



**TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DE SÃO PAULO**

MANUAL BÁSICO

O CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO

SETEMBRO – 2013

MANUAL BÁSICO

O CONTROLE INTERNO

DO MUNICÍPIO

TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DE SÃO PAULO

Setembro de 2013



CONSELHEIROS
2013

Presidente: Antonio Roque Citadini

Vice-Presidente: Robson Marinho

Corregedor: Edgard Camargo Rodrigues
Renato Martins Costa
Cristiana de Castro Moraes
Dimas Eduardo Ramalho
Sidney Estanislau Beraldo

IDEALIZAÇÃO e SUPERVISÃO

Sérgio Ciquera Rossi
Secretário-Diretor Geral

COORDENAÇÃO

Antonio Bento de Melo
Alexandre Teixeira Carsola

Diretores dos Departamentos de Supervisão da Fiscalização I e II

ELABORAÇÃO

Flavio Corrêa de Toledo Jr.
Assessor Técnico da Secretaria-Diretoria Geral

COLABORAÇÃO

Aires Galhego Garcia
Edinaldo Pinho
Norimar Bastos Furlan (*"in memoriam"*)

COORDENAÇÃO EDITORIAL

José Roberto Fernandes Leão
Colaborou Josanne Pierina Doreto Campanari Sogayar

Apresentação

O Poder Público fica com mais de um terço de toda a riqueza produzida no Brasil (PIB), mas, de outro lado, seus serviços estão longe de atingir padrão de excelência.

Nesse cenário, o controle da adequada e eficiente aplicação do dinheiro público assume, mais do que nunca, importância estratégica no desenvolvimento da Nação.

Perante à complexidade da máquina governamental, aquela lide não é apenas exercida pelo Parlamentar; deve também ser levada a cabo por servidores bem treinados, que conhecem os vários ramos de atuação governamental, sobretudo a administração financeira.

Na face externa do controle, este Tribunal fiscaliza, in loco, a gestão anual de quase 3.300 entidades públicas, distribuídas entre o Estado e os 644 municípios jurisdicionados; isso, sem contar a apreciação de milhares de outros atos financeiros, tais quais os exames prévios de edital, os contratos de alentado vulto, as admissões de pessoal e as aposentadorias, o repasse de recursos a entidades do Terceiro Setor.

À vista daquela amplitude operativa, claro está que também requer a sociedade um sistema interno de controle, com autonomia de trabalho, que examine, mais de perto e todo o dia, o acertado emprego do dinheiro público.

E não se alegue que falta ao controle interno regulamentação no direito pátrio. De fato, tal instância é prevista, desde 1964, na Lei nº 4.320, de 1964, consagrada depois nos subsequentes textos constitucionais, além de se objetivar, com clareza, na Lei de Responsabilidade Fiscal e na Lei Orgânica desta Corte de Contas.

Por tudo isso, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em setembro de 2012, emitiu o Comunicado 32, ordenando a pronta regulamentação da estrutura de controle interno municipal, a ser sempre integrada por servidores do quadro efetivo.

De fato, salienta tal alerta que, *“de se esperar que os Municípios, por intermédio de normas e instruções, regulamentem a operação do controle interno e, se tal acontecer de forma adequada, disporá o dirigente municipal de informações qualificadas para a tomada de decisões, além de obter mais segurança sobre a legalidade, legitimidade, eficiência e publicidade dos atos financeiros cancelados”*.

A partir daquele Comunicado, solicitou-nos o público jurisdicionado manual sobre controle interno, que aí segue em linguagem simples, objetiva e direta, materializando, mais uma vez, a missão pedagógica desta Corte, que, apesar de não lhe estar constitucionalmente determinada, é sempre obrigação dos que buscam a melhoria dos serviços prestados à coletividade.

ANTONIO ROQUE CITADINI
Presidente

ÍNDICE

1. A Missão Pedagógica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo	9
2. O Controle Interno da Administração Pública	10
3. Razões para normatizar e dar eficácia ao Sistema de Controle Interno	12
3.1 <i>Desacertos que poderiam ser evitados pelo Controle Interno</i>	16
4. As funções do Sistema de Controle Interno	20
5. Os fundamentos legais do Controle Interno	22
6. Normas aplicáveis à Auditoria Interna	30
6.1 <i>Conceitos Básicos de Auditoria Governamental</i>	30
6.2 <i>Técnicas que podem ser usadas na Auditoria Interna</i>	31
6.3 <i>O Relatório de Auditoria</i>	32
7. O Controlador Interno	33
8. O planejamento da Auditoria Interna	35
9. Os procedimentos de Auditoria Interna	36
10. O Relatório do Controle Interno	57
11. A Nova Contabilidade do Setor Público	63
12. Bibliografia	66

1. A MISSÃO PEDAGÓGICA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Recentes estudos indicam que a falta de adequada orientação técnica responde por considerável parcela dos desacertos cometidos na gestão do dinheiro recolhido da sociedade.

Diante disso, não poderia esta Casa esquivar-se de sua função pedagógica, que, muito embora não lhe esteja constitucionalmente determinada, é sempre intuito dos que buscam, sinceramente, aperfeiçoar a máquina governamental, melhorando a oferta de serviços à população.

Para essa salutar missão pedagógica, promove o Tribunal Paulista de Contas, todo ano, dezenas de encontros com agentes políticos e servidores do Estado e dos 644 municípios jurisdicionados, além de produzir comunicados, cartilhas e manuais destinados ao público jurisdicionado.

Tal qual o que ora se lê, os manuais orientam, de forma clara e objetiva, os que militam na arrecadação e uso do dinheiro público.

Tais cartilhas são periodicamente revistas e ampliadas à luz de mudanças no regramento legal e nos entendimentos jurisprudenciais, notadamente os daqui desta Corte e dos tribunais superiores da Nação.

Então, nunca são imutáveis, dogmáticas, doutrinárias as posições ditas nos manuais e cartilhas.

Em nossa página eletrônica podem ser obtidos vários manuais e cartilhas; eis alguns deles:

- ✓ *Aplicação de Recursos no Ensino;*
- ✓ *O Tribunal e a Gestão Financeira dos Prefeitos;*
- ✓ *O Tribunal e a Gestão Financeira das Câmaras de Vereadores;*
- ✓ *O Tribunal e a Administração Indireta do Estado;*
- ✓ *O Tribunal e as Entidades Municipais da Administração Indireta;*
- ✓ *Lei de Responsabilidade Fiscal;*

- ✓ *Compêndio de Consultas, Deliberações, Súmulas e Julgados;*
- ✓ *Contas Anuais do Governador;*
- ✓ *Contratos de Parcerias Público Privadas- Guia Básico;*
- ✓ *Financiamento das Ações e Serviços Públicos de Saúde;*
- ✓ *Guia de Orientação aos Membros do Conselho Municipal de Saúde;*
- ✓ *Guia de Orientação aos Membros do Conselho do FUN-DEB;*
- ✓ *Previdência Social;*
- ✓ *Repasses Públicos ao Terceiro Setor.*

2. O CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Controlar significa fiscalizar pessoas, físicas e jurídicas, evitando que a objetivada entidade se desvie das finalidades para as quais foi instituída na sociedade.

E o adjetivo interno quer dizer que, na Administração Pública, o controle será exercido por servidores da própria entidade auditada, conforme as normas, regulamentos e procedimentos por ela própria determinados, em consonância, óbvio, com os preceitos gerais da Constituição e das leis que regem o setor público.

Na verdade, o controle interno, em essência, deve ser realizado por todo servidor público, em especial os que ocupam postos de chefia. Já, o instituído *sistema* de controle interno checa, de forma articulada, a eficiência de todos aqueles controles setoriais, sob estruturação apresentada em lei local.

Então, controle interno não é a mesma coisa que sistema de controle interno.

Em resumo, o tesoureiro controla a adequação dos saldos bancários, o chefe do posto de saúde controla a eficiência do atendimento médico, o almoxarife controla a exatidão entre os saldos

registrados e os estoques físicos, a diretora da escola controla o desenvolvimento de um bom nível de ensino. De seu lado, o sistema de controle interno verifica a pertinência e a eficiência de todos esses controles setoriais.

À vista do Controle Externo, o nível internalizado fiscaliza basicamente as mesmas atividades financeiras e operacionais, devendo sempre apoiar aquele controle a cargo dos Tribunais de Contas (art. 74, IV e § 1º da CF).

Sendo assim e após a necessária regulamentação, o responsável pelo sistema de controle interno afigura-se interlocutor privilegiado da Corte de Contas, função esta, nos dias de hoje, somente exercida pelo Contador ou Diretor Financeiro, os quais, como bem se sabe, estão às voltas com inúmeros outros afazeres e, por isso, não têm como prestar informações mais detalhadas, aprofundadas e comparadas.

Todavia, não possui o sistema interno as prerrogativas de decisão do controle externo, ou seja, não julga contas anuais, nem registra admissões e aposentadorias, tampouco aplica multas ou susta atos tidos irregulares.

Antes da Constituição de 1988, o controle interno era somente exercido pelo Poder Executivo.

Agora, cada Poder estatal dispõe de sua própria vigilância interna, integrada à existente nos outros Poderes (art. 74 da CF).

No âmbito do Poder Executivo, cada pessoa jurídica conta com particular unidade de controle interno; então, há uma para a Prefeitura, outra para a autarquia, mais uma para a fundação ou a empresa estatal.

De fato, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (LC nº 709, de 1993) deixa evidente que, na esfera do Poder Executivo, cada entidade dispõe de particular setor de controle interno, articulado com o das demais pessoas jurídicas do Município:

Artigo 26 - Para cumprimento de suas funções, o Tribunal de Contas poderá utilizar-se dos elementos apurados pelas unidades internas de controle da administração direta e autar-

quias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público estadual ou municipal.

Ainda, de se dizer que, 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 16.8¹, segundo a qual tal instância 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;
- ✓ *Normativa* – relacionada à observância da regulamentação pertinente.

3. RAZÕES PARA NORMATIZAR E DAR EFICÁCIA AO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Em primeiro lugar, a legislação constitucional e legal é cristalina ao ordenar a operação de sistema de controle interno em cada Poder estatal (*vide a farta base legal, no item 5*).

Segundo Maria Sylvia Zanella di Pietro, “*O controle constitui poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado nem retardado, sob pena de responsabilidade de quem se omitiu*”².

Bem por isso, esta Corte, em setembro de 2012, emitiu o seguinte Comunicado:

1 Vide item 5.

2 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 10^a ed. São Paulo: Atlas, 1998.

COMUNICADO SDG nº 32, de 2012

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo ressalta que, a mando dos artigos 31, 70 e 74 da Constituição, bem assim do artigo 54, parágrafo único e artigo 59, ambos da Lei de Responsabilidade Fiscal e, também, do art. 38, parágrafo único da Lei Orgânica desta Corte, a Prefeitura e a Câmara Municipal devem possuir seu próprio sistema de controle interno, que atuarão de forma integrada.

Sob aquele fundamento constitucional e legal, de se esperar que os Municípios, por intermédio de normas e instruções, regulamentem a operação do controle interno e, se tal acontecer de forma adequada, disporá o dirigente municipal de informações qualificadas para a tomada de decisões, além de obter mais segurança sobre a legalidade, legitimidade, eficiência e publicidade dos atos financeiros cancelados.

Interessante que apenas servidores do quadro efetivo componham o sistema em questão.

Nesse contexto, tal normatização atentará para as funções constitucionais e legais atribuídas ao controle interno:

- 1 - Avaliar o cumprimento das metas físicas e financeiras dos planos orçamentários, bem como a eficiência de seus resultados.*
- 2 - Comprovar a legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.*
- 3 - Comprovar a legalidade dos repasses a entidades do Terceiro Setor, avaliando a eficácia e a eficiência dos resultados alcançados.*
- 4 - Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município.*
- 5 - Apoiar o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional.*
- 6 - Em conjunto com autoridades da Administração Financeira do Município, assinar o Relatório de Gestão Fiscal.*
- 7 - Atestar a regularidade da tomada de contas dos ordenadores de despesa, recebedores, tesoureiros, pagadores ou assemelhados.*

SDG, em 20 de setembro de 2012.

SÉRGIO CIQUERA ROSSI
Secretário Diretor Geral

Nesse diapasão, os relatórios anuais de fiscalização apontam se a entidade municipal regulamentou seu sistema de controle interno; se o responsável ocupa cargo efetivo na Administração e, também, se tal instância apresenta, periodicamente, relatório quanto às suas funções institucionais.

Ainda, de se recordar que, nos dias de hoje, os gestores municipais têm à frente novas realidades institucionais, sobretudo as várias alterações no ordenamento administrativo e financeiro, o maior rigor fiscalizatório dos Tribunais de Contas e do Ministério Público e as recentes decisões de inelegibilidade dos Tribunais Eleitorais.

Com efeito, em 4 de junho de 2010, foi editada a Lei da Ficha Limpa ³, incluindo, em diploma anterior ⁴, hipóteses de inelegibilidade para assegurar a probidade e a moralidade no exercício dos mandatos políticos.

No tocante ao uso do dinheiro público, aquela disciplina positivou o que já vinha sendo pacificado pelas Cortes Eleitorais, ou seja, a inelegibilidade é decretada quando, na conta rejeitada, tipifica-se “*irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa*”. ⁵

Nessa mesma trilha, a *Ficha Limpa* objetivou o que também já era jurisprudência, quer dizer, agora, não mais basta a simples propositura de ação judicial para suspender decisão escorada nos Tribunais de Contas; desta feita, há de haver expressa manifestação do Judiciário, por meio de medida liminar, tutela antecipada ou sentença.

Sob tal cenário, ressurgiu, com vigor, questão de há muito colocada no mundo jurídico: afinal, o que vem a ser irregularidade insanável e dolosa na gestão dos recursos coletados da sociedade?

Nesse passo, abundante têm sido as decisões dos Tribunais Eleitorais no sentido de que o déficit orçamentário, o aumento da dívida pública, o mau planejamento orçamentário, a insuficiente despesa anual na Educação, Saúde e com precatórios judiciais, a fal-

3 Lei Complementar nº 135, de 2010.

4 Lei Complementar nº 64, de 1990.

5 Art. 1º, I, “g”, da Lei Complementar 64, de 1990.

ta de recolhimentos previdenciários, o não cumprimento dos limites e condições da Lei de Responsabilidade Fiscal, os repasses excessivos à Câmara dos Vereadores, a falta de fidedignidade das peças contábeis, todos esses desacertos são, sim, insanáveis, conduzindo o dirigente à inelegibilidade, o que lhes fulmina a carreira política.

Por tais razões, fica evidente que as Cortes Eleitorais vêm confirmando os julgados dos Tribunais de Contas, sobretudo quando estes alertam, previamente, os gestores públicos sobre possível desvio da boa conduta fazendária.

De fato, assim noticiou, em dezembro de 2012, o TCESP na sua página eletrônica:

“O Tribunal Superior Eleitoral – TSE, no julgamento do Recurso Especial Eleitoral RESPE nº 8502, considerou que a inobservância aos alertas emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCESP configura dolo a ensejar a declaração de inelegibilidade de candidato à prefeitura municipal por improbidade administrativa, nos termos do art. 1º, inciso I, alínea g, da Lei Complementar nº 64/1990”.

Assim, os alertas das Cortes de Contas ganham especial significado. Se o Prefeito for notificado que, sob a atual marcha orçamentária, o Município não cumprirá os 25% da Educação ou, talvez, os 15% da Saúde e, mesmo assim, se omite ele à correção de rota, nesse passo, o desrespeito à Constituição e à lei passa a ter feição intencional, premeditada, dolosa.

Diante de tudo o que se disse, resta claro que o gestor municipal deve muito se acautelar ante as várias e muitas exigências legais que norteiam o emprego do dinheiro público.

Por todos esses motivos, razões não faltam para o administrador público regulamentar, em tempo breve e mediante lei, o até então inoperante esquema de controle interno, valendo-se de funcionários concursados, honestos, de bom relacionamento com os demais, e portadores de boa capacidade de aprendizado.

Em suma, esse nível internalizado de controle pode evitar que o dirigente incorra em desacertos fatais para a sua carreira política.

3.1 Desacertos que poderiam ser evitados pelo Controle Interno

No juízo das contas anuais, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo vem indicando muitas falhas de gestão financeira, que poderiam ser impedidas tivesse o dirigente municipal normatizado, de forma eficaz, o sistema de controle interno.

Por item de atividade, resume este manual algumas das irregularidades apontadas pelos Relatores dos balanços anuais, que poderiam ser obstadas por uma eficiente estrutura de controle interno:

- ✓ **Planejamento da Gestão Pública**
 - O Plano Plurianual (PPA) não indica, por programa de governo, as metas físicas e os custos dos anunciados projetos.
 - A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) não se orienta pelos conteúdos exigidos na Constituição e na Lei de Responsabilidade Fiscal. Exemplo: *falta do anexo de metas e prioridades e de critérios para limitação de empenhos e subvenção de entidades do Terceiro Setor.*
 - A Lei Orçamentária Anual (LOA) não se detalha até o elemento de despesa, além de permitir, de forma genérica, alteração pelos mecanismos da transposição, remanejamento e transferência, os quais, vale ilustrar, dependem de lei formal específica (art. 167, VI, da CF).
 - A Lei Orçamentária Anual (LOA) superdimensionou a arrecadação e, daí, dotações folgadas, vindo isso a ensejar o déficit da execução do orçamento.
 - Insuficiente planejamento orçamentário, visto que, na execução, houve exagerado nível de alteração por créditos adicionais.
 - Não realização de audiências públicas para discutir os três instrumentos do ciclo orçamentário (PPA, LDO e LOA).

- ✓ **Gestão das Receitas**
 - Cadastros de contribuintes desatualizados e monetariamente defasados.

- Falta de segregação entre as funções de lançadoria, arrecadação, fiscalização e contabilidade.
 - Renúncia irregular de receitas; sem os rigores do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.
- ✓ *Dívida Ativa*
- Baixo percentual de recebimento, em virtude de cobrança ineficiente.
 - Prescrição ou decadência de créditos.
 - Baixas indevidas.
 - Diferença relevante entre o valor analítico do Setor de Dívida Ativa e o número sintético da Contabilidade.
- ✓ *Multas de Trânsito, CIDE e Royalties*
- Utilização em despesas não previstas na legislação de regência.
- ✓ *Aplicação na Educação*
- Receitas do setor empregadas em despesas vedadas pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB (*obs.: a falta de aplicação dos mínimos da Educação torna-se falha agravada diante dos prévios alertas desta Corte*).
 - Não pagamento dos Restos a Pagar até 31 de janeiro do ano seguinte.
 - Compensação da insuficiente despesa no FUNDEB com eventual excesso ante os 25% constitucionais (*obs.: tal hipótese alcança somente os municípios que obtêm ganho líquido junto àquele Fundo*).
 - Não aplicação do saldo residual do extinto Fundo do Ensino Fundamental, o FUNDEF.
- ✓ *Aplicação na Saúde*
- Receitas do setor utilizadas em despesas vedadas pela Lei Complementar nº 141, de 2012 (*obs.: a falta de aplicação dos mínimos da Saúde torna-se falha agravada diante dos prévios alertas desta Corte*).

- Não pagamento, até 31 de janeiro do ano seguinte, dos Restos a Pagar liquidados.
 - Não aplicação, no ano seguinte, do valor cancelado de Restos a Pagar não liquidados.
 - Os dinheiros da Saúde não são todos movimentados pelo respectivo fundo municipal.
- ✓ **Precatórios Judiciais**
- Insuficiente pagamento frente ao regramento constitucional (*falha agravada diante dos prévios alertas desta Corte de Contas*).
 - Falta de evidenciação contábil da dívida judicial, quer no passivo financeiro (*precatórios já vencidos*), quer no passivo consolidado (*precatórios com vencimento superior a 12 meses*).
- ✓ **Outras Despesas**
- Gastos não amparados no princípio da legitimidade, ou seja, sem o lastro do interesse público. São as chamadas despesas impróprias (*ex.: promoção pessoal de agentes políticos; anuidades de conselhos profissionais; gastos exagerados e desmotivados em viagens oficiais*).
 - Baixa confiabilidade da documentação de suporte (*notas fiscais e recibos de prestação de serviços*).
 - Despesas empenhadas contra dotações indevidas, daí ensejando não cumprimento da Lei Orçamentária Anual.
 - Nota de Empenho com histórico genérico, vago, impreciso.
 - Liquidação deficiente da despesa.
- ✓ **Subsídios dos Agentes Políticos**
- Superação dos limites constitucionais opostos à remuneração do Prefeito e do Vereador.
 - Pagamentos irregulares como forma de escapar daquelas barreiras remuneratórias (*ex.: concessão de verbas e auxílios de gabinete*).
 - Revisão Geral Anual somente para agentes políticos.

- Acumulação remuneratória por parte do Vice-Prefeito.
- Fixação remuneratória antes do pleito eleitoral.

✓ *Execução Orçamentária*

- Déficit de Execução Orçamentária que, mesmo baixo, aumenta o já razoável estoque da dívida líquida de curto prazo, ou seja, o déficit financeiro (*obs.: falha agravada ante os prévios alertas desta Corte de Contas*).
- Contabilização menor da despesa, por meio do cancelamento de empenhos liquidados e do não empenho de despesas incidentes no exercício (*ex.: folha de pagamento e encargos patronais relativos ao mês de dezembro*).
- Amparo irregular do déficit orçamentário, mediante superávit financeiro alusivo ao regime próprio de previdência.

✓ *Licitações*

- Editais com cláusulas restritivas, que afastam possíveis concorrentes.
- Editais que não priorizam a micro e a pequena empresa.
- Expedição de Convites sempre para os mesmos proponentes.
- Fracionamentos licitatórios.
- Contratação direta por emergência não caracterizada.

✓ *Pessoal*

- Contratações temporárias sem processo seletivo.
- Cargos em comissão sem os requisitos constitucionais: *chefia, direção e assessoramento*.
- Excesso de cargos em comissão relativamente aos de natureza permanente.
- Admissões em momento de superação do limite prudencial da Lei de Responsabilidade Fiscal (95% do teto de cada Poder).

✓ *Ordem Cronológica de Pagamentos*

- Existência de Restos a Pagar liquidados, o que, por si só, já indica preterição na cronologia de desembolsos.

4. AS FUNÇÕES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Determinadas no art. 74 da Constituição e no art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal, as atribuições do Controle Interno são melhor entendidas sob a redação que segue:

- Avaliar o cumprimento das metas propostas nos três instrumentos que compõem o processo orçamentário: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (*art. 74, I, da CF e art. 75, III, da Lei 4.320, de 1964*). Exemplo: se a LDO propôs a construção de duas escolas e uma creche, deve o Controle Interno observar o atingimento dessa intenção.
- Comprovar a legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (*art. 74, II, da CF e art. 75, I, da Lei 4.320, de 1964*). A modo do art. 77 da Lei 4.320, essa verificação será prévia (*antes de o ato financeiro produzir efeitos*), concomitante (*ao longo da execução do ato financeiro*) e subsequente (*após a realização do ato financeiro em certo período de tempo*). Exemplos: havia suficiência de dotação na abertura do procedimento licitatório? O pagamento da despesa aconteceu após o efetivo recebimento do material ou serviço? O empenho do gasto onerou a adequada verba de orçamento? O adiantamento foi feito a servidor e, não, a agente político? A Câmara Municipal está adimplindo os limites constitucionais da despesa total, remuneração dos Vereadores e folha de pagamento?

- Comprovar a eficácia e a eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (*art. 74, II, da CF*). Exemplo: a construção do posto de saúde está de acordo com o cronograma físico-financeiro? Tal projeto era a solução mais econômica para enfrentar o problema de saúde naquela região do município?
- Comprovar a adequada aplicação dos recursos entregues a entidades do Terceiro Setor (*art. 74, II, da CF*). Exemplos: as instituições subvencionadas vêm empregando os dinheiros tal qual dito nos planos de trabalho? A prestação de contas é composta por confiável documentação fiscal? O atendimento terceirizado está cumprindo as metas físicas e qualitativas? O salário dos dirigentes não está acima da realidade de mercado?
- Assinar o Relatório de Gestão Fiscal em conjunto com o Prefeito ou o Presidente da Câmara Municipal e, também, com o responsável pela administração financeira (*art. 54, parágrafo único, da LRF*).
- Atentar se as metas de superávit orçamentário, primário e nominal devem ser mesmo cumpridas (*art. 59, I, da LRF*). Exemplo: ante uma considerável dívida líquida de curto prazo (déficit financeiro), a marcha orçamentária sinaliza um superávit orçamentário para o exercício em curso? Fez o Tribunal de Contas recomendação para que tal acontecesse?
- Observar se as operações de créditos sujeitam-se aos limites e condições das Resoluções 40 e 43/2001, do Senado (*art. 59, II, da LRF*).
- Verificar se os empréstimos e financiamentos vêm sendo pagos tal qual previsto nos respectivos contratos (*art. 59, II, da LRF*).
- Analisar se as despesas dos oito últimos meses do manda-

to têm cobertura financeira, o que evita, relativamente a esse período, transferência de descobertos Restos a Pagar para o próximo gestor político (*art. 59, II, da LRF*).

- Verificar se está sendo providenciada a recondução da despesa de pessoal e da dívida consolidada a seus limites fiscais (*art. 59, III e IV, da LRF*).
- Comprovar se os recursos da alienação de ativos estão sendo despendidos em gastos de capital e, não, em despesas correntes; isso, a menos que lei municipal permita destinação para o regime próprio de aposentadorias e pensões dos servidores (*art. 59, VI, cc art. 44, ambos da LRF*).
- Constatar se está sendo satisfeito o limite para gastos totais das Câmaras Municipais (*art. 59, VI, da LRF*). À vista do porte populacional do município, as Edilidades podem gastar entre 3,5% a 7,0% da receita tributária ampliada do ano anterior (*art. 29-A da Constituição*).
- Verificar a fidelidade funcional dos responsáveis por bens e valores públicos (*art. 75, II da Lei 4.320, de 1964*). Exemplo: a comprovação do adiantamento foi regulamente feita pelo servidor responsável? Não foram desviados dinheiros da Tesouraria ou bens de consumo do Almoxarifado?

5. OS FUNDAMENTOS LEGAIS DO CONTROLE INTERNO

O Controle Interno acha-se previsto na Constituição federal e estadual, na Lei de Responsabilidade Fiscal, na Lei nº 4.320, de 1964, no Decreto-lei nº 200, de 1967, na Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em Instruções desta Corte, bem como em normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público.

Com efeito, assim preceitua a Constituição federal:

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. 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.

Nesse caminho, assim quer a Constituição do Estado de São Paulo, no que diz respeito ao controle interno do Município.

Artigo 150 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município e de todas as entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, finalidade, motivação, moralidade, publicidade e interesse público, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle

interno de cada Poder, na forma da respectiva lei orgânica, em conformidade com o disposto no artigo 31 da Constituição Federal.

Depois, a Lei de Responsabilidade Fiscal veio detalhar outras incumbências para o órgão do Controle Interno:

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:

(.....)

*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 art. 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.

Já, o marco inicial do Controle Interno acha-se disposto na Lei nº 4.320, de 1964:

Do Controle Interno

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75 ⁶, 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 contas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Na Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (LC nº 709, de 1993), o Controle Interno objetiva-se como segue:

Artigo 15 - Estão sujeitos à jurisdição do Tribunal de Contas e só por decisão deste podem liberar-se de sua responsabilidade:

6 *Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:
I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.*

(...)

Parágrafo único - O Tribunal de Contas, em suas decisões, levará em conta a responsabilidade solidária ou individual dos ordenadores ou gestores de despesa e dos que as efetuarem em desacordo com a ordenação ou com as normas legais ou regulamentares, bem como os que tiverem sob sua guarda bens ou valores públicos, ou forem responsáveis pelo controle interno.

Artigo 26 - Para cumprimento de suas funções, o Tribunal de Contas poderá utilizar-se dos elementos apurados pelas unidades internas de controle da administração direta e autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público estadual ou municipal.

Artigo 38 - (.....)

*Parágrafo único - Antes do pronunciamento dos responsáveis de que trata este artigo, a tomada de contas dos ordenadores de despesa, recebedores, tesoureiros, pagadores ou assemelhados deverá ter sua regularidade **certificada pelo controle interno** do órgão ou unidade a que estiver vinculado.*

Em nossa própria normatização, as Instruções nº 2, de 2008, dispõem regras de controle interno para cada Poder e entidade do Município, seja a Prefeitura, a Câmara Municipal, a autarquia, a fundação, a sociedade de economia mista, a empresa pública ou o consórcio intermunicipal.

Para exemplificar, citamos algumas passagens do Controle Interno naquelas Instruções Consolidadas:

SEÇÃO II

Da Gestão Fiscal

Artigo 2º - O Poder Executivo deverá encaminhar os seguintes dados e informações referentes ao exercício corrente, de forma eletrônica, relativos a:

(.....)

§ 15 - *A exatidão dos dados enviados por meio do sistema AUDESP é de estrita responsabilidade dos representantes legais e técnicos das entidades municipais, aos quais compete garantir a fidelidade destes dados aos registros contábeis, bem como aos demais sistemas de controle interno.*

SEÇÃO XVII

Do Controle Interno

Artigo 61 - *O(s) responsável(eis) pelos controles internos manterá(ão) arquivados na prefeitura todos os relatórios e pareceres elaborados em cumprimento às obrigações dispostas no artigo 35 da Constituição Estadual, à disposição deste Tribunal, para subsídio da aplicação do disposto no artigo 26 da LCE nº 709/93.*

Parágrafo único – *Em ocorrendo qualquer ofensa aos princípios consagrados no artigo 37 da Constituição Federal, deverá o fato ser comunicado a este Tribunal, impreterivelmente, em até 03 (três) dias da conclusão do relatório ou parecer respectivo.*

Artigo 62 - *Cabe, também, ao(s) responsável(eis) pelo controle interno, em apoio ao controle externo, acompanhar os diversos setores da Administração, na observância dos procedimentos e prazos previstos neste Capítulo.*

Por fim e no contexto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou regra específica para o Controle Interno Governamental: a NBC T 16.8:

1. *Esta Norma estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.*

ABRANGÊNCIA

2. Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

3. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:

- (a) a preservação do patrimônio público;
- (b) o controle da execução das ações que integram os programas;
- (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

CLASSIFICAÇÃO

4. O controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- (a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- (b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- (c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

ESTRUTURA E COMPONENTES

5. Estrutura de controle interno compreende ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

6. O ambiente de controle deve demonstrar o grau de com-

prometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto.

7. Mapeamento de riscos é a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil.

8. Avaliação de riscos corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo:

(a) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência;

(b) a forma como serão gerenciados;

(c) a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e

(d) a resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.

9. Para efeito desta Norma, entende-se por riscos ocorrências, circunstâncias ou fatos imprevisíveis que podem afetar a qualidade da informação contábil.

10. Procedimentos de controle são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:

(a) procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;

(b) procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou a posteriori, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.

11. Monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

12. O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a

fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.

6. NORMAS APLICÁVEIS À AUDITORIA INTERNA

Após vários debates, encontros e seminários entre técnicos dos Tribunais de Contas do Brasil, da Controladoria Geral da União (CGU), do Conselho Federal de Contabilidade e, também, com vários especialistas em auditoria pública e privada, após essa intensa discussão, o Instituto Rui Barbosa e a Associação dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) publicaram, em 16 de novembro de 2010, as *Normas de Auditoria Governamental* (NAGs).

Tendo em conta aquele trabalho coletivo, sintetiza este manual certas normas que poderiam ser aproveitadas pela unidade de controle interno do Município:

6.1 Conceitos Básicos de Auditoria Governamental

- ✓ **Erro:** ato não voluntário, não intencional, resultante de desconhecimento técnico, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação na elaboração de documentos, registros ou demonstrações. Existe aqui **culpa**, pois não há intenção de causar dano ao Tesouro.
- ✓ **Fraude:** ato voluntário intencional, referente à omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, informações, registros e demonstrações. Existe **dolo**, pois há intenção de causar dano ao erário.
- ✓ **Gestão Pública:** sempre em prol do interesse coletivo, administração de pessoas e recursos, baseada nos princípios constitucionais que regem a Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e economicidade (LIMPE).

- ✓ **Programa de Auditoria:** plano de ação contendo os procedimentos a serem aplicados nos trabalhos do controlador.
- ✓ **Relatório de Auditoria:** documento técnico de que se serve o controlador para relatar suas constatações, conclusões e recomendações.
- ✓ **Ética Profissional:** praticará ato de descrédito o controlador que omitir fato importante, dele conhecido mas não evidenciado no relatório.

6.2 Técnicas que podem ser usadas na Auditoria Interna

São as abordagens que podem ser utilizadas pelo controlador interno:

- ✓ **Exame e comparação de livros e registros:** cotejamento entre números sintéticos e analíticos. *Exemplo: a) comparação entre as cifras analíticas do Setor da Dívida Ativa com os valores anotados nos Balanços Patrimonial e Econômico; b) comparação do saldo da conta contábil com o valor inscrito nos balanços; c) identificação do valor correto de determinada conta, constatando uma inexatidão frente aos valores informados ao Sistema Audesp.*
- ✓ **Exame Documental:** apurar a validade e a autenticidade de documentos da administração financeira. *Ex.: as especificações da Nota de Empenho coincidem com as informações possibilitadas pelo comprovante fiscal: nome do credor, histórico, valor?*
- ✓ **Inspeção Física:** visitas para comprovar a existência, as características e as condições do objeto em foco. *Ex.: a) frente aos registros analíticos, verificar a exatidão do estoque de Almoxarifado, Bens Permanentes e Tesouraria; b) a obra existe de fato? c) os pagamentos são compatíveis com a fase atual da obra? d) A subvencionada entidade revela adequado atendimento ao público-alvo?*

- ✓ **Observação:** processo de acompanhamento técnico, no qual o controlador observa os procedimentos utilizados nas rotinas operacionais, indicando, por exemplo, que no Setor da Dívida Ativa o trabalho poderia ser aperfeiçoado, aumentando a arrecadação desse ativo que, via de regra, corresponde a seis meses de arrecadação municipal.
- ✓ **Confirmação Externa ou Circularização:** obter, *de fonte externa*, informações sobre a regularidade de atos financeiros de valor relevante. Ex.: *telefonar para o emitente de nota de manutenção de veículos oficiais, no escopo de constatar a real existência do prestador de serviços.*
- ✓ **Conferência de Cálculos:** verificar a exatidão das somas, deduções, produtos, divisões, sequências numéricas, aplicação de taxas; isso, mesmo quando os números são processados eletronicamente. Ex: *alusivo a contrato de terceirização de serviço municipal, está correto o reajuste do valor mensal?*
- ✓ **Entrevista ou indagação:** consulta junto a pessoas que atuam dentro ou fora da Administração para aferir a eficácia, eficiência e efetividade dos serviços públicos. Ex.: *as mães de alunos estão satisfeitas com o ensino oferecido a seus filhos? Os usuários dos serviços de Saúde estão sendo bem atendidos? Os alunos apreciam a merenda escolar?*

6.3 O Relatório de Auditoria

A redação do relatório de auditoria interna dever ser:

- ✓ **Clara e Simples:** a informação deve ser revelada de forma objetiva, simplificada, em linguagem de fácil compreensão, sem explicações exaustivas, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria. Quando necessário, os termos técnicos serão esclarecidos em nota de rodapé.

- ✓ **Precisa:** a informação deve estar livre de incertezas; não deve expor dúvidas ou obscuridades que causem interpretações diversas das pretendidas.
- ✓ **Oportuna:** a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que as medidas corretivas sejam tempestivas e, portanto, efetivas.
- ✓ **Imparcial:** a informação deve ser fiel aos fatos, com neutralidade; sem emissão de juízo de valor.
- ✓ **Completa:** embora objetiva e concisa, a informação deve estar inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões.
- ✓ **Conclusiva:** a informação deve permitir a formação de opinião sobre os fatos relatados.
- ✓ **Construtiva:** a informação deve expressar providências para melhorar a gestão financeira e operacional da entidade de governo. Não se deve utilizar expressões duras, ofensivas, adjetivadas, tampouco comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos.

7. O CONTROLADOR INTERNO

No organograma da entidade municipal, a estrutura de controle interno deve estar diretamente vinculada ao dirigente máximo: na Prefeitura, o Prefeito; na Câmara dos Vereadores, o Presidente da Mesa Diretora; nas autarquias, fundações e empresas, os titulares dessas entidades, sejam Presidentes, Diretores-Presidentes ou Superintendentes.

Sendo assim, os periódicos relatórios do controle interno serão remetidos àquelas autoridades.

Ideal que o sistema de controle interno seja instituído por lei municipal, nela previstas as incumbências desse órgão, o perfil e o processo de escolha dos controladores internos, bem como os de-

veres e, sobretudo, as fundamentais garantias funcionais desses servidores, os quais não poderão ser transferidos ou ter seu trabalho impedido por qualquer agente político.

Nas pequenas Prefeituras e Câmaras Municipais ou, mesmo nas entidades descentralizadas de pouca movimentação financeira, para elas um único servidor pode responder pelo Controle Interno, e, sob certas condições, não há necessidade de nova contratação para a lide; bastaria específica gratificação para o servidor designado, conforme as possibilidades financeiras do órgão ou entidade.

Sob tal cenário, a normatização daquele controle pode dispor que seus componentes devam ter certo tempo de serviço, nele comprovando honestidade, ética, bom relacionamento com os demais colegas, e interesse em aprender o conjunto dos encargos operacionais e financeiros do respectivo órgão ou entidade.

De seu turno, em Prefeituras de municípios com, digamos, mais de 10 mil habitantes, o cargo de controlador interno deve ser provido mediante específico concurso público.

De todo modo e tal qual expresso em Comunicado desta Corte de Corte (*SDG n° 32, de 2012*⁷), o esquema de controle interno deve sempre ser integrado por servidores do quadro efetivo.

Indispensável o treinamento dos controladores internos, podendo valer-se a entidade dos seminários ofertados por esta Casa, e de seus comunicados, cartilhas e manuais.

Segundo pesquisa desenvolvida por duas técnicas do Tribunal de Contas de Minas Gerais ⁸, *“conclui-se que os recursos humanos qualificados e capacitados tecnicamente, com experiência em administração pública, atualizados, comprometidos com a Instituição, independentes em sua atuação profissional, que tenham um bom relacionamento com os demais servidores e que tenham, acima de tudo, uma postura ética e moral são os principais responsáveis pelo sucesso de um Sistema de Controle Interno”*.

7 Transcrito no item 3 deste manual.

8 Ana Christina Vieira Magalhães e Elen Ribeiro Guimarães.

Ainda, dizem aquelas autoras, “*constatamos também que o êxito das atividades exercidas por responsáveis pelos setores de Controle Interno na área pública, em especial nos Municípios, está diretamente relacionado ao grau de conhecimento da legislação e das normas que disciplinam suas atividades*”.

8. O PLANEJAMENTO DA AUDITORIA INTERNA

Na fase do planejamento, é possível ter-se um quadro preliminar da situação orçamentária, financeira, operacional e patrimonial da entidade municipal, daí identificando certos pontos de fragilidade.

A partir de então, serão eleitos os segmentos onde o Controle Interno concentrará mais energia. São os chamados *pontos de interesse*.

Baseada nos anteriores relatórios do Controle Interno e, também, do Controle Externo (TCESP), nos votos dos Conselheiros sobre as contas anuais de, ao menos, três exercícios anteriores, nos alertas do Sistema AudeSP e, ainda, em denúncias e representações apresentadas por cidadãos ou Vereadores, a planificação interna tem as seguintes vantagens:

- ✓ *Clarifica objetivos e, portanto, a extensão e a profundidade dos exames;*
- ✓ *Identifica os papéis de trabalho a serem utilizados;*
- ✓ *Reduz o grau de esquecimento e de omissão;*
- ✓ *Funciona como instrumento de avaliação dos resultados.*

De mais a mais, o controlador interno deverá ter sempre à disposição os seguintes instrumentos legais:

- *Lei Orgânica do Município;*
- *Leis que criaram os fundos especiais e entidades da Administração indireta do Município;*
- *Regimento Interno da Câmara;*

- *Código Tributário Municipal;*
- *Lei do regime jurídico único dos servidores;*
- *Plano Plurianual;*
- *Lei de Diretrizes Orçamentárias;*
- *Lei Orçamentária Anual;*
- *Lei que instituiu a estrutura administrativa do Município;*
- *Decreto que instituiu a estrutura orçamentária do Município;*
- *Lei reguladora da contratação por tempo determinado;*
- *Lei do regime de adiantamento;*
- *Plano de Carreira do Magistério;*
- *Leis reguladoras de Conselhos do Controle Social.*

9. OS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA

Tais procedimentos consubstanciam exames que revelam a atual situação operativa dos vários setores de atuação pública e dos muitos aspectos da administração financeira.

Assim e sob a *forma de quesitos*, oferece este manual roteiro exemplificativo sobre os pontos a serem vistos pelo controlador interno.

- *Plano Plurianual (PPA)*
 - Por programa de governo, apresenta despesas de capital e programas de duração continuada para quatro anos?
 - Tais conteúdos estão orientados por metas físicas e custos estimados?
 - Houve debate em audiências públicas, nos moldes do art. 48, § único, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal?
 - Há atas que comprovam a realização daquelas audiências?

- O PPA encontra-se disponível na página eletrônica do Município, tal como quer o art. 48 da sobredita disciplina fiscal?
- ***Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO***
 - Existe anexo estabelecendo, por programa de governo, as metas e prioridades para o ano seguinte?
 - Tais ações acham-se municiaadas por metas físicas e custos estimados?
 - Há critérios para limitação de empenho e repasses a entidades do Terceiro Setor (art. 4º, I, “b”, “f”, da LRF)?
 - Há autorização para o Município auxiliar o custeio de despesas próprias da União e do Estado? (ex: gastos de operação do quartel da Polícia Militar, do Tiro de Guerra, do Cartório Eleitoral, do Fórum; art. 62, I, da LRF).
 - Há orientações gerais para elaborar o orçamento-programa? (ex.: despesas de propaganda e publicidade comporão específica categoria programática; proibição de compra de automóveis para uso de agentes políticos; autarquias e fundações se sujeitarão aos limites fiscais de fim de mandato).
 - A LDO contém o anexo de metas fiscais? (obs.: sem esse anexo, o Prefeito fica sujeito à multa equivalente a 30% de seus vencimentos anuais – art. 5º, II da Lei de Crimes Fiscais).
 - Houve debate em audiências públicas, nos moldes do art. 48, § único, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal?
 - Há atas que comprovam a realização daquelas audiências?
 - A LDO encontra-se disponível na página eletrônica do Município, tal como quer o art. 48 da sobredita disciplina fiscal?

- *Lei Orçamentária Anual (LOA)*
 - O orçamento agregou receitas e despesas da Administração direta (Prefeitura e Câmara), autarquias, fundações instituídas ou mantidas pelo Município e empresas estatais dependentes (art. 165, § 5º, I, da CF)?
 - As empresas estatais autônomas, não dependentes financeiramente da Prefeitura, revelaram sua política de investimentos (art. 165, § 5º, II, da CF)?
 - Foram incluídos novos projetos sem que os antigos contassem com verba orçamentária (art. 45 da LRF)?
 - O orçamento foi detalhado até o elemento de despesa (art. 15 da Lei 4.320, de 1964)?
 - O orçamento inclui autorização genérica para transposições, remanejamentos e transferências? (obs.: permissão irregular conquanto esses três mecanismos solicitam lei específica).
 - Há recursos para ações voltadas à criança e ao adolescente, em obediência ao art. 227 da Constituição e ao art. 4º, parágrafo único, “d”, da Lei Federal n.º 8.069, de 1990?
 - Foi prevista Reserva de Contingência para suprir passivos ocasionais, contingentes, descritos no anexo de riscos fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO (art. 4º, § 3º e art. 5º, III, ambos da LRF)?
 - Os precatórios dos mapas dos Tribunais de Justiça e Trabalho estão todos alocados nas respectivas dotações?
 - O orçamento legislativo atende aos limites constitucionais à despesa total, remuneração do Vereador e folha de pagamento?
 - Há anexo mostrando: a) compatibilidade com as metas fiscais da LDO; b) perda financeira à conta de renúncias fiscais que persistam na vida financeira do Município; c) medidas para compensar influências negativas sobre o resultado da execução orçamentária, fruto de nova re-

núncia de receita ou do aumento da despesa obrigatória de caráter continuado (art. 5º, I e II da LRF)?

- Houve debate em audiências públicas, nos moldes do art. 48, § único, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal?
 - Há atas que comprovam a realização daquelas audiências?
 - A LOA encontra-se disponível na página eletrônica do Município, tal como quer o art. 48 da sobredita disciplina fiscal?
- ***Plano Municipal de Resíduos Sólidos, de Saneamento Básico e de Mobilidade Urbana***
 - Tais planos foram elaborados segundo o querer das leis de regência? (*obs.: em 3 de setembro de 2012 venceu o prazo para elaboração dos planos municipais de gestão de resíduos sólidos e de saneamento básico. Já, municípios com mais de 20 mil habitantes deverão elaborar o Plano de Mobilidade Urbana, integrado e compatível com o Plano Diretor e as diretrizes estipuladas no respectivo plano nacional (PNMU); isso, no prazo máximo de 3 anos (até 2015), sob pena de ficarem impedidos de receber recursos federais destinados a tal fim.*)
 - ***Enfoque Operacional***
 - Quais os projetos governamentais cujas metas físicas estão bem abaixo do proposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)?
 - Quais os projetos governamentais cujos custos estão bem acima do previsto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)?
 - Quais setores governamentais vêm apresentando insuficientes indicadores de gestão? (*nota no IDEB, índices de evasão escolar, repetência, mortalidade infantil, mortalidade neonatal, posição no Índice Paulista de Responsabilidade Social, entre outros*).

- ***Gestão da Receita Municipal***
 - Emitiu o Tribunal de Contas alerta notificando que a receita não vem se comportando tal qual o esperado, o que exige contenção da despesa não obrigatória?
 - O Cadastro Fiscal Mobiliário e Imobiliário está organizado e atualizado?
 - A Planta Genérica de Valores está atualizada?
 - Existe sistema integrado com cartórios de registro de imóveis para evitar sonegação do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI?
 - O que produziu a fiscalização tributária do Município?
 - Houve falta de contabilização de receita? (*obs.: tal se apura à vista de comparações com os extratos bancários do Município*).
 - De que forma os bancos conveniados informam a arrecadação diária à Contabilidade do Município?
 - Há segregação de funções entre os setores de *Lançadora, Arrecadação, Fiscalização e Contabilidade*?
 - Houve retenção do ISS e do IR sobre o pagamento de serviços?
 - Está sendo cobrado ISS sobre atividades cartoriais e bancárias?

- ***Gestão da Dívida Ativa***
 - Nos três últimos exercícios, qual a média de recebimento frente ao estoque do ano anterior?
 - O sistema eletrônico de registro é confiável? Tem senhas e filtros que impedem baixas fraudulentas?
 - Quais as providências para cobrança amigável (*chamamentos individuais, protesto em cartório, acordos na Comarca, inserção de boleto de dívida no carnê atual*)?
 - Os valores inscritos estão sendo contabilizados?
 - Os valores sofrem, todo ano, atualização monetária?
 - Há diferença entre os valores analíticos do Setor da

Dívida Ativa e os sintéticos que figuram no Balanço Patrimonial?

- Por que foram cancelados certos créditos?
 - Houve prescrição quinquenal de créditos?
 - O Município terceiriza a cobrança da dívida ativa?
 - Em balanços anteriores, fez o Tribunal de Contas específicas recomendações para tal área?
- *Aplicação de Recursos na Educação*
 - O Tribunal de Contas fez alerta notificando que o Município pode, até fim do ano, não atingir os mínimos constitucionais e legais do setor?
 - As receitas da Educação estão sendo empregadas em alimentação infantil, uniformes escolares, precatórios judiciais, insumos e equipamentos da merenda escolar, pagamento da merendeira terceirizada, construção e operação de bibliotecas e museus, bem como em outras despesas estranhas à manutenção e desenvolvimento do ensino, exemplificadas que estão no item 3.1.1 do manual “O Tribunal e a Gestão Financeira dos Prefeitos” (www.tce.sp.gov.br)?
 - O recebimento de bens e serviços é atestado por servidor especialmente designado pelo responsável do órgão municipal da Educação (*Secretário, Diretor ou Coordenador*)?
 - A documentação da despesa educacional está separada dos outros gastos da Prefeitura?
 - Sob determinação do Tribunal de Contas, está sendo utilizada a parcela faltante do FUNDEB de anos anteriores?
 - Há ainda residual saldo financeiro do extinto Fundo do Ensino Fundamental, o FUNDEF? Por que não foi ainda utilizado nesse nível de aprendizado?
 - Houve melhora na nota obtida no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB?

- Houve melhora no agregado Educação do Índice Paulista de Responsabilidade Social – IPRS?
- No Portal do Cidadão do Tribunal de Contas, o gasto per capita com merenda e transporte escolar aproxima-se da média estadual?
- As recomendações do Tribunal de Contas e do Conselho Municipal de Educação estão sendo acolhidas?
- Os pagamentos são autorizados pelo responsável local da Educação (*Secretário, Diretor ou Coordenador*)?
- O Salário-Educação vem sendo utilizado, impropriamente, em despesas de pessoal?
- Os saldos bancários da Educação comparecem individualizados no Balanço Patrimonial (art. 50, I da LRF)?
- A documentação da despesa do FUNDEB vem sendo disponibilizada ao respectivo Conselho Social?
- Elaborou o Município o Plano Decenal de Educação (artigo 2º da Lei n.º 10.172/01)?
- Há Plano de Carreira e Remuneração do Magistério?
- Há professores que recebem menos que o piso remuneratório nacional?
- As folhas de pagamentos foram assinadas por todos os membros do Conselho de Acompanhamento e Controle Social?

- *A eficiência do Controle Social da Educação*

Os que estão mais próximos do governo local e deste são usuários diretos de seus serviços, tais agentes do controle social podem indicar ao Controle Interno rumos mais certos, sobretudo agora, quando a Lei n.º. 11.494, de 2007, melhor qualifica o Conselho do Fundo da Educação Básica (FUNDEB), assegurando-lhe atribuições objetivas e, mediante o afastamento da influência política do Poder Executivo, garante-lhe considerável autonomia operacional.

De fato, tal diploma confere estabilidade de emprego aos servidores que integram o Conselho, facultando-lhes isenção no

dever de testemunhar sobre informações obtidas no exercício desse controle.

À vista de tal contexto, pode o controlador interno verificar os seguintes quesitos:

- O Conselho FUNDEB é formado pelos nove membros definidos no art. 24, IV, da Lei 11.494, de 2007?
- Os integrantes do Colegiado foram indicados por membros das entidades representativas de professores, pais de alunos, diretores e de estudantes (*art. 24, § 3º, da sobredita lei*)?
- Há participantes do Conselho que, de forma imprópria, têm laço de parentesco com agentes políticos ou tesoureiros, contadores e controladores internos da Prefeitura, ou, ainda, mantêm relação contratual com o Município (*art. 24, § 5º do diploma mencionado*)?
- Tal colegiado se reúne periodicamente para apreciar a utilização dos recursos do FUNDEB?
- Em tais reuniões, o que se apurou irregular na gerência dos recursos educacionais?
- Quais as principais deficiências do ensino administrado pelo Município?
- Os professores têm feito, com regularidade, cursos de aperfeiçoamento?
- A merenda escolar é de boa qualidade?
- A Prefeitura franqueia os relatórios financeiros do FUNDEB, além de possibilitar visitas a obras escolares e aos serviços de transporte escolar (*art. 25 do mencionado instrumento legal*)?
- As folhas salariais da Educação foram rubricadas por todos os membros do Conselho (*art. 4º, II Instruções Consolidadas nº 2, de 2008*)?
- As prestações de contas do FUNDEB contêm parecer conclusivo do Colegiado (*art. 27, parágrafo único, da lei supra*)?

- O Conselho FUNDEB elaborou a proposta orçamentária do Fundo (*art. 24, § 9º, do referido diploma*)?
- O Conselho supervisionou o censo escolar do MEC (*art. 24, § 9º, do referido diploma*)?
- O Conselho emitiu parecer conclusivo sobre o uso dos recursos alusivos ao Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar - PNATE e ao Programa de Apoio aos Sistemas de Ensino para Atendimento à Educação de Jovens e Adultos (*art. 24, § 13, da lei antes citada*)?
- *Aplicação em Ações e Serviços de Saúde*
 - O Tribunal de Contas fez alerta notificando que, até o fim do ano, o Município pode não atingir o mínimo constitucional (15% da receita de impostos)?
 - As receitas da Saúde estão sendo empregadas em despesas vedadas pela Lei Complementar nº 141, de 2012, exemplificadas no item 3.2 do manual “O Tribunal e a Gestão Financeira dos Prefeitos” (www.tce.sp.gov.br)?
 - As recomendações do Tribunal de Contas e do Conselho Municipal de Saúde estão sendo acatadas?
 - Houve melhora no agregado Saúde do Índice Paulista de Responsabilidade Social – IPRS?
 - O recebimento de bens e serviços é atestado por servidor especialmente designado pelo responsável do órgão municipal da Saúde (*Secretário, Diretor ou Coordenador*)?
 - Além da despesa mínima de 15%, prevê o Município aplicar o valor cancelado, no ano anterior, a título de Restos a Pagar não liquidados?
 - Os dinheiros da Saúde são todos movimentados pelo respectivo fundo municipal?
 - Bancados pela União e Estado, os convênios estão sendo aplicados adequadamente?
 - Os saldos bancários da Saúde comparecem individual-

lizados no Balanço Patrimonial do Município (art. 50, I da LRF)?

- **Gestão de Precatórios Judiciais**
 - Emitiu o Tribunal de Contas alerta sobre insuficiente pagamento judicial?
 - O último mapa orçamentário e a anterior dívida judicial estão sendo pagos conforme as mais recentes determinações do Supremo Tribunal Federal – STF?
 - Toda a dívida judicial está devidamente contabilizada no Balanço Patrimonial?
 - O registro analítico de precatórios contém as seguintes informações: *data do ajuizamento; número do precatório; tipo da causa julgada; nome do beneficiário; valor do precatório a ser pago; data do trânsito em julgado, número e data do empenho e data do efetivo pagamento?*
 - Houve acordos locais de parcelamento? Foram registrados na Justiça? Estão sendo honrados?

- **Despesas Gerais**
 - O Município está realizando despesas tidas impróprias? (*obs.: o manual “O Tribunal e a Gestão Financeira dos Prefeitos” oferece exemplos de gastos que ferem o interesse público: a) falta de modicidade nos gastos em viagem oficial (custo elevado com refeições e hospedagem; número despropositado de participantes); b) promoção pessoal de autoridades e servidores públicos, em afronta ao art. 37, § 1º da Constituição; c) pagamento de multas pessoais de trânsito; d) pagamento de anuidade de servidores em conselhos profissionais como OAB, CREA, CRC, entre outros; e) gastos excessivos com telefonia celular; f) distribuição de agendas, chaveiros, buquês de flores, cartões e cestas de Natal, entre outros brindes; g) festas de confr-*

ternização dos funcionários públicos; h) assinatura de TV a cabo e revistas que não veiculam temas ligados à Administração Pública).

- Relativas à criação, expansão e aprimoramento da ação governamental, as despesas foram instruídas com estimativa trienal de impacto orçamentário-financeiro e por declaração de compatibilidade com o PPA e a LDO? (*obs.: do contrário, o gasto é tido não autorizado, irregular e lesivo ao patrimônio público; art. 15 da LRF*).
- Atendem à específica lei municipal, os dispêndios sob regime de adiantamento?
- Na prestação de contas de adiantamentos, o nome da empresa coincide com o CNPJ e o ramo de atividade, informados ambos em www.sintegra.gov.br?
- As Notas de Empenho estão detalhadas até o nível do elemento de despesa?
- A liquidação do gasto obedeceu ao que segue:
 - a) O responsável pela liquidação está claramente identificado, mediante aposição de carimbo que revele nome e número de documento oficial (RG ou registro funcional)?
 - b) Os recibos de serviços identificam o prestador, mediante os seguintes elementos: *nome, endereço, RG, CPF, nº. de inscrição no INSS, nº. de inscrição no ISS*?
 - c) As obras e serviços de engenharia são recebidos por servidor ou comissão designada pela autoridade competente, mediante termo circunstanciado (*art. 73, I, “b” da Lei nº. 8.666, de 1993*)?
 - d) As ordens de pagamento são assinadas pelo ordenador da despesa (*art. 64 da Lei nº. 4.320, de 1964*)?

- **Encargos Sociais**
 - Dispõe o Município do Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP?
 - Dispõe o Município do Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS?
 - Os valores recolhidos ao sistema próprio de previdência, ao INSS e ao FGTS são compatíveis com o tamanho da folha de pagamento?
 - Os valores recolhidos ao PASEP são compatíveis com a magnitude da receita?
 - Os parcelamentos previdenciários estão sendo adimplidos?
 - As dívidas previdenciárias estão todas contabilizadas?

- **Execução Orçamentária**
 - Emitiu o Tribunal de Contas alertas quanto a possível déficit anual e aumento da dívida líquida de curto prazo?
 - Oriundas do regime próprio de previdência, receitas e despesas têm sido afastadas na análise do resultado da execução orçamentária? (*obs.: do contrário, se terá um irreal indicador de exercício; haverá artificioso lastro para outras despesas, que não as de aposentadoria e pensão*).
 - Para avaliar tal qual faz a Corte de Contas, o resultado orçamentário da Administração direta (Prefeitura e Câmara) tem sido analisado sem as receitas e despesas da Administração indireta (autarquias, fundações e estatais dependentes)?
 - Quando o município é simples intermediário de recursos da União ou do Estado, as receitas têm sido contabilizadas de modo extraorçamentário?
 - O cancelamento de Restos a Pagar gera, de modo inconveniente, uma receita orçamentária? (*obs.: malgrado o*

art. 38 da Lei Federal n.º 4.320/1964, o correto é o procedimento independente da execução orçamentária).

- Tem se recorrido a elevado nível de alterações orçamentárias por meio de créditos adicionais ou mediante transposições, remanejamentos e transferências? (*obs.: tal hipótese revela mau planejamento orçamentário, contrariando princípio básico de responsabilidade fiscal).*
- **Repasses a Entidades do Terceiro Setor**
 - Entidades impedidas pelo Tribunal de Contas estão sendo subvencionadas pelo erário?
 - As transferências sujeitaram-se aos critérios estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)?
 - As entidades subvencionadas estão cumprindo as metas físicas do convênio?
 - As entidades subvencionadas oferecem boas condições de funcionamento?
 - Está além da realidade de mercado o salário dos dirigentes das entidades do Terceiro Setor?
 - As contas estão sendo regularmente prestadas?
 - As despesas respeitam os objetivos pactuados no convênio?
 - O Controle Interno emite parecer conclusivo sobre a regularidade da prestação de contas?
 - Em balanços anteriores, fez o Tribunal de Contas particulares recomendações para tal item de atenção?
- **Licitações e Contratos**
 - Os Editais estão conforme as súmulas 14 a 30 do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo?
 - O objeto da licitação foi bem definido?
 - Os Convites têm sido expedidos sempre para os mesmos fornecedores?
 - Tem-se recorrido, de modo inconveniente, muito mais aos Convites do que aos Pregões?

- Relativamente à despesa total, tem sido elevado o nível de contratações diretas (*dispensas ou inexigibilidades*), a indicar desvio do constitucional princípio da licitação?
 - A entidade vem realizando muitos aditamentos contratuais?
 - Nas dispensas licitatórias por valor, faz a entidade pesquisa junto a pelo menos três fornecedores?
 - Relativas à criação, expansão e aprimoramento da ação governamental, as licitações estão instruídas com estimativa trienal de impacto orçamentário-financeiro e por declaração de compatibilidade com o PPA e a LDO? (*obs.: do contrário, o gasto é tido não autorizado, irregular e lesivo ao patrimônio público; art. 15 da LRF*).
 - Acima do limite de remessa do Tribunal de Contas, os contratos de elevado valor têm sido sendo enviados a este órgão do controle externo?
 - Contratos alusivos a obras estão transparecidos no Cadastro Eletrônico do Tribunal de Contas?
 - A entidade vem informando, ao Tribunal de Contas, as sanções aplicadas a contratados, nos moldes do art. 87, III e IV, da Lei nº 8.666, de 1993?
 - Em balanços anteriores, fez o Tribunal de Contas específicas recomendações para tal item de atenção?
- *Pessoal*
 - No período examinado, qual a oscilação percentual no quadro de pessoal? Quantas admissões ocorreram (*por concurso; tempo determinado; cargos em comissão*)? Quantas demissões aconteceram? Quantos servidores se aposentaram? Quantas pensões foram concedidas?
 - Os contratados por tempo determinado realizaram processo seletivo, ainda que simplificado? (*obs.: os Tribunais superiores entendem que mesmo os estagiários precisam passar por essa dinâmica seletiva*).

- Encaminhou a entidade, ao Tribunal de Contas, relação alusiva à movimentação de pessoal, em conformidade com o programa CAA (*Controle de Admissão e Aposentadoria*)?
- No tocante à despesa laboral, emitiu o Tribunal de Contas alerta sobre ultrapassagem de 90% do teto atribuído a cada Poder?
- Há programa de treinamento de servidores?
- Tendo o Poder Executivo ou Legislativo ultrapassado o limite prudencial da despesa de pessoal (95% do teto), continua o aumento de tal gasto? Tal incremento é permitido pelas exceções do art. 22, parágrafo único da LRF: *determinação judicial; revisão geral anual; reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança.*
- Na superação do limite máximo, o Poder vem providenciando retomada, em dois quadrimestres, daquele freio fiscal?
- Há cargos em comissão não ligados à direção, chefia e assessoramento?
- Há excesso de cargos em comissão relativamente aos de provimento efetivo?
- Os ocupantes de cargos em comissão têm recebido horas extras? (*obs.: entende esta Corte que tal pagamento, no mais das vezes, é irregular*).
- As faltas ao serviço são registradas na ficha funcional do servidor?
- Em balanços anteriores, fez o Tribunal de Contas específicas recomendações quanto a tal item de atenção?
- **Tesouraria**
 - As conciliações bancárias têm sido feitas em períodos mensais?

- As disponibilidades têm sido depositadas em bancos estatais, o que atende ao art. 164, § 3º da Constituição?
- Os pagamentos são feitos após o prévio empenho e com assinatura do ordenador da despesa?
- A ordem cronológica de pagamento tem sido obedecida?
- O Tesoureiro também realiza a contabilidade? (*obs.: tal situação é irregular; afronta o princípio básico da segregação de funções*).
- Financiadas por transferências vindas da União, as despesas são pagas mediante *Internetbanking*, assim como quer o Decreto federal nº 7.507, de 2011?
- À vista daqueles repasses federais, a entidade divulga, na Internet, o extrato das contas bancárias vinculadas, nisso identificando o domicílio bancário dos fornecedores?
- Em balanços anteriores, fez o Tribunal de Contas específicas recomendações para tal item de atenção?

- ***Almoxarifado***
 - Há definição de estoques mínimos? (*obs.:do contrário, tal omissão gera falta de materiais, às vezes fundamentais como os medicamentos e os de enfermagem*).
 - Os inventários têm sido periodicamente realizados?
 - Há segurança na estocagem dos materiais?
 - Há emissão de requisições de saída?
 - Tem sido feita conferência no recebimento de materiais?
 - Tem sido feita conferência de validade dos produtos estocados?
 - Em balanços anteriores, fez o Tribunal de Contas específicas recomendações para tal item de atenção?

- ***Bens de Caráter Permanente***
 - Foi realizado o inventário anual de bens móveis e imóveis, nos termos do art. 96 da Lei nº 4.320, de 1964?
 - Existe termos de transferência de bens?

- No Registro de Imóveis estão sendo averbadas novas construções e/ou ampliações?
- Para cada bem de caráter permanente, há servidor designado para guarda e administração (art. 94 da lei supra)?
- Os bens de maior valor têm cobertura de seguro?
- Em balanços anteriores, fez o Tribunal de Contas específicas recomendações para tal área?
- *Transparência*
 - A Prefeitura criou o Serviço de Informação ao Cidadão (art. 9º da Lei 12.527, de 2011)?
 - Com mais de 10 mil habitantes, a Prefeitura divulga, em sua página eletrônica, os repasses a entidades do Terceiro Setor, bem como informações alusivas a procedimentos licitatórios e ações governamentais, tudo nos moldes do art. 8º, § 1º da Lei federal nº 12.527, de 2011?
 - Com mais de 50 mil habitantes, o Município, em sua página eletrônica, mostra, em tempo real, receitas arrecadadas e a espécie de despesa que está sendo realizada, desagregada esta informação em cifra monetária, nome do fornecedor e, se for o caso, o tipo da licitação realizada, tudo em conformidade com o art. 48-A da Lei de Responsabilidade Fiscal?

- *Balanços Contábeis*

Editada em 21 de dezembro de 2012, a Portaria nº 753 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) altera portarias anteriores desse órgão federal, agora estabelecendo que o plano de contas aplicado ao setor público (PCAPS) e as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (DCASP) deverão ser adotadas por todos os entes da federação até o término do exercício de 2014.

Sendo assim, haverá significativas alterações nas análises contábeis, razão pela qual deve o leitor reportar-se às explicações do item 11 deste Manual – *A Nova Contabilidade do Setor Público*.

Enquanto isso, deve o Controle Interno verificar as consistência entre os quatro sistemas contábeis, mediante os seguintes testes:

- *Consistência entre os sistemas orçamentário e financeiro:*

Resultado financeiro do ano anterior

(+ ou -) Variações Ativas ou Passivas do ano examinado

(=) Resultado financeiro retificado do ano anterior

(+ ou -) Resultado orçamentário do ano examinado

(=) Resultado financeiro do ano examinado

- *Consistência entre os sistemas econômico e patrimonial*

Saldo patrimonial do ano anterior

(+ ou -) Resultado econômico do ano examinado

Saldo patrimonial do ano examinado

- *Exame específico das Câmaras de Vereadores*

No que couber, o controlador da Edilidade poderá valer-se dos procedimentos antes exemplificados.

Contudo, atenção especial deve ter com as exigências que seguem:

- O ato que fixa o subsídio do Vereador deve acontecer antes do pleito eleitoral.
- O subsídio do Presidente da Mesa pode ser maior que o dos outros Vereadores, desde que conformado ao limite que impõe a Constituição para todos os Edis (art. 29, VI, da CF).
- Na revisão geral anual, os agentes políticos não podem ser favorecidos, só eles, por tal atualização monetária; tampouco, beneficiar-se por índices maiores que o dos servidores. O ato financeiro há de ser amplo, geral, indistinto, abarcando, de forma absolutamente igual, servidores e agentes políticos. Tal correção, demais disso, deve apenas compensar a inflação dos 12 (doze) últimos meses, segundo osci-

lação do índice determinado na lei autorizativa (art. 37, X da CF).

- Em suma, o Vereador poderá obter recomposição da perda inflacionária, mas, nunca, aumento acima da inflação de 12 meses.
- O aumento no subsídio do Deputado Estadual não se comunica, totalmente, ao estipêndio do Vereador; eis o pressuposto da não automaticidade. Ao longo do mandato, o Edil obterá revisões gerais anuais desde que não haja superação do teto atual do Deputado Estadual.
- A revisão geral anual não pode emanar de Resolução, mas, sim, de lei formal específica (art. 37, X da CF).
- O Presidente da Mesa e os Vereadores não podem ser beneficiados com gratificação de cunho trabalhista: o 13º salário.
- Após a Emenda Constitucional nº 50, de 2006, os Vereadores não podem ser indenizados pelo comparecimento em sessões extraordinárias. Tal entendimento foi acolhido pelo Supremo Tribunal Federal.
- O gasto da Câmara deve ser processado, de modo centralizado, no serviço administrativo da Edilidade e, não, em cada gabinete de Vereador. Assim, em regra, devem ser recusadas *Verbas de Gabinete e Ajudas de Custo*.
- Agentes Políticos não podem retirar, em seu próprio nome, fundos de adiantamento (art. 68 da Lei 4.320).

- ***Exame Específico do Regime Próprio de Previdência Social***

No que couber, o controlador da Edilidade poderá valer-se dos procedimentos antes exemplificados.

Contudo, atenção especial deve ter com as exigências apresentadas em manual desta Corte, o de Previdência Social, produzi-

do pelos servidores *Eduardo Paravani, Celso Atílio Frigeri, Sandra Leiko Teraoka, Nair Aparecida Siquieri Gimenes, Lavite Jesuína de Moraes Andrade e Luiz Fernando de Carvalho Soutello* ⁹.

Apresentados em quesitos, tais exames são os que seguem:

- *O Regime Previdenciário foi criado por lei de iniciativa do Poder Executivo?*
- *Há pagamento de aposentadorias e/ou pensões sem existência do regime próprio de previdência?*
- *Foi realizada avaliação atuarial referente ao exercício em exame?*
- *Foram adotadas as medidas propostas pelo atuário no exercício anterior para cobrir déficits?*
- *Os integrantes do Regime Próprio são exclusivamente titulares de cargos efetivos?*
- *Há registro contábil individualizado das contribuições dos servidores e dos entes patrocinadores?*
- *Há participação de representantes dos servidores nos colegiados e instâncias de decisão?*
- *Foi publicado bimestralmente o demonstrativo financeiro e orçamentário de receita e despesa previdenciária (municípios com população inferior a 50.000 habitantes - semestral)?*
- *Os benefícios concedidos não diferem dos previstos no regime geral da previdência social?*
- *Existe conta específica para o fundo previdenciário, distinta da conta da conta geral do Município?*
- *A aplicação dos recursos está de acordo com as normas do Conselho Monetário Nacional (Resolução CMN nº 3.922/10)?*
- *Os recursos previdenciários foram utilizados para empréstimos de qualquer natureza?*

- *Houve aquisição de títulos públicos (apenas títulos do Governo Federal)?*
- *Os bens, direitos e ativos foram avaliados de acordo com a Lei nº 4.320/64?*
- *Está sendo aplicada a Portaria nº 916/03 devidamente atualizada na sua contabilização?*
- *A taxa de administração conforma-se ao limite de até 2% do total da remuneração paga aos servidores ativos e inativos relativamente ao exercício anterior?*
- *Na extinção do regime previdenciário, o Executivo assumiu a responsabilidade pelo pagamento dos benefícios concedidos durante a vigência do regime próprio de previdência (RPPS)?*
- *As contribuições e os recursos do RPPS foram utilizados, exclusivamente, em benefícios previdenciários, exceção às despesas administrativas, inclusive no caso de extinção do Regime Próprio?*
- *O regime próprio mantém seus segurados informados quanto à sua gestão?*
- *Os recursos provenientes da compensação financeira estão sendo utilizados somente para pagamento de benefícios previdenciários, inclusive no caso de extinção do Regime Próprio?*
- *Os atos concessórios dos benefícios de aposentadoria e pensão estão sendo encaminhados ao TCESP? Em caso positivo, está sendo utilizado o sistema SISCAA?*
- *Os atos de revisão das aposentadorias por invalidez e pensões delas decorrentes sofreram a revisão requerida pela Emenda Constitucional 70, de 2012, tendo sido comunicados os Atos ao TCESP por meio do Sistema SISCAA?*

- *Foi firmado convênio com o Ministério da Previdência Social para fins de compensação financeira?*
- *Foram encaminhados os demonstrativos previstos na Portaria MPS nº 402/08 à Secretaria de Previdência Social?*
- *A base cadastral está atualizada?*
- *A folha de pagamento dos segurados é produzida separadamente?*

10. O RELATÓRIO DO CONTROLE INTERNO

Tendo em mira que o Relatório de Gestão Fiscal é produzido quadrimestralmente, revelando fundamentais indicadores de gestão financeira, além de ser também assinado pelo responsável do Controle Interno, à vista disso, o relatório desse órgão poderia ser elaborado a cada quatro meses.

De mais a mais, ao final do quadrimestre é também apresentado outro instrumento de suma importância para avaliar a execução programática anual: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, apesar deste, não é demais recordar, ser elaborado a cada dois meses.

De todo modo e reiterando o que antes foi dito (item 6.3), o relatório de auditoria interna deve conter redação:

- ***Clara e Simples:*** a informação deve ser revelada de forma objetiva, simplificada, em linguagem de fácil compreensão, sem explicações exaustivas, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria. Quando necessário, os termos técnicos serão esclarecidos em nota de rodapé.
- ***Precisa:*** a informação deve estar livre de incertezas; não deve expor dúvidas ou obscuridades que causem interpretações diversas das pretendidas.

- **Oportuna:** a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que as medidas corretivas sejam tempestivas e, portanto, efetivas.
- **Imparcial:** a informação deve ser fiel aos fatos, com neutralidade; sem juízo de valor.
- **Completa:** embora objetiva e concisa, a informação deve estar inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões.
- **Conclusiva:** a informação deve permitir a formação de opinião sobre os fatos relatados.
- **Construtiva:** a informação deve expressar providências para melhorar a gestão financeira e operacional da entidade de governo. Não se deve utilizar expressões duras, ofensivas, adjetivadas, tampouco comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos.

Ante o exposto, o relatório quadrimestral abordaria, por Poder e entidade descentralizada, os pontos de maior interesse em tal período, valendo-se, no que couber, dos procedimentos apresentados no item 9 deste manual.

Por óbvio, o relatório de uma pequena Câmara de Vereadores ou de uma autarquia de baixa movimentação financeira, um e outro se apresentarão mais simplificados.

No tocante à Prefeitura Municipal, o relatório do Controle Interno poderia finalizar-se com um quadro-resumo, ofertando, ao dirigente, visão panorâmica da execução operacional, orçamentária, financeira e patrimonial do quadrimestre.

À guisa de mera exemplificação, propõe-se o seguinte resumo do apurado:

Quadro-Síntese - Controle Interno
RELATÓRIO DO XX QUADRIMESTRE DE XXX

Quais os projetos governamentais cujas metas físicas estão bem abaixo do proposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias?	<i>Discriminar</i>
Quais os projetos governamentais cujos custos estão bem acima do previsto na Lei de Diretrizes Orçamentárias?	<i>Discriminar</i>
Quais setores governamentais continuam apresentando insuficientes indicadores de gestão? (<i>ex.: nota no IDEB, índices de evasão, repetência, mortalidade infantil, mortalidade neonatal, posição no Índice Paulista de Responsabilidade Social, entre outros</i>).	<i>Discriminar</i>
Emitiu o Tribunal de Contas alerta notificando que a receita comporta-se abaixo do esperado, o que exige contenção da despesa não obrigatória?	<i>Sim/Não</i>
A arrecadação da dívida ativa vem superando a baixa arrecadação do último exercício?	<i>Sim/Não</i>
O Tribunal de Contas fez alerta notificando que o Município pode não atingir os mínimos constitucionais e legais da Educação?	<i>Sim/Não</i>
Desde o início do exercício, qual o percentual aplicado na educação infantil e no ensino fundamental?	%
Desde o início do exercício, qual o percentual aplicado sobre o FUNDEB já recebido?	%
Desde o início do exercício, quanto do FUNDEB foi empregado na remuneração do magistério da educação básica?	%
Caso haja determinação do Tribunal de Contas, está sendo utilizada a parcela faltante do FUNDEB de anos anteriores?	<i>Sim/Não</i>

Desde o início do exercício, quanto já foi pago a título de precatórios judiciais?	R\$......
Nessa marcha de pagamento judicial, o Município deve honrar, até o final do ano, o valor do último mapa orçamentário e mais a anterior dívida judicial, esta última segundo as mais recentes determinações do Supremo Tribunal Federal – STF?	<i>Sim/Não</i>
Desde o início do exercício, qual o percentual empregado em ações e serviços de Saúde?	%
O Tribunal de Contas fez alerta notificando que o Município pode não atingir o mínimo constitucional da Saúde?	<i>Sim/Não</i>
Desde o início do exercício, qual foi o resultado da execução orçamentária?	<i>Em valores nominais e em % (déficit ou superávit)</i>
O déficit de execução orçamentária está amparado no superávit financeiro do ano anterior?	<i>Sim/Não</i>
Emitiu o Tribunal de Contas alertas quanto a possível déficit anual e, aumento da dívida líquida de curto prazo?	<i>Sim/Não</i>
Desde o início do exercício, a Prefeitura recolhe os encargos sociais (<i>INSS, PASEP, FGTS, regime próprio de previdência</i>)?	<i>Sim/Não</i>
Em caso negativo, qual o valor devido por tipo de contribuição?	R\$
Está a Prefeitura adimplindo os parcelamentos de encargos sociais?	<i>Sim/Não</i>

Desde o início do exercício, quanto foi repassado a título de auxílios, subvenções e contribuições para entidades do Terceiro Setor?	R\$......
Quanto tal repasse significa em face da receita corrente líquida arrecadada até o presente quadrimestre?	%
Desde o início do exercício, qual foi a taxa de investimentos da Prefeitura (<i>investimentos+inversões financeiras/receita corrente líquida</i>)?	%
Quanto foi repassado à Câmara dos Vereadores?	R\$
Nessa trilha de repasse, será cumprido, até o fim do ano, o limite constitucional da despesa total legislativa (art. 29-A)?	<i>Sim/Não</i>
Em face da receita corrente líquida, qual o percentual da despesa laboral de todo o Poder Executivo?	%
Desde o início do exercício, ocorreram quantas admissões, exonerações e aposentadorias?	<i>Número por tipo de evento</i>
No tocante à despesa de pessoal, emitiu o Tribunal de Contas de Contas alerta sobre ultrapassagem de 90% do teto atribuído ao Poder Executivo?	<i>Sim/Não</i>
Relativamente à despesa total, tem sido elevado o nível de contratações diretas (<i>dispensas ou inexigibilidades</i>)?	<i>Sim/Não</i>
Desde o início do exercício, qual a proporção das despesas sob adiantamento relativamente ao gasto total?	%
Tal proporção assemelha-se à de anos anteriores?	<i>Sim/Não</i>
Financiadas por transferências vindas da União, as despesas são pagas mediante <i>Internetbanking</i> , assim como quer o Decreto federal nº 7.507, de 2011?	<i>Sim/Não</i>

<p>Com mais de 10 mil habitantes, a Prefeitura divulga, em sua página eletrônica, os repasses a entidades do Terceiro Setor, bem como informações alusivas a procedimentos licitatórios e ações governamentais, tudo nos moldes do art. 8º, § 1º da Lei federal nº 12.527, de 2011?</p>	<p><i>Sim/Não</i></p>
<p>Com mais de 50 mil habitantes, o Município, em sua página eletrônica, mostra, em tempo real, receitas arrecadadas e a espécie de despesa que está sendo realizada, em conformidade com o art. 48-A da Lei de Responsabilidade Fiscal?</p>	<p><i>Sim/Não</i></p>

Prefeitura de _____, em ____/____/_____.

RESPONSÁVEL PELO CONTROLE INTERNO

Ciente

À vista desse relatório do Sistema de Controle Interno, determino aos respectivos setores as seguintes providências:

Em, ____/____/_____

PREFEITO MUNICIPAL

11. A NOVA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO

Antes de mais nada, há de se reiterar que autarquias e certas fundações estaduais submetem-se à contabilidade pública (Lei 4.320/1964); outras fundações e as empresas estatais sujeitam-se à contabilidade comercial (Lei 6.404/1976), não obstante estes últimos, do direito privado, produzirem, em separado, demonstrativos segundo a escrita pública, no escopo de compor o Balanço Geral do Estado.

Depois, de se lembrar que reclama a Carta de 1988 diploma complementar para substituir a Lei nº 4.320, de 1964; é o art. 165, § 9º.

Por isso e desde 1989, dezenas de projetos já tramitaram no Congresso Nacional. O penúltimo mais importante foi chamado de “*qualidade fiscal*”; o mais atual é o designado “*responsabilidade orçamentária*”.

No curso desse vazio legal, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, tal qual órgão central de contabilidade da União, vem editando sucessivas Portarias para atualizar certas passagens da Lei 4.320.

Em que pese esse esforço modernizador, há de se acautelar com o que contraria o princípio da legalidade, conquanto um ato administrativo – *no caso, a Portaria* - não pode nunca ser mais que a Lei.

Recentemente, essas Portarias da STN vêm sintonizando a contabilidade pública aos padrões internacionais e do universo privado.

Nessa dinâmica, resta evidente que não mais recairá no sistema orçamentário a principal análise dos balanços da Administração Pública, mas, sim, no sistema patrimonial, assim como é nas empresas privadas.

Para os que defendem esse modelo, uma entidade pública pode obter positivo resultado de exercício, mas, de outro turno, estar perdendo patrimônio, quer pelo abandono de suas instalações físicas, quer à vista do aumento da futura dívida com o regime próprio de previdência, lacunas essas que, nos períodos subsequentes, comprometerão a adequada execução dos serviços públicos.

Nesse passo, a Portaria STN nº 665, de 30 de novembro de 2010, introduz os novos balanços públicos, com vigência obrigatória, em 2012, para União e Estados.

Ato contínuo, a Portaria Conjunta STN/SOF nº 664 detalha e explica os conteúdos das novas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público; são elas:

- ✓ *Balanço Orçamentário (anexo 12);*
- ✓ *Balanço Financeiro (anexo 13);*
- ✓ *Balanço Patrimonial (anexo 14);*
- ✓ *Demonstração das Variações Patrimoniais (anexo 15);*
- ✓ *Demonstração dos Fluxos de Caixa (anexo 18);*
- ✓ *Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (anexo 19);*
- ✓ *Demonstração do Resultado Econômico (anexo 20).*

O anexo 19 será compulsório somente para as empresas estatais dependentes; o anexo 20 é de elaboração opcional para qualquer entidade pública.

Na nova sistemática contábil, é absolutamente vital a Administração atualizar o valor dos bens móveis e imóveis, procedimento este que, a teor da Lei 4.320, é apenas opcional, facultativo (art. 106, § 3º).

Assim, os ativos não financeiros¹⁰ não mais comparecerão, nas peças contábeis, com os atuais valores irrisórios, pífios; serão contabilizados em montante próximo à realidade de mercado, o que facilita a apuração de custos dos serviços públicos.

Quer-se também que o Passivo revele a efetiva situação devedora da entidade governamental, sobretudo quanto aos débitos de longo prazo dos regimes próprio de previdência: o chamado passivo atuarial.

Se assim for, decerto muitos Estados superarão o limite da dívida de longo prazo: a consolidada (200% da RCL).

Não bastasse isso, os bens de uso comum do povo passarão a integrar o ativo governamental; eis o caso de estradas vicinais, pontes, viadutos, túneis, praças. Então, todo e qualquer investimento

10 *Bens móveis; imóveis; direitos creditórios como, por exemplo, a Dívida Ativa; ações, entre outros.*

público resultará aumento patrimonial, diferente do que agora é, quando nem todas as despesas de capital ocasionam uma positiva mutação do patrimônio.

Bem por isso, o resultado da Demonstração das Variações Patrimoniais passará a contar com especial significado na análise dos Tribunais de Contas.

De mais a mais, os bens e direitos sofrerão depreciação segundo método previamente definido.

Levando-se em conta tanto a Lei 4.320 quanto a Lei de Responsabilidade Fiscal, uma e outra requerem a apuração de custos dos serviços públicos, importante que se saiba o valor da depreciação anual do prédio hospitalar, para a exata aferição do custo de atendimento médico.

Também, a Dívida Ativa, que, tradicionalmente padece de enorme incerteza de recebimento, sofrerá ela grande redução de valor; isso, por força de conta subtrativa que, em contabilidade privada, é chamada “*Provisão para Devedores Duvidosos*”.

No Balanço Patrimonial das entidades regidas pelo direito público, as denominações *financeiro e permanente* serão trocadas para *circulante e não circulante*, as mesmas já utilizadas por certas fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Do confronto entre ativo e passivo, ter-se-á indicador fundamental para o novo modelo de contabilidade pública: ***o Patrimônio Líquido***.

Essas normas aplicadas às entidades regidas pelo direito público, de igual forma, sugerem que receitas e despesas submetam-se, ambas, ao regime de competência, tal qual é na Lei nº 6.404, de 1976.

Contudo, aquele sistema único não pode nunca alcançar a contabilidade orçamentária, porquanto a lei determina regime de caixa para a receita de autarquias e certas fundações e, não, o de competência (art. 35, I, da Lei 4.320).

E, se há de convir que, mesmo agora, a expectativa de recebimento da Dívida Ativa já é contabilizada, sob regime de competência, no Ativo Permanente do Balanço Patrimonial; jamais no Balanço Orçamentário.

Segundo a Portaria Conjunta 334/2010, as receitas e despesas do Balanço Orçamentário estão mais bem detalhadas do que no padrão hoje prevalente.

De seu turno, o novo Balanço Financeiro continua, óbvio, sendo uma grande conta caixa, mas, sob o novo modelo, sofreu considerável modificação. Com efeito, a partir de sua vigência, apresentará recebimentos e pagamentos sob as fontes ordinária e vinculada (*não mais por natureza e função*), revelando, também, as antes não evidenciadas transferências intragovernamentais (*ex.: Prefeitura comprando de empresa pública*) e, ainda, as operações extraorçamentárias. (*ex.: Prefeitura ajudando, financeiramente, autarquia local*).

A Demonstração das Variações Patrimoniais também contou com significativa alteração. Desta feita, melhor decompõe a receita e a despesa orçamentária; bem transparece o fato criado pela Portaria Interministerial nº 163/2001 (*as transferências financeiras entre entidades do mesmo nível de governo*); cria as figuras das variações patrimoniais quantitativas e qualitativas.

12. BIBLIOGRAFIA

- GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*, São Paulo, Saraiva, 2006.
- MACHADO JR., J. Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 Comentada*, Rio de Janeiro, IBAM, 2001.
- NUNES, Moacyr de Araújo. *Manual de Orçamento e Contabilidade Pública*, São Paulo, CEPAM.
- SANTANA, Jair Eduardo. *Subsídios de Agentes Políticos Municipais*, Belo Horizonte, Editora Fórum, 2004.
- SOUZA, Jorge Bento de. *Controle Interno Municipal*. Ed. Evangraf, 2006, Porto Alegre.

TOLEDO JR., Flavio C. e ROSSI, Sérgio Ciquera. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada Artigo por Artigo*, Editora NDJ, São Paulo, 3ª. edição, 2005.

TOLEDO JR., Flavio C., Artigo “*O Prefeito e as Cautelas Financeiras de Início de Mandato*”, 2012.

TOLEDO JR. Flavio C., Artigo “*A Necessidade de Dar Eficácia ao Controle Interno*”, 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. “*O Tribunal e a Gestão Financeira dos Prefeitos*”, 2012. in: www.tce.sp.gov.br.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. “*O Tribunal e a Gestão Financeira das Câmaras de Vereadores*”, 2012, in: www.tce.sp.gov.br.

editoração, ctp, impressão e acabamento

imprensaoficial

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

