a crítica à estrutura burocrática, as ações da Secretaria Federal de Controle em 1995 pautaram-se por uma filosofia que se aproxima do discurso do Plano Diretor: “Vivemos um período de reformulação do Estado, onde se busca romper com estruturas meramente burocráticas, bem como repensar o próprio papel do Estado que, deixando de ser um ente meramente legalista, procura resultados mediante indicadores previamente estabelecidos. (...) A postura preventiva permitiu uma mudança nos métodos do controle. A Secretaria Federal de Controle agora visa às ações desenvolvidas pelo Estado, através do acompanhamento dos programas de governo e das gestões dos administradores. As atividades estão voltadas para a orientação e não mais para a punição. O controle preventivo, orientador e voltado para a aferição de resultados vem se mostrando como a maneira mais produtiva de tratar a coisa pública” (Cf. Relatório de Gestão da Secretaria Federal de Controle – 1995: “A Nova Filosofia do Controle Interno”, p. 9-10).

A postura preventiva (ação preventiva) visa ao assessoramento do gestor — ministros e ministérios clientes do Controle Interno. Busca-se a integração do ciclo planejamento, orçamento, finanças e controle, com a finalidade de dar suporte à administração federal por meio da busca do melhor controle do gasto, usando mecanismos de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. As auditorias são vistas como instrumentos de maior alcance à medida que não se restringem aos aspectos estritamente legais, transformando-se em procedimentos auxiliares na mudança de critérios de gasto, e não apenas se constituindo em indicadores de erro. O novo enfoque prioriza a qualidade do gasto e abre a discussão sobre os resultados objetivos da gestão de recursos públicos.

Segundo declaração do secretário federal de controle, Domingos Poubel, nos últimos 30 anos, o controle interno dedicou-se a verificar a parte legal e formal dos gastos. A preocupação centrava-se no cumprimento das normas pelo administrador. Não havia discussão sobre os resultados ou objetivos da gestão de recursos públicos. Até hoje, não existem metas claras na maioria dos órgãos públicos. “O orçamento da União especializou-se na forma, números, e não em resultados. Até porque não existem indicadores de desempenho que revelem se os órgãos do governo cumpriram ou não suas metas. Perdemos na verdade a visão gerencial do processo”. Este quadro precisa ser revertido. É necessário que as áreas de planejamento e orçamento definam o que é uma gerência eficaz. Isto está previsto na reforma administrativa, principalmente na utilização do Contrato de Gestão (Opinião.Tema Revista do Serpro nº 127. Brasília, mai/jun. 1996).

Em princípio, parece haver uma convergência entre a postura preventiva já em experimentação pelos órgãos do Sistema de Controle Interno¹⁷ e os objetivos do governo de implantar a administração gerencial ou de resultados. A Secretaria de Controle Interno tem participado ativamente do processo de modernização da

gestão, integrada à discussão dos projetos de criação das Agências Executivas e das Organizações Sociais,¹⁸ em particular no que diz respeito ao controle – via contratos de gestão – desses novos entes jurídicos, criados com a descentralização a ser levada a cabo pela reforma administrativa.

Entretanto, considerando-se a hipótese de existência, por um lado, de uma convergência entre a nova filosofia do Sistema de Controle Interno, implementada a partir de 1994, e o que propõe o Plano Diretor da Reforma, em 1995 – flexibilização/simplificação de normas e de estruturas, controle de resultados, avaliação da gestão baseada em indicadores de desempenho – e, por outro lado, de diferenças conceituais e de dificuldades para implementação da nova filosofia de gestão e de controle, procedeu-se a entrevistas com representantes do Sistema de Controle Interno,¹⁹ com vistas identificar obstáculos a serem superados para a mudança. Os dados são apresentados a seguir.

Considerando-se a nova filosofia preventiva, do ponto de vista dos representantes do Controle Interno, o que é necessário mudar para se alcançar o controle por resultados?

Quadro: Síntese dos dados qualitativos coletados em entrevistas com representantes do sistema de controle interno — 2º semestre de 1996

1 – Estrangulamentos do Sistema de Controle Interno

Em nível sistêmico

- falta de clareza quanto à finalidade do Controle Interno
- falta de cultura política que respalde a importância institucional do controle
- predomínio da visão policialesca, punitiva, externa e internamente à área, não obstante a mudança de filosofia
- distanciamento das políticas governamentais
- carência de instrumentos adequados de planejamento e orçamento (metas)
- falta de uma estratégia adequada de articulação interinstitucional
- problemas na interlocução com o governo

Em nível organizacional

- provisoriedade do Sistema (Medida Provisória nº 480/94, 25ª edição em 10.05.96)
 - inadequação da estrutura quanto aos aspectos funcionais
 - falta de clareza quanto às diretrizes emanadas do órgão central
 - grau de autonomia dos gestores
-

Em nível profissional

- não obstante a melhoria advinda com a promoção regular de concursos, faltam profissionais qualificados
 - predomínio da formação contábil, em detrimento de outras áreas de conhecimento (administração, direito)
 - rotatividade de pessoal
 - deficiência de treinamento face à demanda
-

Em nível material

- precariedade da estrutura física
 - precariedade de recursos tecnológicos
-

Em nível de postura

- dificuldade de internalização da nova filosofia do Controle Interno
 - controle voltado para resultados ainda formal e legalista
 - sobrevivência da postura policialesca
-

Em nível cognitivo

- falta de clareza conceitual
 - falta de clareza na identificação de funções de auditoria e de fiscalização
 - deficiências na produção de informações gerenciais
-

2 – Estrangulamentos da administração pública

- predomínio da vertente formalista
 - rigidez burocrática
 - excesso de regulamentação, rigidez de normas e normas de complexa interpretação (ambigüidades)
 - permeabilidade ao clientelismo
 - cultura patrimonial
 - pouca experiência de controle social
 - resistência a formas de controle em geral
-

O quadro demonstra a existência de obstáculos que vão desde a visão negativa do controle como função administrativa, o caráter provisório da organização do Sistema de Controle Interno, e dificuldades de ordem física e tecnológica até deficiências cognitivas que dizem respeito às imprecisões conceituais na abordagem do controle de resultados.

Um aspecto relevante a destacar é a associação entre limitações do controle e limitações do ciclo planejamento e orçamento. O controle de resultados deve refletir a inovação destes instrumentos. A inexistência de metas predeterminadas compromete a constituição de indicadores de desempenho que, por sua vez, constituem os parâmetros do controle de resultados.

O excesso de regulamentação e a ambigüidade da legislação são apontados como obstáculos ao controle de resultados, assim como a cultura patrimonial ainda vigente, em grande parte responsável pela resistência às formas de controle em geral.

A inovação do controle interno não pode ser considerada isoladamente da inovação da administração pública. Outro ponto a destacar é a concepção segundo a qual mecanismos de controle interno e controle social não são excludentes. Ao contrário, o controle social constitui importante instrumento para a garantia da efetividade do controle interno e, por assim dizer, do controle de resultados.

8. Considerações finais

A título de conclusão, ressalta-se que a evolução do Controle Interno não pode ser compreendida sem uma visão de conjunto, que leve em conta a dinâmica de evolução da administração pública, e particularmente, das funções de planejamento e orçamento.

Não obstante os avanços, em termos da filosofia preventiva, observados com a mudança do Sistema de Controle Interno a partir de 1994, a ruptura com o controle policialesco (punitivo) deve refletir uma transformação mais abrangente da estrutura e da cultura burocráticas ainda presentes no Estado brasileiro e objeto do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.

A reforma administrativa, no Brasil, não é um fenômeno isolado. Fatores de ordem econômica, política e tecnológica condicionam, simultaneamente, a busca da eficiência, efetividade e transparência na condução dos negócios públicos. A dimensão econômica força a eficiência; a dimensão política cobra a efetividade e a transparência; a dimensão tecnológica possibilita a transparência e a qualidade dos serviços.

O controle de resultados depende da conjugação destes fatores. Quer na linguagem do controle preventivo ou corretivo (mecanicista), quer na linguagem do paradigma gerencial (flexível), é necessário um esforço de conceituação e de adequação institucional, que não pode prescindir de uma reflexão mais profunda sobre o papel do controle nas organizações públicas, em contexto democrático e de revolução tecnológica.

Notas

- ¹ CAMPOS (1990: 42) ao tratar do tema *accountability* faz uma análise dos elementos que caracterizam a sociedade brasileira e, portanto, aparecem como traços da administração pública, deste modo explicando a ausência de *accountability* entre nós: a) na dimensão da sociedade – debilidade das instituições, baixo nível de organização da sociedade civil, baixo nível de expectativa quanto à atuação do governo, baixo nível de participação; b) na dimensão da burocracia – falta de transparência, baixo nível de preocupação com o desempenho, marcada orientação para os meios e procedimentos, tendência exagerada para regras e normas e desrespeito pelo seu cumprimento (formalismo). Diante destas características político-culturais, a autora destaca a insuficiência dos mecanismos burocráticos de controle e afirma a importância do controle social.
- ² Um dos princípios que fundamentam a organização burocrática é a tradicional dicotomia entre política e administração. Como função administrativa, o controle via de regra é abordado sob o aspecto técnico-formal. De acordo com Max Weber – sociólogo que explicou historicamente o desenvolvimento da moderna burocracia como forma de dominação racional-legal, baseada na técnica racional — ciência e política são excludentes. Esta visão foi criticada por muitos autores no campo da epistemologia do conhecimento e das ciências sociais. A este respeito, ver a crítica de Oszlak, Oscar (1982), aplicada ao campo das políticas públicas, sobre a tradicional dicotomia entre política e administração.
- ³ Segundo Argenor de Roure, o Conselho da Fazenda foi o embrião do Tribunal de Contas. Com a instituição do controle sobre o Poder Central, lançaram-se as bases para a fiscalização das finanças públicas no Brasil (Argenor de Roure apud VALÉRIO: 1993).
- ⁴ A primeira Lei Orçamentária no Brasil data de 14 de novembro de 1827. A mesma destinava-se apenas à Corte e à Província do Rio de Janeiro. Antes desta medida, o Império regia-se pelas leis financeiras coloniais, fato que contribuía para o descontrole e faltas. O primeiro orçamento para todo o Império data de 15 de dezembro de 1830 e abrangia o exercício de 1831/1832 (*Ibid.* p.16).
- ⁵ Remontam àquela época as pressões por uma estrutura de controle das contas públicas independente do Tesouro nacional, a qual funcionaria simultanea-

mente com o Ministério da Fazenda e com o Tesouro, tendo por função auxiliar o Parlamento. Nos anos de 1850, foi reconhecido pelo próprio governo imperial a necessidade de criação de um órgão controlador mais soberano.

- ⁶ Criado em 7 de novembro de 1890, por inspiração de Rui Barbosa, instituído pelo Decreto nº 9.666-A.
- ⁷ Durante o regime autoritário de Vargas, o Tribunal de Contas perdeu a atribuição de realizar registro prévio de despesas. O referido registro passou a ser feito no mês subsequente à despesa. Em 30 de dezembro de 1930, foi baixado o decreto nº 19.549, dispensando a realização de concorrência e a celebração de contratos para compras e serviços. Tal dispositivo só fora revogado em 26 de outubro de 1932 (ARAÚJO: 1993, 52).
- ⁸ Até 1911, o Tribunal fazia uma avaliação financeira do País e a enviava ao Parlamento. A partir de então, o Executivo passou a fazer sua própria auto-avaliação, remetendo-a para parecer prévio da Corte, antes do envio ao Legislativo. Esta prática foi consolidada pela Constituição federal de 1934. Por força do decreto legislativo nº 12, de 28/02/34, a Controladoria Central da República organizava as contas do governo antes de enviá-las ao Tribunal de Contas.
- ⁹ Observa-se no discurso atual de reforma administrativa uma crítica à ênfase no controle *a priori* de procedimentos e o incentivo à adoção do controle *a posteriori*, ou de resultados. Considerando-se a precedência da prática do controle *a posteriori* no âmbito da administração pública com relação ao Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado de 1995 e, sobretudo, a existência de críticas quanto à eficácia (temporal) deste procedimento do ponto de vista da melhoria da gestão, é importante a reflexão sobre o tema, com vistas perceber possíveis diferenças entre o conceito de controle *a posteriori* já consolidado no Direito Administrativo, e a idéia do controle *a posteriori* — ou de resultados — difundida pelo referido Plano.
- ¹⁰ Conforme dispôs a Emenda Constitucional nº 1 de 17 de outubro de 1969.
- ¹¹ Ressalta-se o salto de qualidade observado com a institucionalização das três formas de verificação — prévia, concomitante e subsequente — pela lei nº 4.320/64, quando comparadas à prática anterior.
- ¹² VIEGAS (1996:4), usando a distinção entre as conotações positiva e negativa do controle, afirma que o decreto-lei nº 200/67 assumiu a posição positiva do controle ao proibir controles inibidores de ação e definir as condições para sua existência: ausência de formalismo e custo compatível com o risco. Distanciando-se da abordagem formal relativa ao controle e adotando uma perspectiva histórica e crítica sobre o processo de expansão do Estado, MARTINS (1985) mostra como a “autonomização” de agências governamentais proporcionada pela reforma administrativa de 1967, particularmente no

contexto de crescimento do setor produtivo estatal, engendrou contradições do ponto de vista do controle administrativo. O decreto-lei nº 200/67 ao submeter as empresas públicas e sociedades de economia mista à supervisão ministerial consagrou a contradição, representada no fato de apresentarem, simultaneamente, a natureza de empresa pública e de empresa capitalista. Distinguindo na estrutura do Estado o setor governo e o setor produtivo, o autor argumenta que a experiência internacional demonstra como o controle das empresas públicas sempre resultou ineficaz. No caso brasileiro, algumas empresas nasceram em condições políticas tais que lhes foi assegurada, desde sua origem, ampla autonomia. Em alguns casos, a autonomia foi legitimada sob o símbolo da segurança nacional. Deste modo, haveria um descompasso em termos dos instrumentos operacionais entre a máquina governamental e as empresas governamentais, entre o *status* do burocrata do setor governo e o do executivo da empresa estatal, revelando um descompasso institucional que resulta do próprio modo de expansão do Estado.

- ¹³ Vide Anexo I — Legislação relativa ao controle interno, referente ao período de 1964 a 1988.
- ¹⁴ Ao falar-se em evolução do controle interno, não se deve perder de vista o desenvolvimento institucional da própria administração pública. Deste ponto de vista, as análises históricas sobre a criação e evolução do controle externo e interno diferenciam-se de análises sobre a burocracia que buscam identificar não apenas a sua existência formal, mas a eficácia e efetividade desses instrumentos. GOUVÊA (1994:196), analisando a evolução do sistema financeiro nacional e, particularmente, ao referir-se à organização e funcionamento das finanças públicas no Brasil até 1986, registra o que define como “primitivismo institucional”, caracterizado não só pela falta de instrumentos de controle dentro do governo, como também por parte da sociedade. Até meados da década de 80, a área de finanças estava em completa desorganização estrutural, inexistindo instrumentos adequados de planejamento, execução e controle financeiro. O orçamento da União não incluía todas as operações de conta do Tesouro, não se submetendo, tampouco, ao Congresso Nacional. A desvinculação entre planejamento e orçamento era total, ficando o primeiro ligado às ingerências políticas e o segundo sem as características de instrumento de implementação e verificação da ação planejada. A reorganização das finanças públicas ocorre num contexto de pressões por ajuste, decorrentes da crise econômica. Neste momento, amplia-se a consciência da necessidade de organização e de produção de informações gerenciais. A criação da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, em 1986, é o corolário deste processo de estruturação institucional. Por sua vez, o controle foi centralizado em nível da STN.
- ¹⁵ Fazem parte da estrutura da Secretaria Federal de Controle: Unidade Central; Delegacias Federais de Controle-DFC (unidades regionais), as Secretarias de

Controle Interno dos ministérios (unidades seccionais); Corregedoria-Geral do Sistema de Controle Interno. As unidades de controle interno dos ministérios militares (4), a Ciset/PR e a Ciset/MRE não integram esta estrutura, embora como órgãos setoriais estejam tecnicamente subordinadas ao sistema.

- ¹⁶ A este respeito, registra-se a experiência inovadora no âmbito da Ciset/MEC. O Ministério da Educação procedeu à descentralização dos recursos do FNDE para o Programa de Merenda Escolar. Com o auxílio dos meios de comunicação de massa, as populações locais são informadas da liberação de recursos e estimuladas a acompanhar a aplicação ou não desses recursos. Em caso negativo, devem comunicar aos órgãos competentes.
- ¹⁷ Conforme dados do relatório de gestão de 1995, a Secretaria Federal de Controle começou a utilizar-se de sistemáticas que auxiliam no direcionamento dos processos e atividades, a fim de melhor cumprir suas atribuições. Deste modo, foi implementada uma visão de gerência por resultados, na qual o trabalho por metas e a Gratificação de Desempenho e Produtividade foram utilizados como instrumentos.
- ¹⁸ O Projeto Agências Executivas visa à modernização da gestão de entidades que executam atividades exclusivas de Estado. O Projeto Organizações Sociais visa à constituição de entidades públicas não-estatais que passarão a gerenciar serviços não-exclusivos de Estado. A estratégia para transferência das atividades do Estado para estas entidades é definida pelo Programa Nacional de Publicização.
- ¹⁹ O grupo selecionado para entrevista não se constituiu metodologicamente a partir de uma amostra estatística. A seleção foi realizada com base nos seguintes critérios qualitativos: visão estratégica da área; tempo de atividade; participação no histórico da carreira; atuação em projetos relevantes. Com base nestes critérios foram entrevistados três membros da Secretaria Federal de Controle; seis gestores dentre as 16 CisetS existentes; oito integrantes da carreira e uma liderança sindical.

Referências bibliográficas

- PISCITELLI, Roberto B. *O controle interno na administração pública federal brasileira*. Brasília: ESAF, 1988. 105 p.
- ALENCAR, José Daniel. *Os sistemas de controle interno federal, estadual e municipal*. Escopo Editora. s.d. 223p.
- MACHADO Jr. & REIS. *A Lei 4.320 comentada*. Rio de Janeiro: IBAM, 1995. 26 ed. 380 p.
- Reforma administrativa federal: decreto-lei nº 200/67. Org. Juarez de Oliveira e Marcus C. Acquaviva. São Paulo: Saraiva, 1978. 188 p.
- ARAÚJO, Marcos V. *Tribunal de Contas: o controle de governo democrático — histórico e perspectivas*. Brasília: TCU, 1993, mimeo.
- MEIRELLES, Hely L. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 18 ed.1993.
- _____. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 8 ed. 1981.
- CAMPOS, Anna M. *Accountability: quando devemos traduzi-la para o português?* In: RAP. Rio de Janeiro, v. 24, n.2, fev./abr. 1990.
- GOUVÊA, Gilda F.P. *Burocracia e elites burocráticas no Brasil*. São Paulo: Paulicéia, 1994. 320 p.
- VIEGAS, W. *Controle administrativo e controle social: analogias, contrastes e paralogismos*. Brasília: UnB, 1996. mimeo.
- PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO. *Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado*, 1995.
- SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE. *Relatório de gestão 1995 – A nova filosofia do controle interno*.
- TEMA REVISTA DO Serpro. Ano XI, n 127, mai/jun. 1996.
- LOJKINE, J. *A Revolução informacional*. São Paulo: Cortez, 1995.316 p.
- MARTINS, L. *Estado capitalista e burocracia no Brasil pós-64*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1985.

Anexo I

Resumo da legislação relativa ao controle interno

- 1 - Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.
- 2 - Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967, dispõe sobre a organização da administração federal. Estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências (arts. 22 e 23).
- 3 - Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986, cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN); extingue a Secretaria Central de Controle Interno (Secin) e dá outras providências.
- 4 - Decreto nº 93.214, de 03 de setembro de 1986, altera o decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986, que cria a Secretaria do Tesouro Nacional, e dá outras providências.
- 5 - Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.
- 6 - Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986, dispõe sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria e de Programação Financeira, organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo e dá outras providências.
- 7 - Decreto nº 96.774, de 26 de setembro de 1988, altera o Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986.
- 8 - Portaria nº 320, de 28 de setembro de 1988, do Ministro da Fazenda, aprova

o Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

- 9 - Constituição federal de 1988 (arts. 74 e 75).

- 10- Portaria nº 549, de 17 de outubro de 1988, do Secretário do Tesouro Nacional, dispõe sobre a composição das Delegacias do Tesouro Nacional — DTNs.

- 11- Portaria nº 3.306, de 25 de novembro de 1988, do Ministro do Trabalho, aprova o Regimento Interno da Secretaria de Controle Interno do Ministério do Trabalho.

- 12- Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992, cria a Secretaria Central de Controle Interno, no Ministério da Fazenda.

- 13- Medida Provisória nº 480, de 27 de abril de 1994, altera a denominação da Secretaria Central de Controle Interno para Secretaria Federal de Controle;

- 14- Medida Provisória nº 783, de 18 de novembro de 1994, as Secretarias de Controle Interno passam a integrar a Secretaria Federal de Controle.

- 15- Medida Provisória nº 813, de 01 de janeiro de 1995, dispõe sobre a estrutura básica do Ministério da Fazenda e revoga a lei nº 8.490/92.

- 16- Medida Provisória nº 1.390, de 11 de abril de 1996, organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo, e dá outras providências.

Observação: 24 de abril de 1996, data da última legislação referente ao Controle Interno, conforme dados da SEMOR/MARE, coletados em agosto de 1996.