Direito do Estado.com.br
O Direito Público da Cidadania

IDPB
Instituto de Direito Público da Bahia

R e RE | Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado

Número 3 – setembro/ outubro/novembro de 2005 – Salvador – Bahia – Brasil

CONTROLE ORÇAMENTÁRIO E EFICÁCIA DO PLANEJAMENTO ESTATAL

Prof. Luís Felipe Valerim Pinheiro

Professor da Sociedade Brasileira de Direito Público – sbdp. Membro-nomeado da Comissão de Estudos da Concorrência e Regulação Econômica – CECORE da OAB/SP. Mestrando em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo – USP. Advogado em São Paulo.

1. Introdução. 2. Leis Orçamentárias e Planejamento Estatal. 2.1. Leis Orçamentárias como Instrumento de Planejamento Estatal. 2.2. Breves Considerações sobre a Vinculação Orçamentária. 3. Controle Interno da Administração Pública. 3.1. Pressupostos do Controle Interno. 3.2. Objetivos do Controle Interno. 3.3. Instrumentos para Exercício do Controle Interno. 3.4. Espécies de Controle Interno da Administração. 3.5. Disciplina do Controle Interno Federal. 4. Controle Interno da Execução Orçamentária. 5. Conclusão. 6. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

A execução das Leis Orçamentárias é tratada pelas ciências que cuidam da gestão financeira do Estado, dentre as quais se encontra o Direito Financeiro, que condiciona a higidez das finanças públicas, com a finalidade de promover o desenvolvimento nacional e o bem-estar social para a população.

Em paralelo, a compreensão da necessidade de planejamento da ação estatal para proporcionar o progresso do País, como método de intervenção do estado nas atividades econômicas, se faz muito mais presente. Nessa ótica, deve-se atentar para a correlação e a interdependência entre o ordenamento jurídico orçamentário e a função estatal de planejamento, com vistas à implementação de decisões políticas empreendidas pelos governantes eleitos (Poderes Executivo e Legislativo).

Nesse ponto, é relevante analisar hipóteses em que o administrador público poderá deixar de realizar determinadas despesas fixadas na Lei Orçamentária Anual. Essa ação deve ser minuciosamente verificada pelos órgãos de controle interno e externo, considerando preceitos jurídicos envolvidos na matéria e no caso concreto.

Outro aspecto encontra-se na disciplina jurídica da execução orçamentária, bem como das formas de controle do Poder Público, inerentes a qualquer Estado Republicano /. Dentre os poderes de revisão existentes, é preciso centrar atenção à efetividade do controle interno, qual seja, aquele exercido no âmbito da própria Administração Pública dos três Poderes.

Uma vez definida a finalidade das Leis Orçamentárias e sua importância no ordenamento do planejamento estatal, deve-se perquerir sobre o controle interno da execução orçamentária das despesas públicas, aferindo a juridicidade de sua realização ou da omissão em concretizá-la.

No presente estudo, procura-se desenvolver algumas linhas sobre essa temática, passando por considerações sobre a vinculação dos gestores públicos às Leis Orçamentárias e, ainda, pela análise doutrinária do controle interno orçamentário e sua incidência específica sobre a execução de despesas públicas.

Esse é o propósito. Ao trabalho, portanto.

2. LEIS ORÇAMENTÁRIAS E PLANEJAMENTO ESTATAL

Em trabalhos que envolvam temas sobre execução orçamentária, é imprescindível traçar algumas linhas sobre a natureza das leis orçamentárias e finalidade atribuída a elas pela CF/88, visto que a medida de vinculação do gestor de recursos públicos aos seus ditames consiste em ponto de partida para qualquer análise sobre a matéria.

2.1. LEIS ORÇAMENTÁRIAS COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO ESTATAL

A intervenção do Estado nas atividades econômicas é instrumento essencial para a promoção dos objetivos da República Federativa do Brasil, sobretudo para alcançar uma sociedade efetivamente justa, o desenvolvimento nacional, a redução das desigualdades regionais, nos termos do art. 3º da CF/88. Note-se que tais finalidades do Estado brasileiro são deveres jurídicos impostos pelo texto constitucional, obrigando-o a atuar positivamente para sua realização.

Essa intervenção estatal pode ser procedida de diversas formas, sendo certo que poderá incidir através de atuação direta nas atividades econômicas ou por meio de normas jurídicas /, indiretamente.

A CF/88, em seu art. 174, dispõe que o Estado é agente normativo e regulador das atividades econômicas, exercendo a função de planejamento de forma determinante para o Poder Público e indicativa para o setor privado.

No entendimento de Eros Roberto GRAU /, o planejamento consiste na aplicação de técnicas de previsão e pressuposição de ação coordenada do Estado como um todo, no intuito de realizar fins previamente definidos da forma mais completa e rápida possível. Em suma, é uma atividade-meio para alcance de objetivos estatais, que se expressa documentalmente em um "plano", o qual contempla as metas e os meios de ação, sendo um método de intervenção nas atividades econômicas com vistas à sua ordenação para melhor funcionamento da ordem social.

Note-se que o princípio do planejamento da ação estatal está previsto, de forma expressa, desde o Decreto-Lei nº 200, de 25.02.1967. Nesse diploma, há normas sobre a vinculação da ação administrativa, no tocante a desembolsos e à assunção de obrigações, à obediência de programas plurianuais e anuais (orçamento-programa).

A partir desse período, a necessidade de previsão da ação governamental através das Leis Orçamentárias tornou-se cada vez mais clara, culminando com a importância hoje dada a tais atos normativos, que, no entendimento de Giuliano FOUNROUGE /, constituem em verdadeiros instrumentos da ação estatal sobre a economia ou, para Régis Fernandes DE OLIVEIRA /, caracterizam-se como típicos "programas de governo".

Portanto, o Estado deve atuar conforme previsto em planos de médio e de curto prazo, de maneira que os primeiros contemplem metas e objetivos – hoje representados pelo Plano Plurianual (CF/88, art. 165, I) – enquanto que em períodos menores se faz a definição concreta de medidas a serem empreendidas pela Administração Pública – hoje Lei Orçamentária Anual (CF/88, art. 165, III).

Por outro lado, o Parlamento não poderia estar completamente livre para alterar o mérito das despesas públicas propostas pelo Poder Executivo, pois estaria condicionado ao Plano Plurianual também aprovado por ele.

Nesse ponto, há questões interessantes: qual a vinculação jurídica existente entre o Plano Plurianual e as Leis Orçamentárias editadas sob a sua vigência? Considerando que ambos os atos consistem em atos normativos com força de lei, o Parlamento poderia editar Leis Orçamentárias em dissonância com o Plano Plurianual em vigor?

Entende-se que tanto as propostas do Poder Executivo quanto as Leis Orçamentárias aprovadas pelo Parlamento não poderiam contrariar o disposto

no Plano Plurianual, sob pena de declaração de sua inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário. Importante notar que deve haver um mínimo de normatividade decorrente do Plano Plurianual para a Lei Orçamentária Anual, que não encontra guarida na teoria clássica de hierarquia das normas jurídicas.

Caso a proposta advinda do Poder Executivo não esteja em conformidade com o Plano Plurianual ou mesmo com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, competirá ao próprio Parlamento emendá-la afim garantir sua compatibilidade, dando máxima efetividade ao disposto no art. 166, § 3º, I da CF/88.

Nesse sentido, se garante a sintonia entre esses instrumentos de planejamento estatal, viabilizando a existência de uma verdadeira "correia de transmissão" entre tais diplomas, nas palavras de Luis S. DE MONCADA /.

Por oportuno, é dever destacar o posicionamento de Eros Roberto GRAU / acerca do estabelecimento de um "ordenamento jurídico do planejamento", inscrito em uma série de atos normativos que disciplinam a ação estatal, que deve sempre definir previamente as metas e os meios de sua intervenção. Com isso, o princípio da legalidade incide na execução dos Planos Plurianuais e das Leis Orçamentárias Anuais, constituindo sua previsão um dever estatal.

Adiante, serão feitas considerações sobre a abrangência dessa vinculação do agente público ao planejamento estatal contido nas Leis Orçamentárias.

2.2. CONSIDERAÇÕES SOBRE A VINCULAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A definição do grau de vinculação existente entre o Plano Plurianual/a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, assim como a extensão da competência para se alterar o conteúdo de tais diplomas, ou mesmo sua possibilidade, são capitais para a compreensão das normas sobre finanças públicas, que, no entanto, escapam ao objeto do presente estudo.

Para se desenvolver a temática do controle interno da execução orçamentária, é necessário perquerir sobre a existência de vinculação do gestor público aos ditames da Lei Orçamentária Anual. Isso gera o ponto de partida para discussão sobre a extensão do dever jurídico em realizar as despesas públicas nela fixadas e, por via reflexa, dar concreção ao planejamento estatal.

Nesse sentido, deve-se atentar inicialmente para a natureza jurídica do Orçamento Anual. Sobre essa matéria, Régis Fernandes DE OLIVEIRA / faz profícua análise das posições doutrinárias, elucidando haver quem defenda ser "lei em sentido formal", "lei em sentido material", "lei material e formal", 'lei em relação às receitas e ato administrativo em relação às despesas" ou, por fim,

caracterizando-a como “ato-condição” para efetivação de receitas e despesas. Em síntese, o referido autor define Orçamento Anual como lei em sentido formal, que estabelece previsão de receitas e despesas, consolidando posição ideológica governamental, que lhe imprime caráter programático.

Importante notar que a classificação doutrinária das leis, dividindo-as em formais e materiais, talvez não tenha utilidade para compreensão da natureza jurídica da Lei Orçamentária Anual, ou, mesmo, seja necessário adequá-la à Direito Positivo nacional /. Nesse sentido, deve-se atentar para o fato de que as Leis Orçamentárias se constituem em normas jurídicas com força de lei, por expressa previsão constitucional (CF/88, art. 166), vinculando a arrecadação de receita e a realização de despesas pela Administração Pública, como instrumentos de planejamento da ação do Estado.

Nesse sentido, a CF/88 oferece ampla liberdade ao Poder Executivo para formular as propostas orçamentárias e ao Parlamento para aprová-las ou emendá-las, sobretudo, no tocante à definição de despesas públicas. Restaria, ainda, a possibilidade de o Poder Executivo oferecer projeto de alteração da Lei Orçamentária Anual, com vistas à modificação de seu conteúdo (CF/88, art. 166, §3º).

Destarte, uma vez aprovada a Lei Orçamentária Anual, ela passa a ter caráter vinculante como qualquer lei, estabelecendo deveres a priori para o gestor público, ou seja, este deverá realizar as despesas, salvo a existência de outras razões jurídicas que o impeçam em face de peculiaridades do caso concreto /.

Esse entendimento é corroborado pela expressão constitucional “fixação de despesa” (CF/88, art. 165, §8º), sendo inconciliável com a idéia de mera previsão ou autorização para realização de despesa. Nas palavras de Régis Fernandes DE OLIVEIRA: “Fixar é mais que lançar provisoriamente no rol de gastos. É séria demonstração de reconhecimento de dívida, só ilidida por motivos relevantes e fundados” /.

Com isso, é certo que a regra geral condiciona os gestores à realização das despesas fixadas na Lei Orçamentária Anual, salvo se demonstrada a inviabilidade jurídica para sua efetivação.

Nesse diapasão, há vinculação da Administração ao conteúdo da Lei Orçamentária Anual. Adiante, serão abordados os aspectos do controle interno sobre a execução orçamentária, com enfoque no tratamento de condicionantes jurídicas que podem impedir a realização de uma despesa pública, é dizer, não exercício do dever a priori.

3. CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Nesse tópico, serão abordados os aspectos que dão os contornos jurídicos do controle interno da Administração Pública. Essa análise se faz presente para examinar os instrumentos de verificação da regularidade da execução orçamentária, como atividade tipicamente administrativa dos gestores de recursos do erário. Com isso, após a eleição das prioridades de governo, nos termos descritos na Lei Orçamentária Anual, deve ser efetuada sua inarredável aplicação, empreendendo os programas nela contidos e realizando as respectivas despesas nos limites determinados.

A correição acerca do cumprimento de tais comandos legais ou das causas de sua não realização deve ser efetuada pela própria Administração de quaisquer dos três Poderes da União. Nesse sentido, se faz presente a análise do controle interno administrativo, no intuído de avaliar sua aplicabilidade e utilidade na seara da execução orçamentária.

3.1. PRESSUPOSTOS DO CONTROLE INTERNO

Os conceitos de "controle interno" são semelhantes na doutrina, trazendo-se aquele delineado por Diógenes GASPARINI pela clareza na enumeração de seus aspectos, que assim se manifesta: "(...) é o exercício pelo Executivo e por órgãos de administração do Legislativo e do Judiciário sobre suas próprias atividades administrativas, visando confirmá-las ou desfazê-las, conforme sejam, ou não, legais, convenientes, oportunas e eficientes (...) É controle interno, porque o órgão controlador bem como o controlado integram a mesma organização" / (grifamos).

É importante ressaltar que a maioria da doutrina pátria /, como referido pelo mesmo Autor, expressa ou implicitamente, fundamenta o controle interno no dever de "autotutela" da Administração sobre seus próprios atos, de modo que seria exercido por órgãos ou autoridades superiores. Note-se que para se desfazer um determinado ato administrativo seria necessário que o controlador estivesse em posição hierárquica superior em relação ao controlado.

Em nosso entendimento, a noção de "controle" não implica, necessariamente, na competência para revisar o ato controlado, mas sim compreende o dever de fiscalizar a atuação administrativa, verificando sua juridicidade, isto é, sua compatibilidade com a legalidade (art. 37, caput, da CF/88), legitimidade, economicidade, conforme determinado pelo art. 70, caput, da CF/88.

Nesse sentido, a fiscalização da ação administrativa, pelos próprios gestores integrantes da Administração dos três Poderes, é suficiente para exercício do "controle interno" de seus atos, tendo em vista as comunicações ou notificações que poderão proceder no âmbito da própria organização administrativa.

Com isso, a definição trazida por Marçal JUSTEN FILHO parece acertada, visto que destaca a referida atuação fiscalizatória ou de verificação dos atos emanados pelos gestores de recursos públicos: "controle administrativo interno é verificação, desenvolvida no âmbito do próprio Poder, da legalidade e da oportunidade dos atos administrativos produzidos pelos seus órgãos e autoridades." / (grifamos).

Portanto, o dever de controle interno não exige a superioridade do agente controlador, não tendo seu fundamento na relação hierárquica contida inerente à organização administrativa.

Por outro lado, os pressupostos que seguramente ensejam o controle interno são: a manutenção/restauração da legalidade dos atos administrativos, em todos os aspectos enumerados pelo art. 37, caput, da CF/88, bem como o princípio da boa-administração, hoje presente no mesmo dispositivo sob a designação "princípio da eficiência". Esses são os fundamentos normativos para exercício do controle no âmbito da Administração de cada um dos Poderes sob referidos atos próprios.

Ainda, nesse tema, pode-se enumerar os princípios básicos de controle interno referidos por Manuela Fernádez JUNQUERA e Begoña Sesma SÁNCHEZ /, quais sejam: (i) a autonomia funcional, existente entre ente controlador e controlado; (ii) o exercício desconcentrado concernente a seu exercício por agente inserido no próprio órgão controlado, sem prejuízo de possíveis avocações de competência por órgãos centralizados; e (iii) o procedimento contraditório, na medida em que o resultado obtido pela ação de controle seja submetido ao órgão/autoridade controlados.

Sem dúvida, a previsão de tais garantias aos sistemas de controle interno resultaria em sua maior efetividade, já que se estaria dotando os controladores de independência e estabilidade funcional (autonomia funcional), de expertise necessária sobre a atividade controlada (exercício desconcentrado) e de oferecimento de contra-razões e justificativas pelos controlados (procedimento contraditório).

Dentre tais aspectos, entende-se relevante a estabilidade funcional do agente controlador, considerando que, conforme referido alhures, o controle interno pode ser exercido por servidor subordinado ao controlado. Sem a implementação dessa garantia, restaria caracterizada a pouca ou inexistente efetividade do controle interno dos atos da Administração /.

3.2. OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO

Os objetivos do controle interno são de duas ordens: (i) fiscalização da legalidade da atividade administrativa, com vistas à verificação do cumprimento das formalidades e das garantias jurídicas pelos agentes públicos. Nesse aspecto, há destaque para o caráter repressor do órgão/autoridade

controlados, com possível desconstituição do ato administrativo viciado, sendo desenvolvido eminentemente sobre atos pretéritos (perspectiva retroativa); e (ii) avaliação da gestão administrativa, com enfoque prospectivo para aperfeiçoamento dos resultados obtidos com a função administrativa.

Essa sistematização decorre das finalidades atribuídas pelo art. 74 da CF/88 ao controle interno, verbis:

> "Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
>
> I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
>
> II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
>
> 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" (grifamos).

Portanto, pode-se concluir que o legislador constitucional conferiu as duas vertentes ao controle interno, é dizer, a função retroativa sobre atos viciados e a função prospectiva, na medida em que prevê como sua finalidade a manutenção da gestão administrativa dentro das metas previstas no Plano Plurianual e a execução dos programas de governo, a avaliação sobre sua legalidade e resultados, inclusive sobre operações de crédito, e, por fim, o auxílio ao controle externo exercido pelos Tribunais de Contas/Poder Legislativo e pelo Poder Judiciário sobre o Poder Executivo ou sobre os órgãos deste sobre a Administração dos demais Poderes /.

Hodiernamente, as tendências sobre o controle interno têm privilegiado medidas de caráter prospectivo, no intuito de centrar esforços na correção de rumos da gestão administrativa durante o exercício financeiro, isto é, procura-se identificar ineficiências nos resultados e prováveis descumprimentos de metas fiscais durante a própria execução orçamentária /. Por outras palavras, de forma alegórica, pretende-se solucionar os problemas com o veículo em movimento, a fim de melhorar seu desempenho posteriormente.

Com isso, percebe-se que o controle interno deve atuar, incisivamente, na direção da atividade controlada ou na formulação de parâmetros para sua correção, ao invés de dar relevo à tarefa de fiscalização do cumprimento de formalidades pelos agentes públicos /. Nessa ótica, é importante trazer a lume o fato de se encontrar vigente texto normativo, na esfera federal, que suprime controles cujos custos sejam superiores aos riscos de dano ao erário, conforme dispõe o art. 14 do Decreto-Lei nº 200, de 25.02.1967, verbis:

> "Art. 14. 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."

Dentre os objetivos do controle interno, não se pode olvidar sua função de auxílio ao controle externo, sobretudo aquele exercido pelos Tribunais de Contas (art. 74, IV, da CF/88). A eficácia de ambas as formas de verificação da gestão administrativa depende de uma precisa divisão de competências, evitando-se sobreposições e/ou omissões.

Nesse sentido, o controle interno tem âmbitos de aplicação diversos do controle externo, sendo que ambos exercem a verificação da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos administrativos emanados, bem como sua sintonia com os ditames da gestão fiscal responsável, contemplados na Lei de Responsabilidade Fiscal .

Destaque-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal conferiu balizas para o desempenho do controle interno prospectivo, com vistas ao re-direcionamento constante da máquina pública, conforme se depreende de seu art. 59, verbis:

> "Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:
>
> I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
>
> II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
>
> III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
>
> IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
>
> V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
>
> VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver." (grifamos)

A existência de um sistema de controle eficiente depende da atuação coordenada entre controle interno e externo, de maneira que este deve atuar a partir dos resultados obtidos por aquele. Com isso, se ganha com a proximidade do controle interno em relação à atividade controlada, dada sua maior expertise nesta, vislumbrando melhores alternativas para o controle prospectivo e fiscalizando o cumprimento das formalidades dos atos de gestão, bem como se colhe frutos da autonomia decorrente do controle externo, inclusive podendo sustar atos e contratos (art. 71, IX, X, e §§ 1º e 2º da CF/88).

Nesse sentido, são as justificativas expostas na Exposição de Motivos da reforma na Lei do Tribunal de Contas de 1967: “De fato, a concepção do controle interno, justamente porque compete à própria administração mantê-lo, visa criar oportunidade de desobrigar o tribunal de contas de encargos que só aparentemente lhe davam autoridade para exercer o controle da Administração Pública, mas que, em verdade, tem sido meramente simbólico, servindo tão só para burocratizar o serviço público, aumentar o curso de uma massa infindável de papéis, que entrava e interfere na prática de atos para cujo exercício a Constituição confere competência às autoridades administrativas” /.

Portanto, conclui Homero Santos: “[...] a idéia original seria de o Tribunal receber apenas elementos sintéticos e não mais toda documentação. Os integrantes do controle interno só relatariam as irregularidades, as fraudes e impropriedades, e através dessa comunicação é que o TCU planejaria suas inspeções e auditorias” /.

Em suma, os sistemas de controle devem sempre agregar a proximidade e a expertise do controle interno à autonomia desfrutada pelo controle externo, mediante a coordenação dos resultados obtidos pelo primeiro em relação aos fins pretendidos pelo segundo.

Por fim, mas não menos importante, há a função pedagógica do controle interno em relação à própria Administração controlada, na medida em que desenvolve processos e técnicas de otimização de resultados, possibilitando que os agentes públicos aprendam com a própria experiência na gestão orçamentária.

3.3. INSTRUMENTOS PARA EXERCÍCIO DO CONTROLE INTERNO

O controle interno dos atos administrativos e, portanto, dos atos de gestão financeiro-orçamentária, deve ser impulsionado por órgão ou autoridade incumbido da verificação da legalidade ou dos resultados da gestão administrativa, bem como por particulares juridicamente interessados em contestar determinada decisão, tanto em relação à sua legalidade quanto sobre seu mérito.

No propósito de ressaltar as espécies de iniciativa para realização do controle interno, faz-se uso da classificação doutrinária pelo modo de seu desencadeamento, a qual revela os instrumentos disponíveis no ordenamento jurídico para sua promoção /.

Assim, há os seguintes meios de se impulsionar o exercício do controle interno:

(i) autocontrole, atinente à tutela da Administração em revisar seus próprios atos ex officio, em virtude de ilegalidade, inoportunidade, inconveniência, ineficácia ou ineficiência, com fundamento originário nas

Súmulas nº 346 e nº 473 do Supremo Tribunal Federal – STF e hoje nos arts. 53 a 55 da Lei Federal nº 9.784, de 29.01.1999, aplicável na esfera federal /. Entende-se que são enquadrados nessa espécie os controles exercidos por auditorias, inspeções e correições sobre a gestão orçamentária, mesmo que realizada por autoridade/órgão sem competência hierarquicamente superior para revisar os atos viciados, visto que esses instrumentos serão prévios à tomada de decisão pelos agentes revisores. Com isso, o controle de gestão por órgão autônomo na estrutura administrativa está inserido em um procedimento de autocontrole;

(ii) pedidos de reconsideração e recursos administrativos (recursos hierárquicos), destinados à insurgência pelos particulares interessados (art. 9º da Lei Federal nº 9.784/99) na revisão de determinado ato de gestão orçamentária, sob os mesmos aspectos referidos, sendo no primeiro caso enviado à mesma autoridade e no segundo a órgão/autoridade superior, conforme arts. 56 e segs. da Lei Federal nº 9.784/99; e

(iii) recursos hierárquicos impróprios, que são dirigidos por interessados ou órgãos de controle a autoridades superiores localizadas em outra pessoa jurídica, não havendo vínculo hierárquico direto entre elas. No âmbito federal, há a supervisão ministerial exercida pelo Ministro de Estado sobre as áreas de sua competência, sendo que ele exerce orientação, coordenação e controle sobre órgãos internos do Ministério e sobre entidades a ele vinculadas, inclusive sob o aspecto financeiro e orçamentário (arts. 19 e 20, combinado com art. 25, I, VIII e art. 26, parágrafo único, alínea “c” e “d”, todos do Decreto-Lei nº 200, de 25.02.1967). No caso de entidades vinculadas aos Ministérios (autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas públicas) far-se-ia a supervisão ministerial com enfoque financeiro-orçamentário por meio do recurso hierárquico impróprio ao Ministro de Estado competente, que, in casu, possuiria competência para revisar ato de gestão comprovadamente ilegal, inoportuno, ineficiente ou ineficaz /.

3.4. ESPÉCIES DE CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Existem duas classificações muito úteis para compreensão da abrangência do controle interno sobre os atos de gestão administrativa, quais sejam, aquela referente ao enfoque sobre o ato controlado e aquele referente ao momento de realização do controle.

Sendo assim, quanto ao enfoque do controle interno, deve-se enquadrá-lo em relação à legalidade, à legitimidade e à economicidade dos atos de gestão orçamentária, nos termos do art. 70 da CF/88.

No exame de legalidade, há a verificação da adequação entre os atos administrativos e a ordem jurídica. É importante frisar que o parâmetro de controle se faz em relação a todas as normas (princípio e regras jurídicas) contidas no ordenamento, de forma que não há apenas o controle com os requisitos e procedimentos formais prévios ao ato (legalidade estrita). Portanto, deve-se atentar para todas as normas referidas no art. 37, da CF/88 e demais princípios e regras contidos na legislação infraconstitucional. Sendo assim, v.g., se determinado ato de gestão orçamentária fere o princípio da impessoalidade, esse pode ser constatado e invalidado com fundamento no controle interno de legalidade.

Além desse enfoque, a CF/88 trouxe inovações no controle orçamentário interno e externo em comparação com a ordem até então vigente, na medida em que acrescentou mais dois parâmetros incidentes, sobretudo, no exame do mérito dos atos administrativos, são eles: a legitimidade e a economicidade.

Por sua vez, a legitimidade de determinado ato pode compreender várias acepções, como ressalta Régis Fernandes DE OLIVEIRA /, dentre as quais concernente àquilo que atende à natureza humana (sentido filosófico), ao respaldo social-democrático (sentido político) ou à justiça (sentido sócio-jurídico).

No que tange ao controle financeiro e orçamentário, parece haver maior precisão neste conceito, referindo-se ao atendimento das necessidades públicas / ou ao exercício de função em conformidade com o interesse público primário. Nesse sentido, não bastaria o cumprimento de todos os princípios e regras licitatórios em determinada contratação do Estado (conformidade com a legalidade), mas é necessário aferir o mérito da contratação, no intuito de averiguar se havia sua necessidade real para a coletividade /.

Por fim, o controle sobre a economicidade procura avaliar o mérito dos atos de administração financeira e orçamentária do Estado, considerando a dualidade inerente à Economia, qual seja, recursos escassos e destinações infinitas. Com isso, é imprescindível estruturar a melhor alocação de meios em razão dos fins perseguidos /.

Contudo, note-se que o “dever de economicidade” incorporado pelo Ordenamento deve com ele se harmonizar, sendo que os fins escolhidos não o são livremente, como na lógica privada. Os objetivos a serem atendidos estão contidos no Direito vigente, devendo os administradores envidar os menores recursos (meios) para atendê-los em sua maioria.

Conforme alertado por Ricardo Lobo TORRES /, a economicidade envolve tanto a despesa quanto a receita pública, devendo a primeira parcela ser minimizada em oposição à maximização da segunda. Entretanto, entendemos ser necessário fazer algumas ponderações sobre tais noções, pois a redução de despesas deve estar em conformidade com todos os deveres estatais, sendo comum à totalidade de receitas não cobrirem por completo as

necessidades de recursos financeiros. Com isso, as escolhas que se processam no Parlamento, com a edição da Lei Orçamentária Anual, são, na verdade, limitadas pela capacidade contributiva dos particulares em detrimento das receitas públicas. Em seguida, a execução orçamentária deve eleger meios eficientes para realização de todos os créditos autorizados, em que pese a possibilidade de existir a sobrevalorização das receitas públicas.

Destarte, as finalidades do Estado devem ser atendidas segundo as escolhas democraticamente estabelecidas e em conformidade com o Direito posto, de modo que, para tanto, os recursos financeiros sejam dimensionados, recolhidos e aplicados da forma mais eficiente pelos Parlamentares (no dimensionamento) e gestores públicos.

Nessa esteira, estudo produzido pela Fundação Getúlio Vargas – FGV concluiu que a economicidade se vincula à avaliação das decisões públicas, sob o prisma da análise de seus custos e benefícios para a sociedade, ou comunidade a que se refere /. Portanto, as finalidades são previamente conhecidas ou reconhecíveis, sendo necessário manejar os meios adequadamente para alcançá-las em sua plenitude.

Ainda, destaque-se o posicionamento de Régis Fernandes DE OLIVEIRA /, que atenta para a existência de relação de “modicidade” das despesas dentro da equação custo-benefício, isto é, há necessidade de se efetuarem os menores gastos dentre aqueles que produzam os mesmos benefícios eleitos pela coletividade.

Por fim, o exame sobre a economicidade do ato de gestão exige o profundo conhecimento da atividade controlada, visto que se deve conhecer todos os procedimentos empreendidos e os motivos que o ensejaram, bem como as alternativas possivelmente mais eficientes /. Nesse ponto, se retoma a importância do controle interno, considerando a supra referida proximidade e expertise a ele inerentes em relação à atividade controlada.

Em relação ao momento de realização do controle interno, também há classificação legal existente, contida no art. 77 da Lei 4.320, de 17.03.1964, dividindo-o em controle prévio, concomitante e posterior.

Sobre o controle interno prévio, deve-se realçar que é exercido quando a legislação ordena a emissão de autorizações por autoridades superiores, antes da realização de determinados atos que impliquem em dispêndio de recursos públicos.

O controle concomitante é aquele exercido durante a execução das despesas, enquanto que o controle posterior consiste na avaliação de atos pretéritos, podendo ser exercido pela autoridade ou órgão emissor do ato controlado, por superiores hierárquicos e/ou pelos interessados na realização da referida despesa.

3.5. DISCIPLINA DO CONTROLE INTERNO FEDERAL

Em relação ao tema do controle interno orçamentário, é importante fazer menção à Lei Federal nº 10.180, de 06.02.2001 /, e ao seu regulamento, presente no Decreto nº 3.561, de 06.09.2000, que dispõem sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sendo suas finalidades e competências abaixo descritas:

> "Art. 20. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades:
>
> 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 nas entidades da Administração Pública 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
>
> (...)
>
> Art. 24. Compete aos órgãos e às unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:
>
> I - avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual;
>
> II - fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;
>
> III - avaliar a execução dos orçamentos da União;
>
> IV - exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União;
>
> V - fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União;
>
> VI - realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados;
>
> VII - apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;
>
> VIII - realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;

IX - avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal;

X - elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional, nos termos do art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal;

XI - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União." (grifamos).

Por tais dispositivos legais, é possível perceber que o controle interno sobre o Poder Executivo Federal abarca a tendência apontada pela doutrina, já que abre grande atuação com visão prospectiva, como se depreende do art. 20, I e II, e do art. 24, I, II, III, IV, da Lei Federal nº 10.180/01.

Dentre as inovações desse diploma, vale ressaltar a criação de um sistema com desconcentração de atividades de controle interno, o que contribui para o mencionado e desejado aumento de autonomia e especialização de órgãos controladores. Nesse sentido, criou-se a Comissão de Coordenação do Controle Interno (art.23), que tem a função de coordenação de medidas e fixação de entendimentos no âmbito do Poder Executivo Federal. Por outro lado, é criada a Secretaria Federal de Controle Interno como órgão central desse Sistema, a quem compete a orientação normativa e supervisão técnica da matéria atinente ao controle interno (art. 22, § 5º).

Sobre a Lei Federal nº 10.180/01, há uma questão relevante, atinente à existência ou à abrangência de poder decisório dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Constatado um ato ilegal, ilegítimo ou anti-econômico, qual será a medida a ser procedida por tais órgãos?

Como referido acima, o controle interno não necessita de poder hierárquico para ser efetuado, podendo constituir órgão de verificação da adequação dos atos de gestão.

O Decreto nº 3.591/00, em seu art. 7º, I e II, dispõe que caberá ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo subsidiar o exercício da direção superior da Administração Federal pelo Presidente da República e a supervisão ministerial. Portanto, parece que os contornos não explicitados na Lei Federal nº 10.180/01 revelam inexistir poder decisório autônomo dos órgãos pertencentes ao referido Sistema sobre os atos emanados por todo o Poder Executivo Federal.

Portanto, a efetiva revisão dos atos ilegais, inconvenientes, inoportunos, ilegítimos e anti-econômicos caberá ao superior hierárquico do agente controlado do Poder Executivo Federal, que em última análise será o Ministro de Estado ou o Presidente da República.

4. CONTROLE INTERNO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A experiência demonstra que a maior parte de desvios no cumprimento dos programas de governo encontra-se na fase de execução orçamentária. Sendo assim, o controle interno da aplicação das Leis Orçamentárias é de grande valia, com vistas a avaliar, sobretudo, a destinação das receitas públicas auferidas, bem como a ocorrência de fatos ou razões jurídicas suficientes para inviabilizar a realização das despesas fixadas pelo Parlamento.

Desde logo, ressalte-se que a concretização de uma determinada despesa fixada pela Lei Orçamentária Anual poderá não ser efetivada, sem que isso resulte em impacto ao planejamento estatal contido neste diploma legal e ao seu caráter de vinculação do administrador de recursos públicos, conforme tratado no item 2 do presente trabalho.

Pode-se enumerar as principais hipóteses em que a inexecução de despesas previstas na Lei Orçamentária Anual não resultará em ilícito, quais sejam: (i) caso seja necessário aditar o crédito inicialmente previsto, mediante nova autorização de despesa, havendo recursos provenientes de anulação ou cancelamento de outro crédito ou mediante aumento de receita pública prevista e, mesmo assim, inexista a aprovação de emendas à Lei Orçamentária Anual pelo Parlamento, quando requerida pelo Poder Executivo; (ii) inexistência de recursos orçamentários para realização da despesa pública, considerando que a arrecadação efetiva de receita foi insuficiente; (iii) observância de preceitos de gestão fiscal contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal; (iv) impossibilidade de realização concreta da despesa, devido a sua incompatibilidade com a Ordem Jurídica vigente, considerando peculiaridades do caso concreto; e (v) após execução do objeto da despesa, ser constatado algum vício em relação à sua realização pelo particular contratado pela obra ou serviço /.

Em relação aos itens (i) e (ii), há exercício de prerrogativas políticas pelo Poder Legislativo que poderá não autorizar o aditamento de créditos orçamentários, requeridos pelo Poder Executivo, ou mesmo a inércia deste quando constatada a inexistência de arrecadação de receita suficiente para realização das despesas fixadas. Portanto, não são atos passíveis de submissão ao controle interno orçamentário.

Por outro lado, o controle interno se faz presente em relação aos eventos (iii), (iv) e (v) supra mencionados, visto que implicam no exercício de competências tipicamente administrativas dos três Poderes. Adiante, serão traçadas algumas linhas acerca da incidência do referido controle interno sobre a realização de despesa pública, inclusive para apontar a inviabilidade desta, tanto antes quanto após seu empenho.

A Lei Federal nº 4.320/64, de aplicação nacional, estabeleceu normas a respeito da execução orçamentária, englobando a programação de despesa e

a disciplina da arrecadação de receitas e da realização de despesas públicas, nos termos de seus arts. 47 a 70.

A execução de despesas públicas é disciplinada nos arts. 58 a 70 do mesmo diploma legal, tendo início com o instituto denominado "empenho de despesa" (arts. 58 a 61 da Lei Federal nº 4.320/64).

Conforme definição legal, o "empenho de despesa" consiste em ato plasmado em "nota de empenho" / (art. 61) em que a autoridade administrativa gera dever ao Estado de efetuar determinado pagamento futuro de obrigação decorrente de lei, ato, contrato ou ajuste, podendo estar pendente o implemento de condições (art. 58), sendo que nenhuma despesa poderá ser efetuada sem a emissão prévia deste ato (art. 60). Portanto, há o dever estatal de se efetuar a liquidação e o pagamento do objeto da despesa pública, caso implementadas todas as condicionantes existentes no caso concreto.

Com isso, o procedimento para realização de uma despesa pública tem início com a emissão de seu empenho, pelo qual se dá garantia aos credores do Estado de que haverá recursos reservados dentro da dotação inicial ou no saldo existente para futuro pagamento de seu crédito. Nesse sentido, define-se a realização de uma despesa, se evita anulações futuras por falta de verba e possibilita reforço oportuno de determinada dotação, antes do vencimento da dívida /.

Em suma, o empenho consiste em instrumento de programação da realização de gastos pela Administração Pública, dentro dos limites contidos da dotação inicial (art. 59 da Lei Federal nº 4.320/64), sendo, por outro lado, a garantia dos particulares de existência de recursos para saldar seus créditos.

Em seguida, há a etapa de "liquidação" da despesa, que consiste na verificação da regularidade e adimplemento da obrigação pelos particulares, nos termos do art. 63, §§ 1º e 2º, da Lei Federal nº 4.320/64, fazendo jus ao recebimento do pagamento respectivo /.

A "ordem de pagamento" é o despacho da autoridade administrativa que determina o pagamento da despesa realizada, o qual será realizado por órgão centralizado, costumeiramente por emissão de cheques nominais, duplicadas em favor do contratado ou depósito em conta /. Assim, o adimplemento da despesa resultará na extinção da obrigação do Estado em relação ao particular.

Após esse breve panorama das fases da execução de despesa, pode-se concluir que determinada ação fixada na Lei Orçamentária Anual deverá ser realizada mediante juízos administrativos sobre a certeza de sua adequação jurídica (formalidades legais, conveniência e oportunidade) e sobre seu modus operandi mais eficiente.

Antes de o gestor público decidir pela contratação das obrigações, deve incidir o controle interno, pelos instrumentos referidos no item 3.3., sobre

existência de eventual situação de limitação de empenho ou de medidas para recondução da dívida aos limites estabelecidos, nos termos dos arts. 9º e 31, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ainda, antes de realização do empenho, caso a despesa tenha decorrido de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental, deve-se observar se houve a realização de estimativa de seu impacto orçamentário e a declaração de sua adequação orçamentária pelo ordenador de despesa, nos termos do art. 16, § 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal /.

Com isso, a observância dos preceitos de gestão fiscal responsável é objeto de consideração do gestor público e de sua verificação pelo órgão ou pela autoridade de controle interno. Como visto acima, nessa fase há momento importante para realização do controle interno prospectivo da administração orçamentária, em sintonia com sua nova inspiração constitucional.

Nessa fase preliminar, o controle interno sobre o gestor público deve incidir sobre a real necessidade da execução da despesa em face do Direito.

Como mencionado alhures, a fixação de despesa na Lei Orçamentária Anual gera o dever a priori de sua realização pela Administração Pública, salvo a existência de razões jurídicas que a impeçam, tais como, alteração do interesse público devidamente motivada ou insuficiência de recursos decorrente de arrecadação de ineficiente ou a menor que o previsto /. Portanto, a Lei Orçamentária Anual estabelece um dever vinculado ao planejamento estatal nela contido, podendo haver, repita-se, razões jurídicas que impeçam sua realização concreta durante o exercício financeiro.

Colocado o problema de outra forma, pode o controle interno incidir sobre a decisão de se realizar determinada despesa, inicialmente contida no planejamento do Estado, com vistas a verificar sua legalidade (ampla), legitimidade e economicidade no caso concreto.

Como se vê, há incidência do controle interno sobre os atos de gestão orçamentária antes da decisão de realização da despesa pública, podendo culminar com a conclusão pela sua não efetivação, sempre que juridicamente justificada, pois a Lei Orçamentária Anual cria deveres a priori.

Ademais, é nessa fase que se faz o tempestivo exame da legitimidade e da economicidade da realização da despesa pública, pois após a sua contratação pelo Estado haverá, sem dúvida, ônus decorrente de sua rescisão, incorrendo em gastos e contingências não previstos e ineficiências econômicas.

Após o empenho, contratação pela Administração e execução do objeto da despesa pública pelo particular, surge importante momento para realização do controle interno, qual seja, a fase “liquidação da despesa”. Nesse momento, far-se-á a verificação do cumprimento do objeto contratado.

Como destacam J. Teixeira Machado Junior e Heraldo da Costa Reis /, nessa etapa se verifica o direito do credor ao recebimento do pagamento, inclusive com a verificação in loco do cumprimento do contratado, realizando-se uma espécie de auditoria nas obras e serviços efetuados.

5. CONCLUSÃO

Do exposto, vislumbra-se a grande importância do estudo sobre as Leis Orçamentárias, visto que são instrumentos do planejamento da ação estatal sobre a economia. Pode-se dizer que tais Leis Orçamentárias constituem mecanismo imprescindível para a exata compreensão da intervenção do Estado sobre a economia, devendo ser tema central dos estudos de Direito Econômico e Financeiro.

Com tamanho relevo constitucional, não é possível supor que as Leis Orçamentárias não vinculem os gestores de recursos públicos. Essa interpretação, fundada no Direito alienígena, não tem amparo na CF/88, de sorte que a fixação de despesa gera um dever a priori para a Administração Pública dos três Poderes.

Durante o exercício financeiro, sem dúvida, existirão hipóteses em que determinadas despesas não serão efetuadas pelos órgãos estatais competentes, considerando-se razões jurídicas e peculiaridades dos casos concretos. Com isso, estará o administrador, por vezes, obrigado a não realizar uma despesa inicialmente fixada.

Toda essa ação se desenvolve no cenário da execução orçamentária, caracterizada como atividade tipicamente administrativa, incidindo sobre ela todo o regime jurídico de Direito Administrativo.

A verificação acerca da realização ou não de despesa deve ser efetuada pelos órgãos e instrumentos de controle interno, desenvolvido pela Administração Pública dos três Poderes. Dentre os méritos desse controle, é possível destacar sua proximidade em relação ao ato controlado, podendo vislumbrar, com maior propriedade, a adequação do mérito dele em função dos parâmetros de legitimidade e economicidade.

6. BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. Constituição e República, 2ª ed., Ed. Malheiros, São Paulo, 2004.

BUGARIN, Paulo Soares. “Reflexões sobre o principio constitucional da economicidade e o papel do TCU”. Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília. v.29. n.78. out./dez. 1998.

DE MONCADA, Luís S. Cabral. A Problemática Jurídica do Planeamento Econômico, 1ª. ed, Coimbra Editora, 1985, Coimbra.

DE OLIVEIRA, Régis Fernandes. Responsabilidade Fiscal, 2ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2002.

_____ e HORVATH, Estevão. Manual de Direito Financeiro, 6ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2003.

DOS SANTOS, Homero. "Atuação do Tribunal de Contas da União - Relacionamento dos controles externo e interno". Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília. v.26. n.66. out./dez. 1995.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela e SESMA SÁNCHEZ, Begoña. "Situacion actual y perpectivas del control interno del gasto publico (I): la funcion interventora". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica. Madrid. v.50. n.258. oct./dic. 2001.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Controle da Administração Pública, 1ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1991.

FOUNROUGE Giuliano. Derecho Financeiro, 2ª. ed., Ed. Depalma, Buenos Aires, v.1.

GASPARINI, Diógenes. Direito Administrativo, 7ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2002.

GRAU, Eros Roberto. "Despesa Pública – Conflito entre Princípio e Eficácia de Regras Jurídicas – O Princípio da Sujeição da Administração às Decisões do Poder Judiciário e o Princípio da Legalidade da Despesa Pública", Revista Trimestral de Direito Público – RTDP, Malheiros Editores, São Paulo, n. 02, 1993.

GRAU, Eros Roberto. Planejamento Econômico e Regra Jurídica, 1ª. ed., Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978.

GUERRA, Evandro Martins. "Aspectos jurídicos do controle interno". Revista Fórum de Contratação e Gestão Pública. Belo Horizonte. v.1. n.11. nov. 2002.

HARADA, Kiyoshi. "Controle da administração publica - O poder da autotutela (controle Interno) - Atuação do Tribunal de Contas (controle externo)". BDA: Boletim de Direito Administrativo. São Paulo. v.13. n.11. nov. 1997.

_____. Direito Financeiro e Tributário, 5ª ed., Ed. Atlas, São Paulo, 1999.

JUSTEN FILHO, Maçal. Curso de Direito Administrativo, 1ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2005.

MACHADO JUNIOR, J. Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 Comentada, 18ª ed., Ed. IBAM, Rio de Janeiro, 1997.

MEDAUAR, Odete. Controle da Administração Pública, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1993.

_____. Direito Administrativo Moderno, 4ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999.

PINHEIRO, Luís Felipe Valerim. "A Defesa da Concorrência nas Utilidades Públicas e o Devido Processo Legal", Revista do IBRAC, vol. 09, n. 01, 2002.

SANTOS, Homero. "A importância do controle interno - Breves considerações". Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília. v.27. n.67. jan./mar. 1996.

TÁCITO, Caio. "Controle da administração publica - o poder de autotutela (controle interno) – atuação do Tribunal de Contas (controle externo). BDA: Boletim de Direito Administrativo. São Paulo. v.13. n.5. maio. 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. "O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade". Revista de Informação Legislativa. Brasília. v.31. n.121. jan./mar. 1994.

Referência Bibliográfica deste Trabalho (ABNT: NBR-6023/2000):

PINHEIRO, Luís Felipe Valerim. Controle Orçamentário e Eficácia do Planejamento Estatal. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 3, setembro/outubro/novembro, 2005. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: xx de xxxxxxxx de xxxx

Obs. Substituir x por dados da data de acesso ao site www.direitodoestado.com.br

Publicação Impressa:

Informação não disponível