

Edificando o Controle Interno

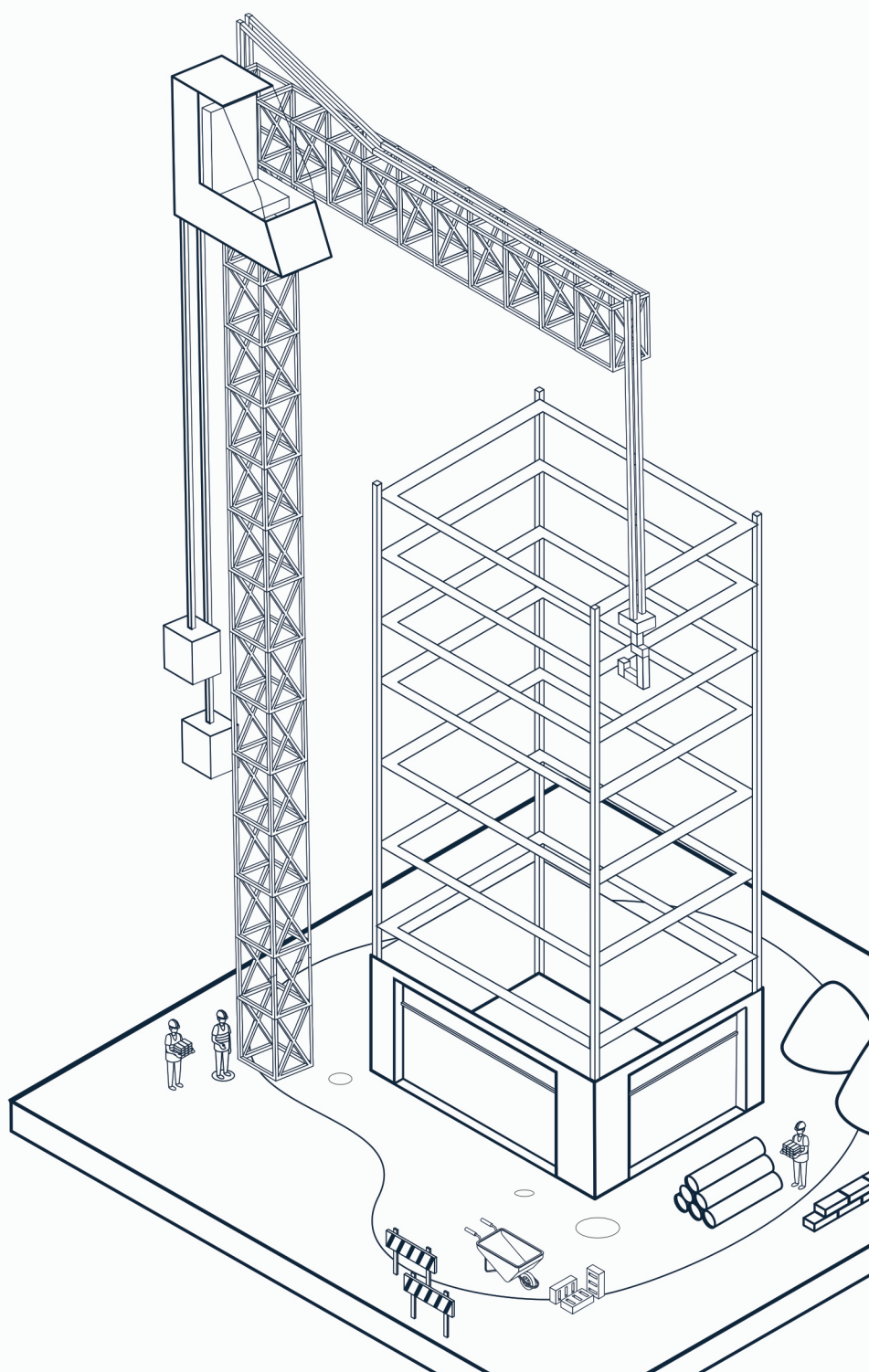
Breves Apontamentos



CAO CIDADANIA
Ministério Público
do Estado do Rio de Janeiro

MPRJ

MINISTÉRIO PÚBLICO
DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO





Edificando o Controle Interno
Breves Apontamentos



CAO CIDADANIA
Ministério Público
do Estado do Rio de Janeiro

MPRJ

MINISTÉRIO PÚBLICO
DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

SUMÁRIO

Apresentação	4
Controle Interno da Administração Pública	6
Controle Interno e normas jurídicas específicas	8
Controle Interno e outras fontes orientadoras	15
Abrangência: Macro funções do Sistema de Controle Interno	18
Controladoria	18
Auditoria Governamental	19
Correição	24
Ouvidoria	24
As diretrizes da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro - ENCCLA	26
Jurisprudências dos Tribunais de Contas	30
Terceirização do Controle Interno	30
Obrigatoriedade de criação do Sistema de Controle Interno	33
Quadro de membros da Controladoria - Composição por servidores de provimento efetivo	36
Cargo em comissão	40
Contratação de auditoria independente	42
Relatório de Controle Interno	45
Fontes bibliográficas	47

APRESENTAÇÃO

A manutenção de um Sistema de Controle Interno eficiente pelo Poder Público é medida imposta pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, além de estar preceituada em diversos diplomas normativos, em especial na Constituição do Estado do Rio de Janeiro vigente. Todavia, os sistemas de controle interno dos entes políticos municipais fluminenses, os quais, em tese, deveriam agregar e executar as funções de auditoria, ouvidoria, controladoria e correição, na maioria das vezes apresentam desempenho insuficiente, muito aquém da relevante missão que lhes foi confiada constitucionalmente. Os indicadores que revelam as deficiências na gestão pública e o alto índice de corrupção nacional são demonstrativos do asseverado. Dentre eles destacamos o Índice de Governança Municipal – IGM-CFA e o Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM, os quais medem a qualidade dos gastos municipais e avalia as políticas e atividades públicas do gestor municipal, que demonstra a baixa postura dos entes municipais no tocante a estes temas, todos objetos do controle interno.

Um Sistema de Controle Interno possui múltiplas e virtuosas funcionalidades: previne a ocorrência de irregularidades no âmbito da própria entidade administrativa municipal, possibilita a correção de eventuais erros de modo mais célere do que através de medidas judiciais, proporciona o planejamento de sindicâncias e auditorias, que verificam indícios de crimes ou atos de improbidade administrativa, os quais uma vez detectados, deverão ser comunicados à Promotoria de Justiça local para a adoção das medidas cabíveis, dentre outras, servindo de auxílio também à atividade de controle externo. É, em síntese, um mecanismo apto a minorar a corrupção e a má gestão pública, fatores, em grande medida, responsáveis pelo desempenho insatisfatório do Estado brasileiro em relação ao desenvolvimento econômico e qualidade de vida dos seus cidadãos.

Tamanha é a importância da temática para o fortalecimento da gestão pública que o Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, por meio do Centro de Apoio Operacional da Cidadania, participou no ano de 2016 da ação 03 da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro – ENCCLA – como colaborador na criação de diretrizes para implantação e efetivo funcionamento dos sistemas estadual e municipal de controle interno. O objetivo estratégico da supramencionada ação foi o de fortalecer os instrumentos de governança, de integridade e de controle na Administração Pública e o seu eixo foi de prevenção e detecção de irregularidades no trato da coisa pública. Como desdobramento da ação 03/2016 foi idealizada pela ENCCLA a ação 02/2017, a qual também conta com a colaboração do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, e tem por finalidade o desenvolvimento de ações que permitam apoiar a implementação do Sistema de Controle Interno nos estados e municípios.

Diante desse cenário, esse mesmo órgão o Centro de Apoio Operacional de Tutela Coletiva de Defesa da Cidadania do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro desenvolveu as presentes orientações,

como uma das etapas do projeto *Edificando o Controle Interno*, o qual buscar colaborar efetivamente na estruturação dos sistemas de controle interno dos Municípios inseridos no Estado do Rio de Janeiro e fortalecer a gestão do patrimônio público, em um estado republicano, no qual a coisa pública, que é de todos, deve ser gerida com responsabilidade e probidade. A sociedade faz *jus* a um ambiente de gestão pública norteado pelo controle e transparência, apostando em mecanismos que venham, progressivamente, a refiná-los, tornando-o capaz de inibir e coibir eventuais irregularidades, excessos e abusos.

CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A forma como a Administração Pública planeja, executa, acompanha e controla suas atividades é fator essencial para uma gestão pública eficiente, efetiva, célere e transparente. As necessidades da sociedade são tão complexas como diversas e necessitam ser geridas com eficiência, de modo a abarcar satisfatoriamente os destinatários, mediante o emprego otimizado e correto dos recursos públicos. Um bom gestor público deve estar atento aos pleitos e conjecturas sociais, sem desconsiderar que sua atuação exige o devido controle, não só dos resultados obtidos, mas também dos meios empregados para alcançá-los, os quais podem estar eivados de vícios e inconsistências em aspectos múltiplos, proporcionais às complexidades descritas.

Controlar a ação do administrador, nesse leque de cenários interpretativos e opções discricionárias, exige da Administração, além de gestores capacitados, ferramentas de *freios* e *contrapesos* próprios. Para tal, faz-se imperiosa a existência de instrumentos que coibam eventuais excessos da Administração Pública, bem como apontem eventuais falhas, erros e desvios, para retificá-los e evitar sua reincidência.

Nesse sentido, controle é a conduta adotada para mitigar ou inibir riscos, afiando, assim, com considerável grau de segurança, que objetivos propostos sejam atingidos. Por sua vez, risco é a possibilidade de algo acontecer, previsível ou não, que venha impedir ou dificultar o alcance de um objetivo colimado.

Quando empregamos o termo controle no âmbito da Administração Pública, podemos defini-lo como uma rede de mecanismos jurídicos e administrativos aptos a propiciar o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das searas dos poderes constituídos, de modo a melhor atender as finalidades públicas as quais a Administração Pública está adstrita.

Quanto à sua extensão, o controle da Administração Pública pode ser categorizado como interno ou externo. Será interno quando exercido por órgãos de um poder sobre condutas administrativas produzidas na sua esfera, no interior de sua engrenagem estrutural, e externo quando, diversamente, exercido por pessoas, entes ou órgãos não contemplados na estrutura orgânico-institucional de onde provém o ato questionado, contemplado nessa categoria também o controle social. Essas modalidades devem operar em sinergia.

Todavia, temos que esse dever de vigilância, orientação e correção que o Poder deve exercer em relação aos seus próprios atos – em sentido amplo –, denominado Controle Interno, angariará maior protagonismo em relação ao externo na exata medida em que for exercido com responsabilidade, de forma abrangente, transparente e autônoma.

Como decorrência do modelo de Estado Democrático de Direito insculpido em nossa Constituição, o

Controle Interno da Administração Pública é atividade que decorre do próprio princípio republicano. A Administração Pública constitui um dos instrumentos por meio do qual se busca a implementação do bem-estar coletivo, com a concretização de políticas públicas edificantes, mediante a adequada gestão da coisa pública. Numa república democrática e pluralista, a atividade administrativa deve se pautar pela eficiência e transparência.

A valorização da expressão *Controle Interno* no cenário legal nacional, considerável a partir da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, chamada de Lei do Orçamento Público, abraçou essas orientações. Tal controle foi instituído mediante regras concernentes ao direito financeiro e orçamentário, impondo aos entes federativos internos, quais sejam, União, Estados, Municípios e Distrito Federal a observância de certos requisitos e procedimentos para o adequado emprego da verba pública. A intenção normativa originou-se de uma preocupação no sentido de reforçar parâmetros que orientassem a gestão pública, criando condições para que os recursos públicos tivessem um destino empiricamente compatível com normas que prescrevem o regular modo de sua aplicação, desiderato esse que foi se ampliando e se fortificando no decorrer das décadas posteriores, principalmente diante das exigências normativas abarcadas pela Constituição da República de 1988 e demais diplomas infraconstitucionais que lhe conformaram, em diferentes níveis hierárquico-normativos.

Inserido neste cenário, o Controle Interno se caracteriza como a união de procedimentos, rotinas e métodos de controle que possuem como objetivo proteger os ativos, verificar a exatidão, fidelidade e confiabilidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações, que devem ser executadas de modo ordenado, ético, econômico e eficaz, prezar pela transparência, verificar o cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis, bem como ajudar a administração a obter sempre tempestivamente os dados para orientar os gestores na continuidade segura da execução das atividades típicas dos entes.

Dito de modo diverso, o Controle Interno é formatado por um conjunto de instrumentos adotados por cada instituição do setor público no cumprimento de suas funções, cuja finalidade é preservar os recursos financeiros, prevenir riscos, impedir ou corrigir eventual erro, a fraude e a ineficiência, por meio da estruturação de um órgão especializado que tem por objetivo central a verificação de todo arcabouço normativo (normas legais, instruções normativas, estatutos, regimentos etc.) concernente à atividade da Administração Pública.

CONTROLE INTERNO E NORMAS JURÍDICAS ESPECÍFICAS

Embora seja atribuída à Administração Pública a incumbência de consecução e gestão do interesse coletivo, inexistente liberdade integral na execução dessas tarefas, já que a atuação da Administração Pública deve estar sempre em conformidade com os padrões normativos que vinculam a validade de seus atos. Ainda nas hipóteses nas quais há um maior espaço de manobra para o gestor – sempre no tocante às escolhas, jamais em relação ao rigor orçamentário –, todo o complexo normativo que confere suporte ao princípio da legalidade estrita no âmbito administrativo, cabe ao Controle Interno exercer sua atividade, de forma plena.

Nessa linha, os gestores públicos devem obediência aos ditames constitucionais e legais na execução de suas funções. Assim, como principais referências normativas a serem seguidas pelos gestores da Administração Pública, apontam-se: (1) a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, (2) a Constituição do Estado do Rio de Janeiro, (3) a Lei nº 4.320 de 1964, conhecida como Lei do Orçamento Público, (4) a Lei Complementar nº 101 de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, (5) a Lei Ordinária Estadual nº 287 de 1979 – Código de Administração Financeira e Contabilidade Pública do Estado do Rio de Janeiro, e (6) a Lei Complementar Estadual nº 63 de 1990 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a temática do Controle Interno se encontra disciplinada nos dispositivos infra relacionados:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

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.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

A Constituição do Estado do Rio de Janeiro de 1989, por seu turno, também contempla o Controle Interno em diversos artigos, os quais se encontram colacionados a seguir:

Art. 77 - A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado e dos Municípios, obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, interesse coletivo e, também, ao seguinte:

* XXX - As atividades do sistema de controle interno, previstas no Art. 129, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão, em especial, as funções de ouvidoria, controladoria e auditoria governamental, e serão desempenhadas por Órgão de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreira específica, na forma de Lei.

* Acrescentado pela Emenda Constitucional nº 68, de 28 de julho de 2016.

Art. 122 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 123 - O controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual compete:

[...]

§ 5º - Os responsáveis pelo sistema de controle interno previsto neste artigo, na área contábil, serão, necessariamente, contabilistas inscritos no Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro.

Art. 124 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos Municípios, e de todas as entidades de sua administração direta e indireta e fundacional, é exercida mediante controle externo da Câmara Municipal e pelos sistemas de controle interno do respectivo Poder Executivo, na forma estabelecida em lei.

Art. 129 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

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

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

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

Parágrafo único - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

Além disto, a Lei nº 4.320 de 1964 – Lei do Orçamento Público –, recepcionada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, dispõe sobre Controle Interno em seu Título VIII, Capítulo II, o qual abrange os artigos abaixo transcritos:

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 ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Na Lei Complementar nº 101 de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – o Controle Interno se encontra preceituado nos seguintes artigos:

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

[...]

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle

interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

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.

A Lei Ordinária Estadual nº 287 de 1979 – Código de Administração Financeira e Contabilidade Pública do Estado do Rio de Janeiro – destina ao Controle Interno o Título X, Capítulo II, cujos artigos seguem *in verbis*:

Art. 200 – O controle interno será exercido sobre todas as unidades administrativas dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário do Estado.

Art. 201 – A auditoria, no serviço Público Estadual, é atividade de fiscalização e assessoramento e constitui etapa superior e final do controle interno, a fim de:

I – criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo, a cargo do Tribunal de Contas do Estado e regularidade à realização da receita e despesa;

II – acompanhar a execução dos programas de trabalho e a dos orçamentos;

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

Art. 202 – O controle interno obedecerá, de modo geral, aos seguintes princípios:

I – verificação da regularidade da arrecadação e recolhimento da receita assim como a do empenho, liquidação e pagamento da despesa;

II – verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária, que será prévia, concomitante e subsequente;

III – verificação dos programas de trabalho e de sua execução;

IV – fidelidade funcional dos agentes e responsáveis por bens, numerários e valores.

§ 1º - Além das prestações e tomadas de cotas sistemáticas e periódicas, mensais, anuais ou por fim de gestão haverá, a qualquer tempo, inspeções e verificações locais da ação dos responsáveis por bens, numerário e valores do Estado ou pelos quais este responda.

§ 2º - Os servidores incumbidos do desempenho do controle interno responderão, nos termos da legislação em vigor, pelos danos que causarem ao Estado ou a terceiros, por quebra de sigilo.

Art. 203 – Estão sujeitos ao controle interno:

I – o gestor de dinheiro e todos quantos houverem preparado e arrecadado receitas orçamentárias e extra-orçamentárias, hajam ordenado e paga despesas orçamentárias e extra-orçamentárias, ou tenham, sob sua guarda ou administração, bens, numerário e valores do Estado ou pelos quais este responda;

II – os servidores do Estado, ou qualquer pessoa ou entidade, estipendiadas pelos cofres públicos ou não, que derem causa a perda, extravio, dano ou destruição de bens, numerário e valores da Fazenda ou pelos quais elas responda;

III – os dirigentes de entidades autárquicas, fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público, fundos especiais, empresas públicas, sociedade de economia mista e responsáveis por adiantamentos;

IV – os dirigentes de serviços industriais ou comerciais e de repartições ou órgãos incumbidos da execução de serviços ou planos específicos, com autonomia administrativa ou financeira, mas sem personalidade jurídica;

V – as entidades de direito privado beneficiárias de auxílios e subvenções do Estado, na conformidade do art. 41 deste Código.

Art. 204 – Para os efeitos do presente Código, incluem-se no Controle Interno:

I – o exame da prestação de contas de entidades de direito privado, beneficiárias de auxílios e subvenções do Estado;

II – em geral, as verificações de ordem contábil e econômico-financeira, em todos os casos de interesse da Fazenda em juízo ou fora dele.

Art. 205 – A sujeição ao Controle Interno processar-se-á por meio de:

I – prestação de contas;

II – tomada de contas;

III – acompanhamento dos programas de trabalho.

Art. 206 – São competentes para o desempenho de Controle Interno, no âmbito do Poder Executivo:

I – a Auditoria Geral, como órgão central;

II – a Inspetoria Geral de Finanças;

III – as Inspetorias Setoriais de Finanças;

IV – os órgãos de contabilidade, nas autarquias.

Art. 207 – Os processos de prestação de tomadas de contas, excetuados os casos enumerados no parágrafo único deste artigo, serão encaminhados ao Tribunal de Contas do Estado, no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias do encerramento do exercício, instruídos com os elementos e peças exigidos por aquele órgão, acompanhados do Certificado de Auditoria expedido pela Auditoria Geral do Estado.

Parágrafo Único – Será de 120 (cento e vinte) dias o prazo indicado no caput do artigo, quando as tomadas de contas resultarem de:

- a) impugnação de despesas feitas por adiantamentos;
- b) verificação de que os responsáveis sujeitos a prestação de contas deixarem de cumpri-las nos prazos e condições fixados e, lei, regulamento ou instrução;
- c) desfalque ou desvio de bens do Estado ou pelos quais este responda;
- d) outras irregularidades de que resulte prejuízo à Fazenda Pública.

Art. 208 – Os demais Poderes instituirão seus sistemas de controle interno, visando a dar integral cumprimento ao disposto neste Código, adotando as normas e planos de contabilidade vigentes no Poder Executivo.

A Lei Complementar nº 63 de 1990 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro –, por fim, dedica a Seção V, Capítulo II, à temática do Controle Interno, a qual contempla os seguintes artigos:

Art. 53 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manter, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de:

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

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

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

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

Art. 54 - No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

I - organizar e executar, por iniciativa própria ou por solicitação do Tribunal de Contas, programação trimestral de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao Tribunal os respectivos relatórios.

Nova redação dada pela Lei Complementar nº 124/09 (DORJ 16.01.09).

II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer previstos no art. 11, inciso III, desta lei;

III - alertar, formalmente, a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial, sempre que tiver conhecimento de qualquer das ocorrências referidas no caput do art. 10, desta lei.

Art. 55 - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade, dela darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 1º - Na comunicação ao Tribunal, o dirigente do órgão de controle interno competente indicará as providências adotadas para:

I - corrigir a irregularidade apurada;

II - ressarcir o eventual dano causado ao erário;

III - evitar ocorrências semelhantes.

§ 2º - Verificada em inspeção, auditoria ou no julgamento de contas, irregularidade que não tenha sido comunicada tempestivamente ao Tribunal, e provada a comissão, o dirigente do órgão de controle interno, na qualidade de responsável solidário, ficará sujeito às sanções previstas para a espécie nesta lei.

Art. 56 - A autoridade competente emitirá, sobre as contas e o parecer do controle interno, expresso e indelegável pronunciamento, no qual atestará haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas.

Art. 57 - Aplicam-se ao Tribunal de Contas, no que couber, as disposições deste Capítulo.

Parágrafo único - A responsabilidade pelo exercício do controle interno, de que trata este artigo, será atribuída a órgão específico e regulada por ato próprio.

CONTROLE INTERNO E OUTRAS FONTES ORIENTADORAS

Paralelamente, no contexto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou regra específica para o Sistema de Controle Interno governamental, a NBC T 16.8. De acordo com a NBC T 16.8, o Sistema de Controle Interno governamental se desdobra em três categorias: operacional, relacionada às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade governamental; contábil, relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; e, normativa, relacionada à observância da regulamentação pertinente.

A NBC T 16.8 traz elementos de governança corporativa, gestão de riscos, procedimentos de controle, informação, comunicação e monitoramento e guarda relação com técnicas modernas utilizadas por instituições superiores de controle, como a metodologia COSO, criada por um comitê de órgãos de auditoria nos Estados Unidos para auxiliar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno.

Ademais, há outros diplomas que disciplinam o Sistema de Controle Interno, mais relacionados às questões técnicas do ramo da contabilidade. Para fins informativos, destaca-se a Resolução 05/2014, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON, que tem como diretriz orientar a atuação dos Tribunais de Contas no estímulo à implantação e à avaliação da estrutura e o funcionamento do Sistema de Controle Interno de seus respectivos jurisdicionados.

Esse documento porta diretrizes aplicáveis à administração pública, com base nos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, economicidade e do dever de prestação de contas. Além disto, é importante registrar que a Resolução 05/2014 traz os seguintes princípios gerais de Controle Interno: Instruções devidamente formalizadas; Controle sobre as Transações; Aderência a Diretrizes e Normas Legais; Relação Custo-Benefício; Segregação de Funções; Qualificação Adequada, Treinamento e Rodízio de Funcionários; Definição de Responsabilidades; e, Delegação de Poderes.

Na seara internacional, dentre os principais organismos apontados como referência para estruturação e adequada implementação do Sistema de Controle Interno, destacam-se (1) o COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – e (2) a INTOSAI – The International Organisation of Supreme Audit Institutions.

A primeira, Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), um organismo autônomo, independente e apolítico, congrega 189 entidades de fiscalização superior de diversos países e atua com **status** de consultor especial do Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas. Essas entidades possuem papel relevante na auditoria de contas, das operações governamentais e na promoção de administrações financeiras sólidas e responsáveis por prestar contas dos seus governos.

Usualmente recomenda a adoção de padrões de controle interno fortemente calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

Editadas em 1992, as normas da INTOSAI tiveram como diretriz a elaboração de um documento que refletisse a visão da entidade para a implantação do Controle Interno, englobando os processos de planejamento, implantação e avaliação. Atualizadas em 2001, essas normas tiveram como base o trabalho realizado pelo COSO, considerado o marco referencial sobre Controle Interno.

Assim como em 1992 a concepção inicial de Controle Interno não se limitava a uma visão tradicional de controle administrativo-financeiro, incorporando um conceito mais abrangente do controle administrativo, o conjunto de regras mais atualizado também destaca a importância das informações não financeiras. Ao incorporar o modelo COSO como referência, a ser analisado linhas adiante, as diretrizes para normas de Controle Interno da INTOSAI podem ser utilizadas pela administração governamental como um referencial de Controle Interno sólido para as organizações.

O segundo, com origem nos Estados Unidos, por meio de uma iniciativa independente, o COSO – *Comitte of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission* – (Comitê das Organizações Patrocinadoras) – estabeleceu critérios práticos e amplamente aceitos para o estabelecimento de controles internos e avaliação de sua efetividade. Diversas entidades ligadas ao setor público, como o Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, o Banco Mundial e a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, reconhecem e adotam o modelo COSO. Frisa-se que o Tribunal de Contas da União, como membro da INTOSAI, também adota o modelo como base para as suas avaliações de controle interno no setor público.

Destaque-se que todos os elementos introduzidos pela COSO também foram incorporados pela Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC), assim como o Instituto Internacional de Auditores Internos (Institute of Internal Auditors – IIA) que, pela definição ampla que vem adotando para controles internos, denota sua adesão aos conceitos introduzidos pelo COSO.

Um de seus modelos que merece destaque é o COSO I, o qual traz algumas definições importantes. Todavia, o modelo COSO II, também conhecida como COSO ERM, encomendado a partir da intensificação da preocupação com riscos – fruto de uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão – publicado, em 2004, do modelo *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), concede maior enfoque ao tema, agregando técnicas de gerenciamento integrado de riscos, sem abandonar, mas incorporando o modelo anterior, COSO I.

Ressalta-se que o COSO II tem como objetivo central a previsão e prevenção de riscos inerentes ao conjunto de processos da organização que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos. Nesse sentido, institui quatro categorias de objetivos que devem ser considerados:

Estratégico

Relacionado à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade. Metas de alto-nível, alinhadas e dando suporte à missão da organização.

Operacional

Efetividade e eficiência na utilização dos recursos, mediante operações ordenadas, éticas, econômicas e adequada salvaguarda contra perdas, mau uso ou dano.

Comunicação

Confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de *accountability* (Prestação de contas).

Conformidade

Aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas políticas, aos planos e procedimentos da própria organização.

Oportuno ressaltar que em sua estruturação o Sistema de Controle Interno observe modelos reconhecidamente aceitos, de modo a assegurar o seu funcionamento adequado, garantindo os benefícios desejados. A implantação de um sistema de controle interno sem a devida observância dos ditames legais e dos modelos de referência aqui mencionados pode ocasionar não somente o desperdício de tempo e recursos, mas também a existência de um sistema de controle burocrático e descoordenado, sem a autonomia desejada.

ABRANGÊNCIA: MACRO FUNÇÕES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Controladoria

De início, cabe ressaltar que a 'Controladoria' pode ser conceituada sob dois pontos de vistas distintos. Pode ser definida, sob um prisma genérico, como a área do conhecimento responsável por todo referencial teórico dentro da organização, funcionando como uma fonte de consulta a fim de sanar eventuais dúvidas do saber da organização. Todavia, pode ser compreendida, também, como órgão executor, no qual se implementam sistemas de informações e monitoramento da gestão pública, de modo a preservá-la e aprimorá-la em todos os seus eixos.

Nesse tópico, nossa análise se volta para controladoria como função, a qual tem por finalidade orientar e acompanhar a gestão governamental para subsidiar a tomada de decisões a partir da geração de informações, de maneira a garantir a melhoria contínua da qualidade do gasto público, conforme definição dada pelo Conselho Nacional de Controle Interno, em suas diretrizes para o Controle Interno no setor público.

Assim, à controladoria como macro função cabe:

- orientar o sistema de informações contábeis para garantir a integridade, a tempestividade e a fidedignidade dos dados necessários à produção de informações.
- produzir informações gerenciais utilizando as bases de dados disponíveis e implantar ferramentas para avaliar riscos e atuar na prevenção e combate à corrupção.
- orientar o gestor público de forma proativa ou provocada, por meio de instruções normativas, manuais, cartilhas, relatórios dentre outros, sobre matérias relacionadas à execução dos atos administrativos com vistas à prevenção de práticas ineficientes, antieconômicas, corrupção e outras inadequações.
- acompanhar a execução de programas de governo e políticas públicas, com foco na gestão por resultado, por meio da mensuração e acompanhamento de indicadores de eficiência, eficácia e efetividade, servindo de subsídio para a atuação das demais macrofunções do Sistema de Controle Interno.
- monitorar o cumprimento das obrigações constitucionais e legais, inclusive com a elaboração e análise de cenários.
- monitorar o equilíbrio das contas públicas, identificar os riscos que possam afetá-lo e propor ações preventivas e corretivas.

- propor ações de racionalização dos recursos, a serem pactuadas com os gestores, a partir da realização de estudos técnicos e identificação das melhores práticas no âmbito da administração pública e privada.
- coordenar ações que visem assegurar a transparência da gestão governamental com o propósito de fomentar o controle social e prevenir e combater a corrupção.

Desta forma, a controladoria se apresenta como uma função indispensável ao funcionamento do Sistema de Controle Interno, na medida em que fornece subsídios aos gestores quanto às informações necessárias aos processos decisórios, possibilitando uma gestão mais eficaz e transparente.

Auditoria Governamental

A auditoria governamental é uma atividade de fiscalização orçamentária, financeira e patrimonial e se refere à etapa final do Controle Interno. O campo de atuação da auditoria governamental é aquele relativo a pessoas jurídicas de Direito Público, isto é, a União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias, como também em algumas de suas entidades vinculadas, como as fundações e as empresas públicas.

Tem por finalidade apreciar os controles internos administrativos dos órgãos e entidades jurisdicionadas, examinar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade bem como da aplicação de recursos públicos por pessoas físicas ou jurídicas.

Neste âmbito, a auditoria interna é uma técnica de controle interno que tem por objetivo a verificação de erros, fraudes e desperdícios, abarcando o exame detalhado, total ou parcial, de atos administrativos.

IMPORTANTE! A auditoria interna não deve ser confundida com Controle Interno ou com unidade de controle interno. Não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos.

Embora as habilidades dessas duas áreas sejam próximas, suas funções fazem parte de elementos distintos do sistema de controle interno da entidade. Comparando responsabilidades: a auditoria interna não implanta controles, mas a unidade de controle interno pode implantar; a auditoria interna faz trabalhos periódicos com metodologia específica, a unidade de controle interno atua no dia-a-dia no monitoramento contínuo e na autoavaliação de controles internos; auditoria interna é uma atividade de avaliação independente, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia do sistema de controle interno, é parte desse sistema, mas não integra a estrutura de linha da organização e sim o seu staff; a unidade de controle interno também é parte do sistema de controle interno, mas é um elemento da gestão, faz parte da estrutura de linha da organização, com atribuições ligadas ao gerenciamento de riscos e controles.

Nesse sentido, caso seja identificada eventual fraude na ocasião da realização da auditoria, ou, ainda, caso a partir de sua realização sejam obtidas informações que indiquem a possibilidade da ocorrência, é dever do profissional comunicar imediatamente estes assuntos tempestivamente à pessoa de nível apropriado

da administração que têm a responsabilidade de prevenir e detectar fraudes em assuntos relevantes no âmbito de suas responsabilidades.

Existe um rol de procedimentos e técnicas de auditorias, os quais constituem investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal. Nesse contexto, define-se como procedimento de auditoria o conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de auditoria, que permite obter evidências ou provas suficientes e adequadas para analisar as informações necessárias à formulação e fundamentação da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

Em suma, esses procedimentos configuram as ações necessárias ao atingimento dos objetivos nas normas de auditoria. O procedimento de auditoria, por vezes, recebe o nome de comando, representando a essência do ato de auditar, definindo o ponto de controle sobre o qual se deve atuar. O fundamental é descrever o que se deve fazer, ou seja, como deve ser realizado o exame, o qual abrange testes de observância que visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estão em efetivo funcionamento e cumprimento, bem como testes substantivos, que visam à obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelo sistema contábil e administrativo da entidade, dividindo-se em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

Por outro lado, entende-se por técnica de auditoria, o conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o controle para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para conclusão dos trabalhos. Faz-se necessário observar a finalidade específica de cada técnica de auditoria com vistas a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e tempo.

As inúmeras classificações e formas de apresentação das Técnicas de Auditoria são agrupadas nos seguintes tipos básicos:

- a) **exame documental** – a equipe de auditoria deverá observar se as transações realizadas estão devidamente documentadas, se a documentação que suporta a operação contém indícios de inidoneidade, se a transação e a documentação suporte foram feitas por pessoas responsáveis e se a operação realizada é adequada em função das atividades de órgão/entidade;
- b) **inspeção física** – constatação in loco que deverá fornecer à equipe a certeza da existência, ou não, do objeto ou item verificado;
- c) **conferência de cálculos** – objetiva a conferência das operações que envolvam cálculos na aplicação da técnica. A equipe não deve se limitar a conferir os cálculos realizados por terceiros, fazendo-se necessária a efetivação de cálculos próprios, que serão comparados, ao final, com aqueles apresentados pelo auditado;

d) **observação** – consiste em olhar como um determinado processo ou procedimento está sendo executado por outros;

Os elementos da observação são:

a) a identificação da atividade específica a ser observada;

b) observação da sua execução;

c) comparação do comportamento observado com os padrões;

d) avaliação e conclusão.

e) entrevista – consiste na elaboração de perguntas objetivando a obtenção de respostas para quesitos previamente definidos;

f) **circularização** – consiste na confirmação, junto a terceiros, de fatos alegados pela entidade, no planejamento dos trabalhos, quando a equipe deve considerar as partes externas que podem ser circularizadas e os objetivos de auditoria que poderão ser satisfeitos pela circularização;

g) **conciliações** – objetiva verificar a compatibilidade entre o saldo das contas sintéticas com aqueles das contas analíticas, ou ainda o confronto dos registros mantidos pela entidade com elementos recebidos de fontes externas;

h) **análise de contas contábeis** – objetiva examinar transações que geraram lançamentos em determinada conta contábil. Essa técnica parte dos lançamentos contábeis para a identificação dos fatos e documentos que o suportam. As contas são selecionadas em função do objetivo geral e da sensibilidade da equipe de auditoria;

i) **revisão analítica** – objetiva verificar o comportamento de valores significativos mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situações ou tendências atípicas. Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:

I. o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;

II. a natureza do órgão/entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores;

III. a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

j) **corte das operações** - corte com a intenção de interromper as operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento. Representa a “fotografia” do momento-chave de um processo.

k) **rastreamento** - investigação minuciosa, com exame de documentos, setores, unidades, órgãos e procedimentos interligados, visando dar segurança à opinião do responsável pela execução do trabalho sobre o fato observado.

Sobre a seleção do objetivo da auditoria, há que se considerar sua matriz de risco, instrumento mediante o qual se busca selecionar os programas com base em questões que atribuam valor para os critérios de relevância, risco e materialidade. Aqueles programas mais bem pontuados na matriz serão objeto de estudo de viabilidade, o qual indicará as oportunidades para se realizar uma auditoria de natureza operacional.

Quanto ao estudo de viabilidade, o que se espera é assegurar que os trabalhos a serem realizados possam contribuir efetivamente para a melhoria do desempenho dos programas e para a responsabilização por desempenho dos gestores governamentais, em áreas prioritárias e relevantes para a sociedade, mediante a avaliação das ações governamentais.

É necessário, portanto, que a seleção dos objetos de auditoria, quer sejam programas, atividades ou ações, seja orientada com base em critérios objetivos, mensuráveis e transparentes.

PLANEJAMENTO

A execução da macro função auditoria compreende o planejamento e realização das seguintes tarefas: plano anual de auditoria; programas de auditoria; execução dos trabalhos; elaboração dos relatórios e a realização dos acompanhamentos.

O planejamento estratégico da auditoria tem por intenção agilizar e racionalizar os procedimentos de inspeção em consequência das limitações do tempo disponível a ser dedicado a cada unidade a ser auditada. É nessa fase que deverão ser definidas as prioridades na execução das inspeções, a composição da equipe e as competências necessárias dos seus membros, que deverão respeitar às suas qualificações.

Deste modo, cabe aos profissionais da auditoria o planejamento estratégico e a preparação, por escrito, do plano anual de auditoria, o qual detalhará os pontos de controle, os objetivos, a durabilidade, os elementos normativos aplicáveis e os procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão, de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução, podendo ser ajustado posteriormente, conforme a necessidade.

Há fatores importantes que devem ser levados em consideração na ocasião da elaboração do plano anual de auditoria, como:

- os meios materiais e a estrutura de recursos humanos disponíveis;
- as determinações contidas nas Resoluções do Tribunal de Contas sobre itens obrigatórios de verificação em auditorias;
- o arcabouço normativo e os processos gerenciais que regem o setor ou área objeto da auditoria;
- a materialidade, relevância (importância estratégica) e criticidade (susceptibilidade à impropriedades ou ilegalidades) das unidades a serem auditadas; e
- a espécie de auditoria a ser realizada (regularidade / especial / contábil / operacional).

Além disto, o plano anual de auditoria deve considerar as finalidades do Sistema de Controle Interno preceituados nos incisos do art. 74 da Constituição Federal de 1988, quais sejam:

- 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.

DIVULGAÇÃO! Para que haja transparência das ações governamentais e para que as informações constantes nos relatórios de auditoria alcancem o maior número de pessoas e entidades possível, é recomendável a divulgação de um resumo dos trabalhos realizados nas contas de gestão do governo. Tal divulgação pode ser feita na Página da Prefeitura na Internet.

Correição

A correição é uma atividade que usualmente está a cargo das unidades de Corregedoria, que têm o papel institucional de controlar e fiscalizar as atividades funcionais, os procedimentos e os fluxos de informação. Fiscalizar, apontar falhas e determinar correção evita que a Administração Pública se afaste de seu papel de promoção do bem comum.

A noção de atividade de correição usualmente é compreendida como a capacidade de coibir abusos e excessos cometidos pelos agentes públicos a partir da repressão. Ocorre que tal atividade não possui unicamente cunho punitivo, mas também sua concepção deve abranger o elemento participativo. Para tanto, a sociedade precisa entender o funcionamento do controle de correição, para propor medidas e influenciar as tomadas de decisões.

A atividade de correição está atrelada à fiscalização do cumprimento dos princípios constitucionais e normas legais afetos à Administração Pública e está ligada, também, às consequentes responsabilização e penalização daqueles que os violam. Essa atividade gera dados estratégicos para a tomada de decisão, e sua articulação com os sistemas de controle interno, de ouvidoria e de transparência e prevenção à corrupção resulta em novas práticas de gestão, com o saneamento de irregularidades, a promoção da transparência, o combate à corrupção e a improbidade administrativa.

Ouvidoria

A noção geral sobre a função ouvidoria extrai seu fundamento da Emenda Constitucional nº 19 de 1998, que acrescentou o parágrafo 3º ao artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o qual dispõe que:

§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública.

Como decorrência necessária do regime democrático e do princípio republicano, vigas mestras do Estado Brasileiro, as ouvidorias garantem ao cidadão o direito de comunicar-se diretamente com as instituições públicas. Sob a ótica do Controle Interno, ouvidoria é a função que possui como finalidade o fomento do controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e a adequada aplicação de recursos públicos.

A ouvidoria visa à melhoria da qualidade, eficiência, resolubilidade, tempestividade e equidade da gestão da coisa pública, através dos seus relatórios gerenciais, auxilia o gestor no diagnóstico da prestação dos serviços públicos, e propõe ações de melhoria quanto aos procedimentos internos, com base no seu banco de dados e análise qualitativa dos dados estatísticos.

A ouvidoria promove a interlocução com a sociedade, e, a partir das comunicações que lhe são endereçadas, passa a ser detentora de informações privilegiadas, o que, por sua vez, propicia à Administração Pública a oportunidade de equacionar erros, e preveni-los, pois a distância existente entre as expectativas do cidadão e as instituições é, por vezes, insuperável, se não instituído um canal direto entre esses atores.

AS DIRETRIZES DA ESTRATÉGIA NACIONAL DE COMBATE À CORRUPÇÃO E À LAVAGEM DE DINHEIRO – ENCCLA

A Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro - ENCCLA – elaborou Ação Estratégica, no ano de 2016, a Ação 03/2016, que teve o Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, por meio do CAO Cidadania, como colaborador na criação de diretrizes para implantação e efetivo funcionamento dos sistemas estadual e municipal de controle interno.

O objetivo estratégico da referida ação foi o de fortalecimento dos instrumentos de governança, de integridade e de controle na Administração Pública e o seu eixo foi de prevenção e detecção. Nesse contexto, as diretrizes elaboradas, ao contemplarem aspectos como (1) definição das macro funções, (2) atividades, (3) estruturas e vinculação hierárquica, (4) área de atuação, (5) diretrizes metodológicas, (6) disponibilização de conteúdos na internet e (7) definição de indicadores de desempenho, devem nortear o funcionamento dos sistemas de controle interno municipais.

Diretrizes

Competência e Posicionamento

- 1) Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, os Ministérios Públicos, as Defensorias Públicas e os Tribunais de Contas devem manter Sistema integrado de Controle Interno, cujas estruturas e competências institucionais contemplem o pleno cumprimento das atribuições previstas no artigo 74 da Constituição Federal e as disposições das respectivas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas.
- 2) A instituição dos órgãos de Controle Interno deve ser preconizada por lei específica, na qual estejam estabelecidas as atribuições, competências, prerrogativas e estrutura funcional, e que regule a obrigatoriedade de pronta comunicação aos órgãos competentes sobre os casos em que se verifique a ocorrência de crime ou de ato de improbidade administrativa.
- 3) Os Sistemas de Controle Interno devem contemplar entre suas atribuições as atividades de auditoria governamental, correição, ouvidoria e transparência, abrangendo todos os órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta.
- 4) Os órgãos centrais de Controle Interno devem ser posicionados em nível hierárquico imediatamente subordinado ao Chefe de Poder ou aos Procuradores-Gerais dos Ministérios Públicos, aos Defensores Públicos-Gerais e aos Presidentes dos Tribunais de Contas, de forma a fortalecer sua independência e caráter estratégico.

Recursos Humanos e materiais

- 5) Os órgãos de Controle Interno devem dispor de recursos orçamentários, materiais, tecnológicos e de pessoal adequados e suficientes para o desempenho de suas atribuições.
- 6) O quantitativo de cargos necessário ao pleno desempenho das atividades de competência dos órgãos de Controle Interno deve ser estabelecido em lei, que fixará a proporção entre servidores de nível superior e de

nível médio, consideradas as atribuições e especificidades de cada Ente.

7) As atividades de Controle Interno devem ser desempenhadas por servidores públicos efetivos, preferencialmente organizados em carreira específica, com remuneração e qualificação apropriadas ao nível de complexidade das atribuições e responsabilidades inerentes às funções do sistema de Controle Interno.

8) A nomeação do dirigente máximo do órgão de Controle Interno deve ser pautada em critérios técnicos, que devem considerar, entre outros, o nível de escolaridade, a formação acadêmica e a prévia experiência em atividades relacionadas à área de controle governamental, processos disciplinares, finanças públicas, gestão de políticas públicas e outras áreas afins.

9) Os cargos de chefia e direção dos órgãos de Controle Interno devem ser, em regra, ocupados por servidores efetivos oriundos de carreiras de auditoria, de Controle Interno ou de outras carreiras afins, de forma a garantir a independência, objetividade e profissionalismo das atividades executadas pelo órgão de Controle Interno.

10) O provimento dos cargos de chefia e direção dos órgãos de Controle Interno, quando excepcionalmente realizado por meio da nomeação de servidor não efetivo, deve considerar como requisito a necessidade de nível de escolaridade adequado à atividade a ser desempenhada, primando pela nomeação de profissionais com formação superior e experiência comprovada nas áreas de controle governamental, processos disciplinares, finanças públicas, gestão de políticas públicas ou outras áreas afins.

11) Os órgãos de Controle Interno devem manter programa permanente de capacitação de seus quadros funcionais que garanta a constante atualização de conhecimentos e a adequada execução das atividades afetas ao controle.

Práticas Profissionais

12) Os servidores atuantes nas funções de Controle Interno devem ser regidos por Código de Ética específico que contemple, entre outras, disposições relativas à integridade, objetividade, confidencialidade e competência profissional.

13) A atuação dos órgãos de Controle Interno deve ser pautada por normas profissionais que confirmem os princípios básicos da auditoria interna, proporcionem uma estrutura adequada para a execução de trabalhos de valor agregado, estabeleçam as bases para a avaliação de qualidade das ações de controle e promovam a melhoria dos processos e operações organizacionais.

14) As normas profissionais para a prática da auditoria governamental devem observar os padrões internacionalmente estabelecidos, a exemplo da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do Instituto dos Auditores Internos (IPPF/IIA) e das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI/INTOSAI), adaptados ao contexto e às peculiaridades dos órgãos do Sistema de Controle Interno.

15) Os órgãos de Controle Interno devem estabelecer formalmente manuais e procedimentos que contemplem orientações relativas às etapas de planejamento, execução e supervisão dos trabalhos, bem como sobre a comunicação dos resultados, o controle de qualidade das ações de controle e o monitoramento das recomendações.

16) Os órgãos de Controle Interno devem estabelecer mecanismos que assegurem a atuação independente, objetiva e imparcial de seus servidores em relação aos órgãos e entidades auditados.

Atividades

17) Os órgãos de Controle Interno devem atuar de forma sistemática e orientada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles internos primários e da governança pública, expedindo, quando necessário, normas regulamentares com vistas a prevenir ilícitos e compatibilizar as práticas administrativas aos princípios constitucionais da Administração Pública.

18) Os órgãos de Controle Interno devem estabelecer e divulgar em seu sítio na rede mundial de computadores, plano anual de auditoria com base em critérios de materialidade, relevância e risco, de forma a assegurar a atuação seletiva do Controle sobre os temas mais importantes para a Administração Pública e para a sociedade.

19) Os órgãos de Controle Interno devem buscar a utilização de técnicas informacionais, notadamente as de cruzamento de bases de dados, como subsídio ao planejamento e à execução dos trabalhos de auditoria governamental.

20) As atividades dos órgãos de Controle Interno devem contemplar, entre outras, ações de orientação e capacitação aos gestores públicos, com vistas à melhoria dos controles internos primários, ao aprimoramento da gestão pública e à prevenção quanto à má aplicação dos recursos públicos.

21) Os órgãos de Controle Interno devem promover a transparência e fiscalizar o cumprimento, pelos órgãos públicos sob sua responsabilidade, das disposições estabelecidas na Lei de Acesso à Informação.

22) Os órgãos de Controle Interno devem atuar como agentes locais de promoção do controle social, estabelecendo ações de conscientização e capacitação junto a cidadãos, conselhos municipais e organizações da sociedade civil que possam atuar no acompanhamento da aplicação dos recursos públicos.

23) Os órgãos de Controle Interno devem estabelecer e manter canal para o recebimento de denúncias, bem como desenvolver mecanismos para seu tratamento, apuração e reporte dos resultados à sociedade.

24) Os órgãos de Controle Interno devem atuar na apuração de ilícitos e no processo de responsabilização administrativa dos agentes públicos e de pessoas jurídicas que mantenham relação contratual ou de outra natureza com o poder público, conduzindo diretamente o processo de apuração ou fiscalizando a atuação dos servidores responsáveis.

25) Os órgãos de Controle Interno devem fomentar a criação e participação em redes locais, regionais e nacionais de órgãos de Controle Interno, com a finalidade de promover a troca de experiências, informações e a mútua capacitação em assuntos afetos à sua área de atuação.

26) Os órgãos de Controle Interno devem atuar de forma articulada com outras entidades de controle e de defesa do Estado, tais como Tribunais de Contas, Advocacia Pública e Ministérios Públicos, de forma a racionalizar os trabalhos e promover o contínuo compartilhamento de informações e resultados.

Comunicação dos Resultados

27) Os resultados dos trabalhos devem ser formalmente comunicados aos dirigentes dos órgãos auditados, aos Tribunais de Contas, Ministérios Públicos e Polícias Judiciárias, conforme o caso, por meio de instrumentos que primem pela qualidade da informação e da forma de apresentação dos trabalhos, com observância aos atributos de tempestividade, concisão, coerência, objetividade, convicção e linguagem inteligível e apropriada.

28) Os produtos dos trabalhos devem contemplar recomendações com vistas à correção de falhas, aprimoramento de processos, dos controles primários ou do marco normativo das atividades auditadas ou a instauração de medidas apuratórias, conforme o caso, que deverão ser previamente discutidas com os gestores responsáveis por sua implementação e cujo atendimento deve ser monitorado.

29) Os órgãos de Controle Interno devem promover a tempestiva publicação dos produtos das auditorias em sítio eletrônico na internet, de forma que possibilite a fácil localização e compreensão de seu conteúdo.

JURISPRUDÊNCIAS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Terceirização do Controle Interno

Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

Ementa:

MUNICÍPIO. TERCEIRIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

NOTAS TAQUIGRÁFICAS SESSÃO DO DIA 14.02.01

ASSUNTO: CONSULTA Nº 625798, SUBSCRITA PELO SR. EURÍPEDES LIMA ANDREANI, ENTÃO PREFEITO MUNICIPAL DE MONTE ALEGRE DE MINAS, ACERCA DE POSSIBILIDADE DE CONTRATAÇÃO, ATRAVÉS DE LICITAÇÃO, DE FIRMA ESPECIALIZADA PARA AUXILIAR NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO.

RELATOR: CONSELHEIRO EDUARDO CARONE COSTA

CONSELHEIRO EDUARDO CARONE COSTA:

I - RELATÓRIO

Tratam os presentes autos da Consulta subscrita pelo Sr. Eurípedes Lima Andreani, então Prefeito Municipal de Monte Alegre de Minas.

O consulente indaga acerca da possibilidade ou não de contratação, por meio de procedimento licitatório, de firma especializada para efetuar algumas das atribuições do controle interno do Município.

A presente Consulta foi instruída com parecer da douda Auditoria, da lavra do ilustre Auditor Dr. Edson Arger, (fls. 4 e 5), em consonância às disposições do inciso III do art. 39 c/c o art. 216 da Resolução TC nº 10/96 (RITCMG).

A douda Auditoria, em preliminar, entendeu que a parte é legítima e a matéria de competência deste Tribunal e, no mérito, esclarece que “tendo em vista que o controle interno tem que ser exercido de forma permanente, cabe às entidades governamentais, através de seus serviços efetivos, estruturarem suas respectivas contabilidades para fins de cumprimento de mandamento constitucional. A Auditoria entende que não existe previsão legal para a adoção do procedimento consultado.”

II – PRELIMINAR

III - MÉRITO

No mérito, assim me manifesto.

Inicialmente cumpre destacar que a matéria referente à terceirização do controle interno já foi, exaustivamente, examinada por esta eg. Corte ao emitir parecer na Consulta nº 463732, por exemplo, na qual ficou assentado que “o sistema de controle interno, ao lado do controle externo, este a cargo das Casas Legislativas, com o auxílio dos Tribunais de Contas, constituem típicas funções do Estado que, obrigatoriamente, serão realizadas pela Administração Pública, sem qualquer possibilidade de ter sua execução outorgada a particulares, mediante processo de terceirização.

Assim, não cuidando os serviços de controle interno de atividade-meio, não há hipóteses legais ou constitucionais permitindo a sua terceirização, isto é, o trespasse de sua execução para pessoa estranha à Administração.

Ademais, se uma das finalidades do controle interno é a de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, alinhado, ainda, à responsabilidade solidária dos responsáveis pelo autocontrole, acaso deixem de dar conhecimento ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade (art. 74, IV e § 1º, da Constituição da República), não vejo como operar tais comandos na hipótese de uma terceirização”.

Em preliminar conheço em tese da Consulta, porquanto a parte é legítima e a matéria, dada a sua repercussão financeira, é afeta à competência deste egrégio Tribunal.

(OS DEMAIS CONSELHEIROS MANIFESTARAM-SE DE ACORDO COM O RELATOR.)

CONSELHEIRO PRESIDENTE JOSÉ FERRAZ: APROVADO O VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR, POR UNANIMIDADE. IMPEDIDO O CONSELHEIRO EDSON ARGER.

CONSELHEIRO EDUARDO CARONE COSTA:

Nesse sentido, a resposta ao Consulente deve ser negativa, porquanto o controle interno deve ser exercido por órgãos da própria Administração Pública, isto é, aqueles integrantes do aparelho administrativo do Poder Público. Admitindo-se a terceirização do controle interno, este deixará de ser “interno” passando, por consequência, quase a equivaler-se a ser “externo”, ainda que oficiosamente, haja vista que será efetuado por órgão, ou entidade, de fora da Administração fiscalizada.

Nesse sentido, entendo respondida a presente Consulta.

CONSELHEIRO ELMO BRAZ:

Voto de acordo com o Conselheiro Relator.

CONSELHEIRO MOURA E CASTRO:

Sr. Presidente, entendo que o controle interno é ato típico de Estado. Dada a sua tipicidade, ele não pode ser delegável nem para outro órgão qualquer, menos ainda ser terceirizado.

Então, acompanho o voto do Relator, porque entendo que a Constituição, quando estabelece a atribuição, quer dizer, é uma competência e não uma função - mas estabelece uma competência do exercício do controle interno -, essa competência é indelegável. E, por força disso, acompanho em tudo o mais o voto do Sr. Relator.

CONSELHEIRO SIMÃO PEDRO TOLEDO:

O Conselheiro Moura e Castro foi muito feliz quando falou que essa função é indelegável, porque imposta pela Constituição Federal. E, nestas circunstâncias, considerando ainda o que disse o nobre Conselheiro Relator que essa terceirização implicaria numa forma de controle externo, que refugiria totalmente ao objetivo da Carta Magna, voto de acordo com S. Exa.

CONSELHEIRO EDSON ARGER:

Sr. Presidente, considero-me impedido de participar da votação por haver atuado como Auditor no presente processo.

CONSELHEIRO PRESIDENTE JOSÉ FERRAZ:

Qualificando o "quorum", o Presidente acompanha o voto do ilustre Relator com o adendo do ilustre Conselheiro Moura e Castro.

APROVADO O VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR, POR UNANIMIDADE, COM O VOTO DA PRESIDÊNCIA PARA QUALIFICAR O "QUORUM". IMPEDIDO O CONSELHEIRO EDSON ARGER.

Informações adicionais

Indexação:

MUNICÍPIO, TERCEIRIZAÇÃO, SISTEMA, CONTROLE INTERNO, IMPOSSIBILIDADE, CONTRATAÇÃO, LICITAÇÃO, ASSESSORAMENTO, EMPRESA PRIVADA, ESPECIALIZAÇÃO, AUXÍLIO, PARTICULAR

Disponível em:

<http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Home/Detalhes/625798#!>

Obrigatoriedade de criação do Sistema de Controle Interno

Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

Ementa:

CÂMARA MUNICIPAL. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO. CRIAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

NOTAS TAQUIGRÁFICAS

SESSÃO DO DIA 17.10.01

ASSUNTO: CONSULTA Nº 653.861, FORMULADA PELO PRESIDENTE DA CÂMARA MUNICIPAL DE CAMANDUCAIA, VEREADOR RUBENS MUNGIOLI, ACERCA DA CRIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

RELATOR: CONSELHEIRO SIMÃO PEDRO TOLEDO

CONSELHEIRO SIMÃO PEDRO TOLEDO:

Trata-se de Consulta formulada pelo Presidente da Câmara Municipal de Camanducaia, Vereador Rubens Mungiolli, na qual indaga o seguinte:

“Estão, indistintamente, todas as Câmaras Municipais obrigadas a criarem seus sistemas de controle interno com a consequente nomeação das respectivas comissões, ainda que não possam contar com um número ideal de membros, ou teria este E. Tribunal orientação e método especiais simplificados aplicáveis às Câmaras com o mínimo de estrutura, ou até mesmo sem condições de fazê-los?”

Previamente, voto pelo conhecimento da presente Consulta em face da legitimidade de parte e por ser afeto à competência desta Casa o assunto nela consubstanciado, a teor do disposto no art. 7º, inciso X, alínea “a”, da Resolução TC 10/96 (Regimento Interno).

CONSELHEIRO EDUARDO CARONE COSTA:

Estou de pleno acordo que o Tribunal preste essa orientação. Apenas faço um registro, que, acredito, o douto Relator irá fazer: o Tribunal não pode indicar a composição numérica, mas a existência do controle interno é matéria afeta, a ser respondida.

Estou de acordo com o Relator.

(OS DEMAIS CONSELHEIROS MANIFESTARAM-SE TAMBÉM DE ACORDO COM O RELATOR.)

CONSELHEIRO PRESIDENTE JOSÉ FERRAZ:

APROVADO O VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR, EM PRELIMINAR, POR UNANIMIDADE.

CONSELHEIRO SIMÃO PEDRO TOLEDO:

Meritoriamente, respondo, em tese, à Consulta, ratificando, inicialmente, a minha manifestação sobre o controle interno, quando da relatoria da Prestação de Contas do Exmo. Governador do Estado, relativas ao exercício de 1999, ocasião em que produzi um breve histórico sobre o papel do controle interno na Administração Pública.

Com efeito, a partir da década de 60, com o crescimento da estrutura do Estado e ampliação de suas funções, os mecanismos de controle da administração tornaram-se ineficazes, o que, fatalmente, levaria à transformação do controle externo numa megaestrutura. Diante desses fatos, a institucionalização do controle interno foi inevitável.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, foi pioneira ao introduzir em seu texto as expressões controle interno e externo, definindo-lhes suas respectivas atribuições, sem, contudo, prever qualquer vinculação entre os mesmos. Posteriormente, a Constituição Federal de 1967 prescreve em seu art. 71, I, que uma das atribuições do controle interno é propiciar condições indispensáveis para a eficácia do controle externo.

De fato, o fortalecimento do controle interno na Administração Pública foi consolidado na Carta Federal de 1988, ao determinar, em seu art. 74, que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno. Na esfera estadual a matéria está disciplinada nos arts. 73, §º 1º, I, e 74 da Constituição Mineira.

A propósito do tema, preleciona, com maestria, o Prof. José Afonso da Silva, a saber:

“Trata-se de controle de natureza administrativa, exercido sobre funcionários encarregados de executar os programas orçamentários e da aplicação de dinheiro público, por seus superiores hierárquicos: Ministros, diretores, chefes de divisão, etc., dentro das estruturas administrativas de qualquer dos Poderes, de sorte que não mais um controle só do Poder Executivo, como diziam as Constituições passadas, e é lógico, porque, se a Constituição alarga a autonomia administrativa dos outros Poderes, é coerente que também exija, de cada um deles, o exercício do controle interno, que tem como uma de suas finalidades apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Realmente, são finalidades do controle interno, constitucionalmente estabelecidas

(art. 74): (1) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; (2) 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; (3) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e (4) apoiar o

controle externo no exercício de sua missão institucional, por isso é que se exige dos responsáveis pelo controle interno que dêem ciência, ao Tribunal de Contas, de toda e qualquer irregularidade ou ilegalidade de que vierem a ter conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária (art. 74, § 1º)."

Por último, esclarece que "embora as formas quanto ao momento de atuação do controle interno não estejam definidas na Constituição, convém relembrar que são três: a priori, concomitante e a posteriori. A atuação do controle interno varia, admitindo-se diversas maneiras de proceder. O mais seguro é o registro contábil, que é basicamente concomitante com os atos de execução da lei orçamentária; em certos casos, pode ser prévio (a priori), como a necessidade de ordem de pagamento que é espécie de controle sobre pagamento de despesa, mas que é também subsequente (a posteriori) em relação, por exemplo, à liquidação da despesa". (In "Curso de Direito Constitucional Positivo" 19 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p.p. 729/730).

Em arremate, a Prof. Maria Sylvia Zanella de Pietro assegura que "Esse controle interno é feito, normalmente, pelo sistema de auditoria, que acompanha a execução do orçamento, verifica a legalidade na aplicação do dinheiro público e auxilia o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional". (In "Direito Administrativo" – 4 Ed. – São Paulo: Atlas, 1994, p. 479).

Ressalte-se, por oportuno, que o Tribunal editou, em 02.12.98, a Resolução nº 10, que aprova os procedimentos a serem observados na realização de inspeções e auditorias, e cujo Manual, no Grupo II: Sistemática de Fiscalização; Capítulo 3: Trabalho de Campo, Título 3.4: Execução; Subtítulo 3.4.3 – Estudo e Avaliação do Controle Interno, define, no item 1, que:

"O sistema de controle interno compreende as políticas e procedimentos estabelecidos pela administração de um órgão/entidade para ajudar a alcançar os objetivos e metas propostas e assegurar, enquanto for praticável, o desenvolvimento ordenado e eficiente das operações, incluindo a adesão às políticas e procedimentos administrativos, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e identificação de fraudes e erros, o registro completo e correto das transações".

O item 2 estabelece, também, que "os sistemas de controles instituídos no âmbito do órgão/entidade devem, ainda, ser capazes de minimizar a ocorrência de impropriedades ou irregularidades que possam ocorrer no fluxo operacional. A auditoria interna, por exemplo, se caracteriza como um dos agentes do sistema de controle interno, desempenhando tal papel como tipo de controle gerencial".

Assim, em resposta à questão, depreende-se do art. 74 da Carta Federal que a instituição do sistema de controle interno nos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário é obrigatória, pelo que é atribuição de cada Poder, na esfera de sua competência, dispor sobre a forma de operacionalização do sistema, incluída a nomeação de seus membros, não necessariamente por meio de Comissão.

Como norte à edilidade local, a definição e a finalidade do controle interno extraídas do Manual de Auditoria, acima transcritas.

Nesses termos, respondo à consulta.

(OS DEMAIS CONSELHEIROS MANIFESTARAM-SE DE ACORDO COM O RELATOR.)

CONSELHEIRO PRESIDENTE JOSÉ FERRAZ:

APROVADO O VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR, POR UNANIMIDADE.

Informações adicionais

Indexação:

CÂMARA MUNICIPAL, CRIAÇÃO, SISTEMA, CONTROLE INTERNO, AUDITORIA, OBRIGATORIEDADE, RESOLUÇÃO TC 10 – 98

Disponível em:

<http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Home/Detalhes/653861#!>

Quadro de membros da Controladoria - Composição por servidores de provimento efetivo

Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

Ementa:

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO. CRIAÇÃO. EXIGÊNCIA DE ORDEM CONSTITUCIONAL. I. DEFINIÇÃO DE CRITÉRIOS. ATRIBUIÇÃO DO MUNICÍPIO. II. QUADRO DE MEMBROS DA CONTROLADORIA. COMPOSIÇÃO POR SERVIDORES DE PROVIMENTO EFETIVO, SEM VÍNCULOS DE PARENTESCO COM OS CONTROLADOS.

NOTAS TAQUIGRÁFICAS

SESSÃO DO DIA 16.06.04

ASSUNTO: CONSULTA Nº 683720, FORMULADA PELO PREFEITO MUNICIPAL DE CANÁPOLIS, SR. ÚLTIMO BITENCOURT DE FREITAS, SOBRE COMPOSIÇÃO DA CONTROLADORIA INTERNA DO MUNICÍPIO

RELATOR: CONSELHEIRO JOSÉ FERRAZ

CONSELHEIRO JOSÉ FERRAZ:

Trata-se de consulta formulada pela Prefeitura Municipal de Canápolis, por meio do Chefe do Executivo,

Prefeito Último Bitencourt de Freitas, acerca da composição da controladoria interna do Município, vazada nos seguintes termos:

- “1. Quais os critérios objetivos que devem nortear a escolha do controlador interno?
2. Existe, do ponto de vista jurídico algum óbice em que tal escolha recaia em alguém que tenha vindo de parentesco com o Prefeito, Vice-Prefeito, Secretário, enfim, com qualquer um dos agentes políticos do Município?
3. No caso de não existir no Quadro de Servidor alguém que reúna as condições necessárias para responder com eficiência na Controladoria, é legal a nomeação de pessoas estranhas ao meio?”

A Auditoria, às fls. 06 e 07, opina pelo não-conhecimento da consulta, posto que diz respeito, exclusivamente, à organização interna de cada Poder ou órgão da Administração Pública, devendo, naquele âmbito, ser dirimida.

É o relatório.

PRELIMINARMENTE, tomo conhecimento da consulta para respondê-la em tese, visto que a parte é legítima e a matéria é de competência desta Corte, nos termos do art. 7º, X, da Resolução-TC nº 10/96.

CONSELHEIRO EDUARDO CARONE COSTA:

Sr. Presidente, de fato, à primeira vista, tem nítido aspecto de consultoria jurídica, mas, como se trata de instituição do controle interno, que tem caráter permanente, é uma preocupação do Administrador organizá-lo. E, como o controle interno tem que se reportar ao controle externo, acho que a matéria é afeta ao Tribunal. A questão se sobrepõe à consultoria jurídica e se extravasa para o controle das finanças públicas.

Se o Administrador, perplexo diante da dificuldade para organizar o controle interno — que enseja a aplicação de multa ao próprio responsável pelo controle interno, quando ele é infiel às informações que manda para o controle externo —, faz essas indagações, acho que, em termos de orientação, de interesse público — no sentido de interesse da Administração, especificamente —, o Tribunal deveria, nessa hipótese, examinar, porque estaria contribuindo para a instalação de um controle interno que ele tanto combate, por não ser instituído.

Seria, na verdade, um contrassenso o Tribunal aplicar multas intermináveis aos gestores que não se dispõem a instalar o controle interno, e, diante da dúvida de como resolver esta questão, que é uma demonstração até de boa-fé, o Tribunal deveria dar a orientação. Por essa razão especial, eu vou me abstrair da questão de consultoria jurídica, e vou acompanhar o voto do Relator, na preliminar.

CONSELHEIRO ELMO BRAZ: Voto de acordo com o Conselheiro Relator.

CONSELHEIRO MOURA E CASTRO: Voto de acordo com o Conselheiro Relator.

CONSELHEIRO EDSON ARGER: Considero-me impedido de participar da votação, por ter atuado como auditor neste processo.

CONSELHEIRO SYLO COSTA: Eu não acompanho o Relator, porque se trata de consultoria jurídica. As dificuldades que foram expressadas pela Prefeitura de Canápolis não devem ser diferentes das outras.

Trata-se de consultoria jurídica, sim, e caso concreto. Por isso, não conheço da consulta.

CONSELHEIRO PRESIDENTE SIMÃO PEDRO TOLEDO:

APROVADO O VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR. VENCIDO O CONSELHEIRO SYLO COSTA. IMPEDIDO O CONSELHEIRO EDSON ARGER.

Conselheiro Eduardo Carone, vou pedir a V. Exa. que assuma a Presidência, porque devo me retirar por alguns minutos.

CONSELHEIRO PRESIDENTE, EM EXERCÍCIO, EDUARDO CARONE COSTA: Perfeitamente.

Com a palavra o Relator.

CONSELHEIRO JOSÉ FERRAZ:

MÉRITO

No mérito, trago à colação o parecer do Conselheiro Eduardo Carone, exarado na Consulta nº 640.465, na qual, discorrendo sobre o sistema de controle interno, assim aduz:

“Controle Interno é um controle primário, exercido por órgão que se situa dentro da Administração, devidamente adequado na estrutura organizacional, com funções administrativas e normativas que permitam a fixação de padrões e uniformidade de atuação. É efetuado por agentes públicos integrados nos quadros de cada um dos Poderes. Não está fora da Administração (como é o caso do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas); ao contrário, é parte integrante de seu corpo.

Como já visto, há previsão constitucional para o sistema de controle interno ficando claro, no entanto, que esse controle faz parte da Administração, subordina-se ao Administrador, tendo dentre outras, a função de acompanhar a execução dos atos, indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivamente, ações a serem desempenhadas visando ao atendimento da legislação. O dimensionamento dos profissionais depende da mensuração do trabalho a ser realizado, com definição clara de seus objetivos.

(...) o efeito da atuação do controle interno tem estreita ligação com o grau de liberdade que lhe seja dado ter, conferindo-lhe, assim, não só a possibilidade de controlar a despesa, mas, também, a otimização da

utilização dos recursos com resultados para toda a Administração Pública e, por consequência, para a sociedade em geral.”

Devo ressaltar, também, que a criação do sistema de controle interno, exigência de ordem constitucional, deve estar prevista e regulamentada no âmbito municipal, que indicará os critérios a serem observados para tanto, respeitados os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, razoabilidade e finalidade, sendo estes os norteadores fundamentais de ordem jurídica a impor restrições à atuação do Administrador.

Desta feita, o quadro de membros da controladoria deverá contar com servidores de provimento efetivo, não podendo a sua composição conter profissionais que possuam determinados vínculos de parentesco com os controlados, de maneira a evitar que as relações entre controlador e controlado venham a ferir o princípio da impessoalidade, cabendo, neste aspecto, à legislação municipal estabelecer o grau de parentesco a caracterizar o impedimento.

Neste sentido, respondo, em tese, à consulta formulada.

CONSELHEIRO ELMO BRAZ: Voto de acordo com o Conselheiro Relator.

CONSELHEIRO MOURA E CASTRO: Voto de acordo com o Conselheiro Relator.

CONSELHEIRO SYLO COSTA: Só me resta acompanhar o Conselheiro Relator.

CONSELHEIRO PRESIDENTE, EM EXERCÍCIO, EDUARDO CARONE COSTA:

APROVADO O VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR, POR UNANIMIDADE.

IMPEDIDO O CONSELHEIRO EDSON ARGER.

Informações adicionais

Indexação:

SISTEMA, CONTROLE INTERNO, CRIAÇÃO, PREVISÃO, CONSTITUIÇÃO FEDERAL 88, ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, MUNICÍPIO, PREFEITURA, CRITÉRIOS, UTILIZAÇÃO, RECURSOS, DESPESA, COMPETÊNCIA, FORMAÇÃO, MEMBROS, SERVIDOR PÚBLICO MUNICIPAL, QUADRO EFETIVO, OPÇÃO, AUSÊNCIA, VINCULAÇÃO, PARENTE, AGENTE POLÍTICO, PREFEITO, VICE PREFEITO, VEREADOR, SECRETÁRIO MUNICIPAL, CONTROLE EXTERNO

Disponível em:

<http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Home/Detalhes/683720#!>

Cargo em comissão

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Parecer 3/2003

Controle Interno. Exercício por meio de cargos em comissão. Consulta. Município de Estação. Atividades exclusivas de Estado a serem exercidas por servidores efetivos. Funções de Confiança. CF, art. 37, V. Conclusões.

O Senhor Prefeito Municipal de Estação consulta este Tribunal para dirimir dúvidas acerca da possibilidade de o Sistema de Controle interno poder ter dentre os seus servidores alguém que ocupe cargo em comissão e saber, caso negativa a resposta, qual o embasamento legal para o impedimento.

Esclarece a ilustre Autoridade ter dificuldades para encontrar, dentre os servidores do quadro permanente, quem esteja disposto ao exercício das respectivas funções.

A Consultoria Técnica sinala que matéria similar foi por aquele Órgão, respondida mediante a Informação nº 60/2002 exarada nos autos do Processo nº 4025-02.00/02-2, Consulta formulada pelo Município de Pedras Altas ainda não examinada pelo Tribunal Pleno.

É o relatório.

O exercício das atribuições inerentes ao Sistema de Controle Interno dos Poderes do Estado deve ser, enquanto atividades exclusivas de Estado, da competência dos servidores efetivos dos Quadros da Administração Pública, incluídas aquelas atividades que imprescindem do elemento confiança, as quais deverão ser realizadas por servidores efetivos mediante comissionamento ou gratificação.

Decorre daí que, no âmbito do Controle Interno, aquelas funções de confiança, as quais digam com a direção, a chefia e o assessoramento não se poderão realizar mediante cargos comissionados, pena de descumprimento, face à precariedade do vínculo, das finalidades para as quais instituído pela Constituição da República aquele Sistema (veja-se Constituição, art. 74).

É isto que dispõe a redação do art. 37, inc. V, da Constituição ao determinar que as funções de confiança serão exercidas exclusivamente por servidores ocupantes de cargo efetivo, inovando o texto anterior que preceituava serem os cargos em comissão e as funções de confiança do exercício preferencial dos servidores ocupantes de cargo de carreira técnica ou profissional.

A alteração produzida pela Emenda Constitucional nº 19/98 pautou-se, sem dúvida, por melhor delimitar o campo de utilização dos cargos comissionados, visando profissionalizar a Administração Pública, priorizando a organização de seus quadros de pessoal mediante o sistema de mérito e observância dos princípios da impessoalidade, da moralidade e do amplo acesso aos cargos públicos.

Por outro lado, a Constituição obriga, face ao que dispõe no art. 74, que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário mantenham de forma integrada sistema de controle interno para o cumprimento das finalidades que elenca, cometendo aos responsáveis pelo aludido controle o dever de ciência aos Tribunais de Contas acerca das ilegalidades ou irregularidades das quais tomem conhecimento, pena de responsabilidade solidária.

A Lei Complementar nº 101/2000, por sua vez, atribuindo relevância à fiscalização interna diretamente ligada às obrigações impostas pelo seu art.20, determina que cada Poder institua seu sistema de controle interno aos fins de fiscalizar o cumprimento das normas que pautam a responsabilidade fiscal, de forma que, nos municípios os Poderes Legislativo e Executivo deverão constituir separadamente seus sistemas de controle interno promovendo a organização de seus Quadros e, neste contexto, realizando os concursos públicos necessários ao provimento dos cargos respectivos.

Por estes fundamentos, referendando as conclusões alcançadas pela Consultoria e aditando-as no sentido de objetivamente sinalar a impediência de as atividades de Controle Interno serem desenvolvidas por meio de cargos comissionados, sou de opinião se enderecem à Autoridade consulente cópias da Informação nº 60/2002 e deste pronunciamento como resposta à Consulta.

É o parecer.

Auditoria, 15 de janeiro de 2003.

HELOISA TRIPOLI GOULART PICCININI

Auditora Substituta de Conselheiro

Processo nº 10809-02.00/02-2

DECISÃO: O Tribunal Pleno, em sessão de 02-04-2003, alertando a parte Interessada do teor do parágrafo 2º do artigo 138 do Regimento Interno, no sentido de que a resposta à Consulta não constitui prejulgamento de fato ou de caso concreto, à unanimidade, acolhe o Voto do Senhor Conselheiro-Relator e decide encaminhar ao Senhor José Carlos Tonin, Prefeito Municipal de Estação, cópia da Informação nº 60/2002, da Consultoria Técnica, exarada no Processo nº 4025-02.00/02-2 e do Parecer nº 3/2003, da lavra da Senhora Auditora Substituta de Conselheiro, Heloisa Tripoli Goulart Piccinini, acolhidos nesta data, estudos estes que versam sobre a matéria questionada.

PARECER ACOLHIDO.

Parecer disponível em:

https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4::NO::P4_CD_LEGISLACAO:340243

Contratação de auditoria independente

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Parecer 4/2006

Entidades da administração indireta estadual ou municipal que, por força de lei, são obrigatoriamente auditadas por auditores independentes. Tomada de Contas. Instrução com relatório e parecer de auditoria emitido pelo órgão de controle interno. Necessidade. Interpretação da legislação pertinente à luz das disposições constitucionais sobre controle externo.

O Excelentíssimo Senhor Conselheiro Substituto Pedro Henrique Poli de Figueiredo encaminha a esta Auditoria para emissão de Parecer, nos termos do art. 48, I, do RITCE, o Processo nº 1234-0200/05-0, que trata da Tomada de Contas do Senhor Fernando Guerreiro de Lemos, Administrador do Banco do Estado do Rio Grande do Sul S.A. – BANRISUL no exercício de 2004.

Referido encaminhamento resulta de ter sido estabelecida divergência entre o Ministério Público Especial e a Supervisão de Instrução de

Contas Estaduais no que tange à obrigatoriedade de manifestação do controle interno – no caso, da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE) – nos presentes autos. O Ministério Público Especial suscitou a questão na Promoção MPE/TCE nº 056/2005 (fls. 782-785) e, diante da manifestação contrária da Supervisão de Instrução de Contas Estaduais na Informação nº 263/2005 (fls. 789-793), ratificou sua posição na Promoção MPE/TCE nº 001/2006 (fls. 795-798).

Vindo o Processo à Auditoria em 27-01-2006, foi distribuído a este Auditor Substituto de Conselheiro.

É o relatório.

Tem-se, inicialmente, que a controvérsia jurídica estabelecida em decorrência das manifestações contrapostas do Ministério Público Especial e da Supervisão de Instrução de Contas Estaduais não pode ser adequadamente enfrentada a partir da interpretação isolada - ou mesmo combinada - de textos regulamentares, impondo-se, pelo contrário, a perspectiva de uma visão sistemática do ordenamento jurídico no qual essas normas se inserem: afinal, como alerta Claus-Wilhelm Canaris ao defender a importância da noção de sistema em Direito, só a ordenação sistemática permite entender a norma questionada não apenas como um fenômeno isolado, mas como parte de um todo.

Essa perspectiva deve necessariamente ser estabelecida pelo intérprete a partir da leitura das disposições hierarquicamente superiores do ordenamento jurídico pátrio, ou seja, das disposições da Constituição da República, passar pela consideração da Constituição do Estado e dos textos legais incidentes, para só então cogitar da interpretação e aplicação dos preceitos regulamentares.

Seguindo esse roteiro imposto pela hierarquia das normas, inicia-se por constatar a previsão constitucional de uma sistema de controle de contas públicas, integrado por uma função de controle externo, a cargo do Poder Legislativo sob o aspecto político, e dos Tribunais de Contas sob o aspecto técnico-jurídico (arts. 70 a 75 da CRFB), e por uma função de controle interno de cada Poder, sem o mesmo detalhamento constitucional, mas que tem como uma de suas finalidades expressas apoiar o controle externo no exercício de sua função institucional (art. 74, IV, CRFB).

Daí se retira que o controle interno possui atribuições relevantes no âmbito de cada Poder (art. 70 c/c 74, I, II e III, CRFB), mas, no contexto do sistema constitucional de controle de contas públicas, destaca-se como colaborador do controle externo. Esse sistema traçado na Constituição da República foi, como não poderia deixar de ser (art. 18 da CRFB), encampado pela Constituição do Estado, que o reproduz, no essencial, nos seus arts. 70 a 77, merecendo registro, no que tange ao regramento estadual atinente ao controle interno, o contido no art. 76, cujo parágrafo único explicita, nos moldes do art. 74, § 1º, da CRFB, o dever de cientificar o Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade.

Assim, quer por sua competência constitucional de responsáveis pelo controle externo, quer pela função de apoio que é assinalada ao controle interno, cabe à Assembléia Legislativa e ao Tribunal de Contas, no âmbito estadual, disporem sobre o processo de controle de contas públicas e sobre o papel que nele deverá desempenhar o sistema de controle interno. Por aí se vê que a estruturação, organização e definição do funcionamento dos órgãos de controle interno cabem aos três Poderes, cada qual em relação a si próprio, mas a participação desses órgãos no processo de controle de contas públicas subordina-se à lógica - e à legislação - do controle externo.

Aplicando-se tais considerações ao caso, não pode restar dúvida que, por uma visão sistemática, importam menos - muito menos - à solução da divergência estabelecida nestes autos o que se contém na Lei nº 10.356/1995 e nos Decretos nºs 32.297/1997 e 38.553/1998, emanados do Poder Executivo, do que aquilo que está contido na Lei nº 11.424/2000 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado - e, subsidiariamente, na Resolução nº 544/2000 - Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado. Fundamental para tanto é o disposto no art. 44 da Lei Orgânica, verbis:

Art. 44 - Os procedimentos relativos às tomadas de contas de exercício ou gestão serão regulados no Regimento Interno ou em Resolução, os quais disporão, ainda, quanto aos prazos e aos documentos que deverão integrá-las, devendo constar, dentre outros, o relatório e parecer de auditoria emitido pelo órgão ou responsável pelo controle interno.

Presente os termos do dispositivo legal transcrito, não é desarrazoado sustentar que os atos normativos que regularem os procedimentos relativos às tomadas de contas de exercício ou gestão não poderão deixar de relacionar entre os documentos necessários o relatório e parecer de auditoria emitido pelo órgão ou responsável pelo controle interno. Não é necessário ao desate da controvérsia, todavia, pôr à prova esse entendimento. Basta seguir adiante no exame dos textos normativos incidentes, atentando-se para

os termos em que a matéria é efetivamente regulada pelo Regimento Interno:

Art. 115 - Para os fins previstos no artigo anterior, os administradores dos Legislativos Municipais e os administradores das autarquias, sociedades de economia mista, empresas públicas, sociedades controladas e/ou fundações, instituídas ou mantidas pelo Estado ou pelos Municípios, e demais entes, entregarão ao Tribunal de Contas, nos termos do artigo 95 deste regimento, os seguintes documentos, relativos ao exercício anterior:

(...)

II - Para os demais administradores:

(...)

e) parecer da auditoria independente, para as entidades da administração indireta estadual e municipal, quando por força de lei, estão obrigadas a contratar empresa de auditoria independente;

f) relatório e parecer da auditoria interna, devendo ser emitido pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, quando se tratar de órgãos da administração direta e indireta estadual;

Então, considerada em seu conjunto a legislação estadual pertinente ao controle externo, verifica-se que a Lei Orgânica prevê e o Regimento Interno não excepciona a obrigatoriedade de constar relatório e parecer da auditoria interna, mesmo em se tratando de processo de tomada de contas de órgão da administração indireta estadual que esteja obrigado a contratar empresa de auditoria independente. Neste caso, infere-se da norma regimental, devem constar dos autos tanto o relatório e parecer da auditoria interna quanto o parecer da auditoria independente. Trata-se de exigências cumulativas (uma e outra), não alternativas (uma ou outra), nem facultativas (uma e, se o órgão de controle interno assim entender, outra).

Não fosse isso o que desenganadamente se entende da linguagem escrita – e a menção da Supervisão de Instrução de Contas Estaduais de existir sugestão de alteração regimental (fl. 792) o confirma, ainda haveria que se salientar a diferença de foco entre a auditoria exigida pelo art. 177, § 3º, da Lei Federal nº 6.404/1976, que se restringe a verificar a confiabilidade e fidedignidade das demonstrações financeiras das companhias abertas, e a auditoria realizada pelo órgão de controle interno, que vai comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (art. 74, III, CRFB). Parece claro que, sob o ponto de vista do controle das contas públicas, razão de ser desta Corte de Contas, aquela não elimina a necessidade desta.

Aliás, seria mesmo surpreendente, do ponto de vista hermenêutico, que um dispositivo pinçado da Lei das Sociedades por Ações, elaborada sob a égide do regime constitucional anterior com o declarado objetivo de criar a estrutura jurídica necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no País, imprescindível à sobrevivência da empresa privada na fase atual da economia brasileira, e que, portanto,

é estranho ao sistema de controle de contas públicas constante da Constituição da República, pudesse condicionar a interpretação dos textos legais e regulamentares que lhe dão substância.

Por todo o exposto, entende-se que a análise sistemática dos textos legais e regimentais vigentes, iluminada pelas disposições constitucionais federais e estaduais sobre controle externo e controle interno, conduz à conclusão de que os procedimentos relativos às tomadas de contas de exercício ou gestão das entidades da administração indireta estadual e municipal, que por força de lei, são obrigatoriamente auditadas por auditores independentes, não poderão deixar de ser instruídos com relatório e parecer de auditoria emitido pelo órgão ou responsável pelo controle interno.

É o parecer.

Auditoria, 16 de fevereiro de 2006.

ALEXANDRE MARIOTTI

Auditor Substituto de Conselheiro

Processo nº 1234-0200/05-0

DECISÃO: O Tribunal Pleno, em sessão de 26-04-2006, à unanimidade, acolhendo o Voto do Senhor Conselheiro-Relator, modificado nesta Sessão para acompanhar a proposição de Voto do Senhor Conselheiro João Luiz Vargas, por seus jurídicos fundamentos, decide que o Processo retorne ao Ministério Público Especial para Parecer, mesmo sem a avaliação da CAGE, e, após, ao Senhor Conselheiro-Relator para prolação do Voto.

PARECER ACOLHIDO excepcionado a sua aplicação em relação às contas de 2005.

Parecer disponível em:

https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:::NO::P4_CD_LEGISLACAO:340086

Relatório de Controle Interno

Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

Prejulgado: 0478

1. O Relatório de Controle Interno exigido pelo § 5º do artigo 5º da Resolução nº TC/SC 15/96, constitui encargo do responsável pelo setor de controle interno da Unidade Gestora, e na sua falta, do Contabilista, sendo que neste caso, versará sobre atos sujeitos a exame e registro pela contabilidade do órgão ou entidade. Limitar-se-á a responsabilidade do Contador à matéria inerente à sua formação e competência.

2. O Relatório deverá retratar o acompanhamento da execução dos atos de arrecadação, guarda e aplicação de bens, direitos e valores públicos, na Unidade, e servir para comunicar falhas ou irregularidades verificadas, assim como as medidas porventura adotadas pela autoridade competente para o seu saneamento. Além disso, avaliar a credibilidade dos dados encaminhados ao Tribunal de Contas, por meio informatizado, nos termos da Resolução nº TC-16/94.
3. Se o exame dos atos administrativos contábeis mensais não evidenciar divergências a serem comunicadas ao Tribunal, o Relatório afirmará a sua correção.
4. Não caracteriza ato de mero cumprimento de formalidade, a elaboração do Relatório de Controle Interno, sendo, portanto, inviável a adoção de quaisquer modelos de Relatório, ficando a critério de cada administrador a sua composição, face ao seu conteúdo.

Parecer disponível em:

http://consulta.tce.sc.gov.br/cogNovo/asp/prejulgado.asp?nu_prejulgado=0478

FONTES BIBLIOGRÁFICAS:

ALMEIDA, Lauro Brito de, PARISI, Claudio e PEREIRA, Carlos A. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – Gecon*. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. *Auditoria. Um curso moderno e completo. Textos, exemplos e exercícios resolvidos*. São Paulo: Atlas, 2010.

BLIACHERIENE, Ana Carla. *Controle da eficiência do gasto orçamentário*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: 1988.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de; CARVALHO, Evelyn Freire de. Organização: Cristhian Carla Albuquerque. *Guia Prático de Controle interno na Administração Pública*. Apoio: AMPCON – Associação Nacional do Ministério Público de Contas e ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. Incentivo: Escola de Contas do Estado do Amazonas, 2016.

CONACI, Conselho Nacional de Controle Interno. *Panorama do Controle Interno no Brasil*. Organizadores: Roberto Paulo Amoras, Olavo Gomes Pereira e Norma Conceição Melo Lima da Rocha. Brasília: CONACI, 2016.

CONACI, Conselho Nacional de Controle Interno. XII Encontro Nacional de Controle Interno. Palestra Magna – O controle interno e o combate à corrupção. Fortaleza, 2016.

CRUZ, Flavio da, GLOCK, José Osvaldo. *Controle Interno nos Municípios. Orientação para a Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas*. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2002.

RIBEIRO, Antonio. *Corrupção e Controle na Administração Pública brasileira*. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2004.

RIO DE JANEIRO. Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: 1989.

RICHATO, Adriana de Lourdes Barbosa Fantinel. *O Plano Anual de Auditoria: No Âmbito do Controle Interno dos Municípios*. Revista Eletrônica do TCE – RS, nº1, V.2, CDU 336.126.55(816.5)(05).

RÔLLO, Marilene Finatto. *Os sistemas de controle interno na administração pública*. Porto Alegre: Revista Eletrônica do CRCRS nº 5, 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países*. Brasília: Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. *Diretrizes para as normas de Controle Interno do setor público*. Salvador: 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA. *Cartilha de orientações sobre controle interno*. João Pessoa: TCE/ A União, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. *Cartilha de orientações sobre controle interno*. Belo Horizonte: 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Manual para implantação de sistemas de controle interno no âmbito das administrações públicas municipais do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Resolução nº 936/2012.