



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DE SÃO PAULO

MANUAL BÁSICO

CONTROLE INTERNO

**Com a Jurisprudência, Instruções
e Comunicados do TCE**

2016



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DE SÃO PAULO

M A N U A L B Á S I C O

CONTROLE INTERNO

**Com a Jurisprudência, Instruções
e Comunicados do TCE**

2016





TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

2016

TRIBUNAL PLENO – CONSELHEIROS (REÚNE-SE ÀS QUARTAS-FEIRAS, ÀS 10H00).

DIMAS EDUARDO RAMALHO (PRESIDENTE)
SIDNEY ESTANISLAU BERALDO (VICE-PRESIDENTE)
RENATO MARTINS COSTA (CORREGEDOR)
ANTONIO ROQUE CITADINI
EDGARD CAMARGO RODRIGUES
ROBSON MARINHO
CRISTIANA DE CASTRO MORAES

PRIMEIRA CÂMARA (reúne-se às terças-feiras às 14h30)

Edgard Camargo Rodrigues (Presidente)
Renato Martins Costa
Cristiana de Castro Moraes

Secretário-Diretor Geral
Sérgio Ciquera Rossi

Ministério Público de Contas
Rafael Neubern Demarchi Costa -
Procurador Geral
Celso Augusto Matuck Feres Junior
Elida Graziane Pinto
João Paulo Giordano Fontes
José Mendes Neto
Leticia Formoso Delsin
Rafael Antonio Baldo
Renata Constante Cestari
Thiago Pinheiro Lima

SEGUNDA CÂMARA (reúne-se às terças-feiras às 10h00)

Sidney Estanislau Beraldo (Presidente)
Antonio Roque Citadini
Samy Wurman – Auditor
Substituto de Conselheiro

Procuradoria da Fazenda Estadual
Luiz Menezes Neto – Procurador-Chefe

Auditores
Samy Wurman
Alexandre Manir Figueiredo Sarquis
Antonio Carlos dos Santos
Josué Romero
Sílvia Monteiro
Valdenir Antonio Polizeli
Márcio Martins de Camargo

Supervisão

Sérgio Ciquera Rossi
Secretário-Diretor Geral

Coordenação

Antonio Bento de Melo
Alexandre Teixeira Carsola

Diretores dos Departamentos de Supervisão da Ficalização I e II

Elaboração – 2013

Flavio Corrêa de Toledo Jr.

Participação

Aires Galhego Garcia
Edinaldo Pinho
Norimar Bastos Furlan (*“in memorian”*)

Atualização – 2015

Alexandre Mateus dos Santos
Paulo Massaru Uesugi Sugiura
Flavio Corrêa de Toledo Jr.

Atualização e Ampliação da Presente Edição

Agnon Ribeiro de Lima
Maurides Tedeschi
Paulo Massaru Uesugi Sugiura
Roberto Panzardi Filho
Valdir Martino

Colaboração

Escola Paulista de Contas Públicas
Revista do TCESP

Apresentação

“O que distingue os Tribunais de Contas do Poder Judiciário? Não é sua estrutura ou a forma de composição de seus membros [...], mas é a sua capacidade de atuação preventiva. E, em uma época em que falamos tanto de eficiência e eficácia, isso é tudo.”

*Antonio Herman de Vaconcellos e Benjamin
Ministro do Superior Tribunal de Justiça*

Que fatores contribuem para a ocorrência de erros e ilegalidades na gestão pública? Quais deles podem ser evitados e de que forma? Levantar indagações desse tipo e refletir sobre possíveis soluções também é parte do trabalho de um Tribunal de Contas, que tem a atuação preventiva como um de seus pilares.

Nesse sentido, uma das frentes mais eficientes é composta pelas ações educativas, que conseguem se antecipar a ponto de eliminar irregularidades antes mesmo de sua origem.

Cursos e materiais que permitam a capacitação de gestores e de suas equipes acabam por trazer um duplo retorno à sociedade. Primeiro, de forma imediata, espera-se a redução dos equívocos técnicos na execução orçamentária ou na formulação de um edital de licitação, por exemplo. Segundo, em um efeito indireto, mas não menos importante, órgãos de controle e cidadãos ganham ainda mais legitimidade para cobrar retidão e excelência de agentes políticos e servidores.

Com o objetivo de fortalecer seu caráter pedagógico, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo vai ao encontro do jurisdicionado. Em 2016, completamos 20 anos de Ciclo de Debates com Agentes Políticos e Dirigentes Municipais percorrendo todas as sedes regionais para instruir pessoalmente mais de 8.000 representantes dos 644 municípios de nossa jurisdição.

Sob essa perspectiva, também decidimos atualizar os 18 manuais editados pelo TCESP, incluindo este, que servem de norte para o administrador público de nosso Estado. Além de revisá-los à luz das alterações legislativas dos últimos anos, incluímos as principais decisões que sedimentam nossa jurisprudência e fizemos

recomendações de boas práticas relacionadas à Lei de Acesso à Informação, promulgada no fim de 2011.

Por fim, espero que gestores e ordenadores de despesas de nosso Estado tenham a oportunidade de acessar e dedicar o merecido tempo a este material, pois só assim encontrará sentido esta contribuição ao aperfeiçoamento da administração pública.

São Paulo, Setembro de 2016.

Dimas Eduardo Ramalho
Presidente

Sumário

1. A Missão Pedagógica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo	9
2. O Controle Interno da Administração Pública	9
3. Razões para normatizar e dar eficácia ao Sistema de Controle Interno	13
3.1 Desacertos que poderiam ser evitados pelo Controle Interno.....	18
3.2 Recomendações ao Controle Interno nas decisões do TCESP.....	21
4. As funções do Sistema de Controle Interno	23
5. Os fundamentos legais do Controle Interno	25
6. Normas aplicáveis à Auditoria Interna.....	32
6.1 Conceitos básicos de Auditoria Governamental	32
6.2 Técnicas de auditoria interna que podem ser usadas pelo Controle Interno	32
6.3 O Relatório de Auditoria.....	34
7. O Controlador Interno	34
8. O planejamento do Controle Interno	37
9. Os procedimentos de avaliação interna	38
10. O Relatório do Controle Interno	55
11. A nova contabilidade do Setor Público	59
12. Bibliografia.....	62

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.

Abraçada há mais de duas décadas e reafirmada em sua missão estratégica, o Tribunal Paulista de Contas, promove 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 aos servidores, gestores e profissionais da área.

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, disponíveis em nossa página eletrônica.

2. O Controle Interno da Administração Pública

Controlar significa fiscalizar pessoas, físicas e jurídicas, evitando que os objetivos da entidade se desviem 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 determinada, 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** checka, de forma articulada, a eficiência de todos aqueles controles setoriais, sob estruturação apresentada em lei local.

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, dentre outras atividades, a pertinência e a eficiência de todos esses controles setoriais.

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

Sistema de controle interno pode ser conceituado como o conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição e nas diretrizes definidas pela entidade e normatizadas em cada nível de governo.

A unidade de **controle interno** da organização é parte da gestão do sistema ou da estrutura de controle interno da própria entidade. Seu papel é assessorar os gestores, auxiliando-os na identificação de riscos e propondo estratégias para mitigá-los.

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), contudo, a sua amplitude de atuação pode ser maior.

Sendo assim e após a necessária regulamentação, o responsável pela coordenação do 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, todavia detém necessário e essencial papel à boa gestão dos recursos públicos.

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

Não impede, contudo, de os Poderes e Órgãos, mediante ato normativo, no caso uma lei no sentido formal, para assegurar maior segurança jurídica, estabelecer em comum acordo uma estrutura administrativa, por exemplo, alocada na Prefeitura, para responder pelo Sistema de Controle Interno do Município, embora cada um deles tenha a prerrogativa de estabelecer a sua própria estrutura.

Tal alternativa mostrar-se-ia uma solução para as entidades pequenas, a exemplo de Câmaras Municipais, Indiretas ou Fundos de Previdência que contam com reduzido número de servidores que, se destacados para exercer a função de controle interno, certamente comprometeriam a segregação de atividades normais executadas antes da designação.

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.

Esta norma representa inegável avanço para as atividades de controle interno, à medida que incorpora a sua estrutura componentes que compreendem elementos de governança corporativa, gestão de riscos, procedimentos de controle, informação, comunicação e monitoramento.

Aproxima-se das mais modernas técnicas utilizadas pelas instituições superiores de controle com modelos voltados para a avaliação das estruturas de controle interno e de gerenciamento de riscos – a metodologia *Coso*², criado por um comitê de órgãos de auditoria nos Estados Unidos para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno.

Em tramitação, dois textos legais merecem destaque no cenário normativo dos controles internos, são eles: O PLS nº 229/09 e a PEC nº 45/09.

O projeto de lei complementar aprovado pelo Senado nº 229/09, intitulado “Projeto de Lei da Qualidade Fiscal”, cujo autógrafa enviado à Câmara dos

¹ Vide item 5.

² *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).*

Deputados para apreciação complementa em capítulo próprio maiores atribuições ao sistema de controle interno, além daquelas previstas no artigo 74 da Constituição Federal:

- proteger o patrimônio público;
- promover a confiabilidade das informações contábeis, financeiras e operacionais;
- estimular a aderência às políticas da administração pública;
- suprimir controles e demais ritos administrativos que se evidenciem como meramente formais, como duplicação ou superposição de esforços, ou ainda cujo custo exceda os benefícios alcançados;
- mitigar os riscos inerentes à gestão, racionalizando os procedimentos e otimizando a alocação dos recursos humanos, materiais e financeiros;
- apoiar o aperfeiçoamento das práticas administrativas do respectivo órgão, contribuindo para a identificação antecipada de riscos e para a adoção de medidas e estratégias de gestão voltadas à correção de falhas, ao aprimoramento de procedimentos e ao atendimento do interesse público;
- orientar os gestores quanto à utilização e à prestação de contas de recursos transferidos a entidades públicas e privadas por meio de convênios, acordos ou termos de parceria;
- assessorar os gestores quanto ao cumprimento das normas de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e das normas referentes a aposentadorias e pensões; e
- prestar informações ao superior hierárquico do órgão ao qual está vinculado administrativamente sobre o andamento e os resultados das ações e atividades de sua unidade, bem como sobre possíveis irregularidades encontradas no âmbito da gestão pública.

Incorpora, portanto, ao cenário legal dos controles internos a gerência dos riscos, além de consolidar o seu papel fundamental na avaliação da gestão da entidade.

A proposta legislativa define que o sistema de controle interno abrangerá as seguintes funções específicas, integradas entre si:

- Ouvidoria, que fomentará o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e sobre a adequada aplicação de recursos públicos;
- Controladoria, que subsidiará a tomada de decisão governamental e propiciará a melhoria contínua da qualidade do gasto público, a partir da modelagem, sistematização, geração, comparação e análise de informações relativas a custos, eficiência, desempenho e cumprimento de objetivos;

- Auditoria, como instrumento visando a prestação de contas, que avaliará ações implementadas pela administração pública segundo critérios previamente definidos e adequados, com o fim de expressar uma conclusão quanto ao funcionamento de políticas públicas para a gestão responsável e para a sociedade;
- Correição, que terá a finalidade de apurar os indícios de ilícitos praticados no âmbito da administração pública e de promover a responsabilização dos envolvidos, por meio dos processos e instrumentos administrativos tendentes à identificação dos fatos apurados, à responsabilização dos agentes e à obtenção do ressarcimento de eventuais danos causados ao erário.

O Projeto de Emenda Constitucional – PEC nº 45/09, por sua vez, tem o objetivo de organizar as atividades do sistema de controle interno, estabelecendo ainda o desempenho das ações por órgãos de natureza permanente e por servidores concursados organizados em carreiras específicas, aplicável à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Na mesma esteira da PLS nº 229/09, reitera as quatro macro funções do sistema de controle interno: auditoria, ouvidoria, controladoria e correição.

Esse cenário normativo em transformação reafirma a importância do sistema de controle interno como instituto de gestão na Administração Pública e de função essencial de Estado.

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*”³.

Bem por isso, esta Corte, em setembro de 2015, emitiu o seguinte Comunicado:

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

Comunicado SDG nº 35/2015 - Sistema de Controle Interno

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO ressalta que, a mando dos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal, bem assim do artigo 54, parágrafo único, e artigo 59, ambos da Lei de Responsabilidade Fiscal, do artigo 38, parágrafo único, da Lei Orgânica desta Corte e, ainda das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16.8, as entidades públicas estaduais e municipais devem possuir seus próprios sistemas de controle interno, que atuarão de forma integrada.

Sob aquele fundamento constitucional e legal, é dever dos gestores municipais e estaduais, por meio de normas e instruções, instituir, se inexistente, e regulamentar a operação do controle interno, de molde que o dirigente disponha de informações qualificadas para a tomada de decisões, além de obter mais segurança sobre a legalidade, legitimidade, eficiência e publicidade dos atos administrativos chancelados, sem que existam razões para alegar desconhecimento.

É primordial que o controle interno seja instituído e atue de fato. As entidades, levando em conta a sua realidade interna, avaliarão quais atividades comporão o seu sistema de controle interno e qual a estrutura necessária para exercer as atribuições correspondentes, sendo recomendável que a atividade seja exercida por servidor de provimento efetivo.

Nesse contexto, tal normatização atentará, dentre outros aspectos, 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.

Os resultados da atuação do controle interno tendem a ser mais exitosos à medida que os procedimentos de acompanhamento se façam de forma preventiva ou concomitante ao ato.

Entidades maiores e mais complexas, com diversidades de atos, requerem, por consequência a adoção de manuais de procedimentos, de modo a conferir maior segurança, independência e eficiência nas rotinas de trabalho, bem como proporcionar a atuação objetiva do controle interno.

O exercício do controle interno em cada caso também dependerá do porte e da complexidade inerentes à entidade. A partir dessa análise, a atuação do controle interno deverá ser planejada em função dos riscos avaliados, consubstanciada em roteiros de acompanhamento periódicos ou em planos anuais ou plurianuais.

A atividade de controle interno abrange todo órgão ou entidade, de tal sorte que os responsáveis pelos setores devem prestar informações e esclarecimentos mediante o preenchimento de relatórios padronizados para subsidiar o relatório periódico do controlador interno.

Uma vez avaliados os pontos de controle, as conclusões deverão ser anotadas em relatório próprio, seja por meio de processo administrativo ou instrumento congênere e levado ao conhecimento da autoridade máxima da entidade, a quem caberá determinar as providências e estipular o tempo para regularização, se for o caso.

É da responsabilidade do controle interno, após a determinação da autoridade, acompanhar as medidas e o prazo estipulado ao setor responsável pela correção. De se registrar, ainda, que a adequada instituição e atuação do correspondente órgão de controle interno é medida que será verificada por ocasião da fiscalização levada a efeito pelo Tribunal de Contas, com repercussão no exame das contas anuais.

Anote-se que há manual disponível na página eletrônica desta Corte, devidamente atualizado.

Por fim, 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. SDG, em 04 de setembro de 2015.

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 servidor é de carreira ou ocupa, no mínimo, cargo efetivo na Administração quando designado para responder e, também, se tal instância apresenta, periodicamente, relatório quanto às suas funções institucionais.

O Tribunal de Contas passa a se preocupar também com a formalização dos procedimentos internos de controle interno, no intuito de assegurar maior eficiência e segurança aos processos de trabalho da entidade. Assim, é altamente recomendável que sejam adotados manuais de procedimentos para orientar as rotinas de trabalho, além de estabelecer também a forma como cada setor municiará os trabalhos do responsável pelo Controle Interno, a fim de que este consiga produzir os seus relatórios periódicos de controle.

Outro ponto que o Tribunal sinaliza no referido Comunicado refere-se ao planejamento das atividades de controladoria, sugerindo que sejam consubstanciados em roteiros de acompanhamentos periódicos ou em planos anuais ou plurianuais de ação.

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 Limpa⁴, incluindo, em diploma anterior⁵, 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*”⁶.

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, abundantes 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

4 Lei Complementar nº 135, de 2010.

5 Lei Complementar nº 64, de 1990.

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

precatórios judiciais, a falta 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, ou na eventual queda de arrecadação, se adotou as medidas de contingenciamento de dotações conforme determina o art. 9º da LRF 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.

Outrossim, a entidade tem a autonomia para prever e instituir sua estrutura administrativa de acordo com o seu porte e com a devida proporcionalidade para o provimento dos cargos efetivos e de confiança, mensurando a quantidade razoável de servidores, definindo as habilitações e experiências necessárias para o seu preenchimento, além do organograma que melhor atenda aos seus interesses institucionais.

Em suma, esse nível internalizado de controle pode contribuir para auxiliar na gestão da organização, na primazia da qualidade do gasto público, além de 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 e implantado, 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.
- Não aplicação do saldo residual do extinto Fundo do Ensino Fundamental, o FUNDEF.
- Não aplicação dos 5% residuais do FUNDEB no primeiro trimestre seguinte ao exercício de encerramento.

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 vencimentos superiores 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 sem documentos hábeis (*atestados de medições, atestados sem a comprovação do responsável que recebeu a mercadoria ou o serviço*).

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

Execução Orçamentária

- Alterações orçamentárias em percentuais superiores ao autorizado na Lei Orçamentária Anual ou por remanejamento, transferência ou transposição sem autorização legislativa.
- Déficit de Execução Orçamentária que, mesmo baixo, aumenta o já razoável saldo 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 empenhamento de despesas incidentes no exercício (*ex.: folha de pagamento e encargos patronais relativos ao mês de dezembro*).
- Cancelamento de restos a pagar processados, ocasionando receita escritural fictícia e fabricado superávit financeiro para abertura de crédito adicional.
- Amparo irregular do déficit orçamentário, mediante superávit financeiro alusivo ao regime próprio de previdência ou em saldos de fontes de receitas vinculadas.

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.
- Utilização de Convites ao invés do Pregão, sem justificativa.
- Fracionamentos licitatórios.
- Contratação direta por emergência não caracterizada.

Pessoal

- Contratações temporárias sem processo seletivo ou sem a caracterização de situação de emergência ou excepcional interesse público.
- Contratações temporárias reiteradas para os mesmos cargos, funções ou atividades ao invés do provimento permanente por meio de concurso público.
- Cargos em comissão sem a descrição das atividades, sem a qualificação para o seu preenchimento e sem os requisitos constitucionais de 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.
- Alteração da ordem cronológica sem a prévia publicação da justificativa da autoridade competente.

3.2 Recomendações ao Controle Interno nas decisões do TCESP

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em suas decisões nos processos de Contas Anuais, reiteradamente, tem emitido recomendações ao Gestor no sentido de instituir, estruturar e de atender as determinações legais e constitucionais previstas para o Sistema de Controle Interno, a saber:

Elaborações de relatórios periódicos

TC-2978/026/14 - “Sobre o fato de não terem sido produzidos relatórios periódicos do sistema de Controle Interno, importante destacar que este Tribunal editou em Fevereiro de 2015 Manual Básico intitulado “O Controle Interno do Município”, de grande valia para esclarecimentos sobre o assunto, o qual colaciona em linguagem simples, objetiva e direta, a importância e a necessidade da pronta regulamentação da estrutura de controle interno municipal, a ser sempre integrada por servidores do quadro efetivo.

Em seu item 10 – O RELATÓRIO DO CONTROLE INTERNO, destaca orientações para confecção da peça, ressaltando que sua periodicidade poderá ser regulamentada por ato próprio do Gestor, com sugestão de que seja estabelecido um intervalo mínimo, podendo ser confeccionada em períodos mensais, a depender do cenário interno existente e dos

pontos de controles que a entidade identifique como pontos fracos, sensíveis ou de relevância.

Também sugere que o relatório seja finalizado com um quadro-resumo, ofertando, ao dirigente, visão panorâmica da execução operacional, orçamentária, financeira e patrimonial do quadrimestre (fls.81/85).

.....

*Ora, tal certificação deve ser materializada por meio da produção de laudos periódicos que demonstrem a fiscalização exercida pelo sistema de controle, até para que se possa atestar a regularidade dos procedimentos examinados em âmbito interno. Nessas condições, acompanho as manifestações da ATJ e MPC, e, com base no artigo 33, inciso II, da Lei Complementar nº 709/93, voto no sentido de serem julgadas **regulares, com ressalvas**, as contas da **Câmara Municipal de**, relativas ao exercício de 2014, recomendando ao Legislativo que elabore relatórios periódicos com os resultados apurados pelo sistema de controle interno.”*

Regulamentação e Implantação do Sistema de Controle Interno

TC-2978/026/14 - “No item ‘A.2 – Controle Interno’ há registro de desconformidade de procedimentos adotados pela Edilidade em face da inexistência de regulamentação atinente aos parâmetros e conteúdos de avaliação peculiares ao setor (Controle Interno).

O apontamento implica em **determinação** à Origem, para que adote providências necessárias à conformação de seu sistema de controle interno, em atendimento ao artigo 74 da Constituição Federal, bem como ao Comunicado SDG nº 32/2012.”

TC-035708/026/13 - “Em exame AGRAVO subscrito pelo Presidente do Instituto de Previdência Social dos Servidores Públicos do Município de em face do despacho da E. Presidência (publicado no DOE de 07.02.2014) que indeferiu liminarmente, nos termos do artigo 226 do Regimento Interno, o processamento da consulta ‘acerca da possibilidade de reconhecimento do controle interno da Autarquia dar-se por meio de seus Conselhos Fiscal e Administrativo.’ Demais, conforme destacado pelo Gabinete Técnico da Presidência (fls. 37/40) e Ministério Público (fls. 42), **a necessidade de implantação de sistema de controle interno em harmonia com as disposições dos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal já foi explicitamente consignada via Comunicado SDG nº 32/12.**”

TC-002731/026/12 – “Com relação à reclamada ausência de regulamentação do controle interno, é oportuno esclarecer à Origem que a designação de servidor para a função, e o desempenho de atos próprios do Controle Interno, não supre a essencialidade da formalização do sistema, nos termos do que preconiza o núcleo do Comunicado SDG nº 32/2012. É necessária a normatização protocolar das atribuições, competências, rotinas, procedimentos, prazos e responsabilidades.

Nesta conformidade, cabe RECOMENDAR à Câmara Municipal de que promova a regulamentação do sistema de controle interno, de forma a cumprir na íntegra o disposto no artigo 74 da Constituição Federal.”

*TC-2364/026/12 – “Em relação às impropriedades anotadas no item **Controle Interno**, embora a Câmara tenha anunciado medidas corretivas visando à designação de responsável para ocupar o cargo de Chefe do Controle Interno, por meio da Portaria nº 3/13, a providência noticiada não atende ao disposto no artigo 74 e ao Comunicado SDG nº 32/12. A implantação e o funcionamento do Sistema de Controle Interno são medidas necessárias para a obtenção de resultados efetivos das políticas públicas para a população bem como para a melhoria dos procedimentos administrativos. Assim, determino à Edilidade que atenda à legislação de regência na regulamentação do sistema de controle interno, com a elaboração de relatórios periódicos de suas atividades, e atribua a responsabilidade apenas a servidor do quadro efetivo da Câmara Municipal.”*

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 (LOA) (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 mandato 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 75⁷, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

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

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

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

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

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

Na Lei 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:

(...)

⁷ 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 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 as passagens do Controle Interno nas Instruções nº 02/2016:

LIVRO III – DO CONTROLE INTERNO

Art. 49. O(s) responsável(eis) pelos controles internos dos Poderes, Órgãos e Entidades mencionados no art. 1º destas Instruções, a mando dos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal, bem assim do art. 35 da Constituição Estadual, do artigo 54, parágrafo único, e artigo 59, ambos da Lei de Responsabilidade Fiscal e também do artigo 38, parágrafo único, da Lei Orgânica desta Corte, manterão arquivados na origem todos os relatórios e pareceres exarados no cumprimento das funções constitucionais e legais atribuídas ao controle interno, quais sejam:

avaliar o cumprimento das metas físicas e financeiras dos planos orçamentários, bem como a eficiência de seus resultados;

comprovar a legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;

comprovar a legalidade dos repasses a entidades do terceiro setor, avaliando a eficácia e a eficiência dos resultados alcançados;

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

apoiar o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional; em conjunto com autoridades da Administração Financeira do Município, assinar o Relatório de Gestão Fiscal;

atestar a regularidade da tomada de contas dos ordenadores de despesa, recebedores, tesoureiros, pagadores ou assemelhados.

Art. 50. Os responsáveis pelos Poderes, Órgãos e Entidades, para atendimento ao disposto nestas Instruções, sistematizarão as atividades de controle interno, as quais incluirão, dentre outras, a obrigatoriedade de prestação de informações e esclarecimentos dos setores da Administração mediante o preenchimento de relatórios padronizados para subsidiar o relatório periódico do controle interno.

§ 1º Deverão ser mantidos à disposição da fiscalização os planejamentos dos roteiros de acompanhamento do controle interno, porventura existentes e aprovados pelo responsável, consubstanciados em planos anuais ou plurianuais.

§ 2º A adequada instituição do correspondente órgão de controle interno é medida que será verificada por ocasião da fiscalização levada a efeito pelo Tribunal de Contas, com repercussão no exame das contas anuais.

Art. 51. Ocorrendo qualquer ofensa aos princípios consagrados no artigo 37 da Constituição Federal, deverá o fato ser comunicado a este Tribunal, impreterivelmente, até 03 (três) dias úteis da conclusão do relatório ou parecer respectivo.

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 anti-econômicas, 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 comprometimento 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.*

Importante destacar que, conforme descrito nos diplomas legais citados, a responsabilização do controle interno está prevista em vários dispositivos e como tal é função de relevante importância.

Além disso, a depender da atuação do controlador interno, nos casos de omissão intencional, este poderá responder juntamente com o ordenador de forma solidária e na medida de sua participação.

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 de auditoria interna que podem ser usadas pelo Controle Interno

São as abordagens que podem ser utilizadas pelo controlador interno:

- **Mapeamento de riscos:** Identificação de eventos ou das condições que possam afetar os objetivos e metas planejadas, reduzir a eficiência dos processos, negar cumprimento às normas ou a qualidade das informações contábeis. *Exemplo:* a) *Tendência de queda de arrecadação e descumprimento das metas fiscais, a provocar recomendação de contingenciamento de dotações;*

b) Procedimentos não cumpridos com prejuízo na eficiência dos processos de trabalhos.

- **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?*
- **Mapeamento de processos:** processo de acompanhamento técnico, utilizado como ferramenta gerencial e de comunicação que tem por finalidade ajudar a melhorar os processos existentes ou de implantar uma nova estrutura voltada para processos, ajudando a entidade a enxergar os pontos fortes, fracos e aumentar a eficiência dos procedimentos. *Ex.: a) a utilização de sistemas informatizados de processos no lugar dos processos físicos.*
- **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 deve 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 necessários, 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 deveres 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.

De seu turno, em Prefeituras de municípios de porte médio a grande, o cargo de controlador interno poderia ser criado por lei específica e ser provido mediante **específico** concurso público, todavia, até que se mensure a necessidade e a quantidade ideal da estrutura do órgão de controle interno, é recomendável que a atividade seja exercida ou designada por servidor efetivo, em face das garantias mínimas que são inerentes a esse tipo de servidor. Sob tal cenário, a normatização daquele controle interno pode dispor, entre outros aspectos, sobre:

- o tempo de serviço necessário para seus componentes, 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;
- hipóteses de incompatibilidade ou impedimento baseadas, por exemplo, na Súmula Vinculante 13, bem como situações que configurem conflito de interesse, que ferem a autonomia que deve dispor o Controlador.

De todo modo e tal qual expresso em Comunicado desta Corte de Corte (*SDG nº 35, de 2015⁸*), é recomendável que a atividade seja exercida por servidor do quadro efetivo, ainda que por designação.

Estabelecido o Controle Interno, cada Secretaria deverá designar uma pessoa responsável por municiar o Controlador com as informações que este solicitar. Em regra, não poderão ser negadas ao responsável pelo Controle Interno, exceto naquelas situações que extrapolam suas funções.

Ainda sobre a designação de servidores para ocupar o cargo de Controlador Interno, é importante lembrar que existem limitações constitucionais, legais e jurisprudenciais acerca do assunto, como, por exemplo, a Súmula Vinculante 13 do STF. Além disso, por meio da norma local, poderá o legislador prever outras hipóteses de incompatibilidade ou impedimento baseadas em laços de parentes ou outros tipos de vínculos aplicáveis ao exercício da função.

Existem ainda limitações de conflito de interesse e que ferem a autonomia que deve dispor o Controlador. Como exemplo, via de regra, a recomendação para que o servidor responsável pelo Controle Interno não faça parte de comissões de

8 *Transcrito no item 3 deste Manual.*

licitação, sindicância, processo administrativo, inventário, entre outros. Em casos excepcionais, um substituto poderia ser designado para exercer a função de controlador, caso o titular faça parte de alguma comissão.

Sob tal cenário, a normatização daquele controle pode dispor que seus componentes devam ter certo tempo de serviço, de preferência, que já tenham passado pelo estágio probatório, 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.

Ainda nesse aspecto, a normatização deverá dispor sobre a qualificação do Controlador em grandes cidades, que será graduado com ensino superior em áreas correlatas a Administração, Ciências Contábeis, Direito, Gestão de Políticas Públicas, Economia ou outras áreas de conhecimentos que envolvam em sua grade curricular a área da Administração Pública, podendo ser cumulado com experiência mínima de tempo de atividade na atividade correlata.

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 Gerais⁹, *“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”*.

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”*.

9 Ana Christina Vieira Magalhães e Elen Ribeiro Guimarães.

8. O planejamento do Controle Interno

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.

Outro fator, senão o mais importante de todos, o plano operativo anual de controladoria, onde identificará, além dos pontos essenciais já determinados na legislação, tais como os limites e condições da LRF, da aplicação dos mínimos constitucionais na educação e saúde, outros pontos de controle, a partir de uma determinada metodologia ou decisão estratégica

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

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, ou nos pontos fracos e ameaças detectados pelo mapeamento de riscos, a planificação interna tem as seguintes vantagens:

- *Identifica pontos fracos e ameaças nos cenários interno e externo;*
- *Auxilia a valoração da possibilidade de ocorrência e do grau de impacto do risco ou ameaça detectada;*
- *Auxilia nas medidas de minimização ou eliminação de riscos;*
- *Clarifica objetivos e, portanto, a extensão e a profundidade dos exames;*
- *Identifica a metodologia aplicável ao caso e os papéis de trabalho a serem utilizados;*
- *Reduz o grau de esquecimento e de omissão;*
- *Torna a gestão dos riscos transparente e facilita a comunicação entre os setores envolvidos com o processo de trabalho controlado;*
- *Funciona como instrumento de monitoramento e 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 avaliação interna

Procedimento é o conjunto de ações e instruções disciplinado e formalizado por meio de instrumentos específicos, claros, objetivos e emitidos por autoridade competente que busquem um adequado grau de segurança.

Os procedimentos de avaliação interna são exames que revelam a atual situação operativa dos vários setores de atuação pública e dos muitos aspectos da administração financeira.

Cabe à administração adotar manuais de rotinas e procedimentos, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade, a definição de responsabilidades e o acompanhamento sistemático das atividades desenvolvidas, de forma a avaliar o alcance dos objetivos, bem como o cumprimento da legislação vigente.

Assim e sob a **forma de quesitos**, oferece este manual roteiro exemplificativo sobre os pontos a serem supervisionados pelo controlador interno e respondidos pelos servidores responsáveis dos setores que desenvolvem a atividade ou detêm a informação:

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?
- As audiências públicas foram realizadas em locais, datas e horários que possibilitaram a participação da sociedade, tais como finais de semana ou fora do horário comercial e com ampla divulgação?
- A audiência foi aberta na Internet também?
- 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 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?
- As audiências públicas foram realizadas em locais, datas e horários que possibilitaram a participação da sociedade, tais como finais de semana ou fora do horário comercial e com ampla divulgação?
- A audiência foi aberta na Internet também?
- 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 autorização legislativa, por exemplo, na LDO*)?
- 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 renúncia 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?
- As audiências públicas foram realizadas em locais, datas e horários que possibilitaram a participação da sociedade, tais como finais de semana ou fora do horário comercial e com ampla divulgação?
- A audiência foi aberta na Internet também?
- 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 agosto 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*)?
- Em relação aos 7(sete) índices temáticos que compõem o Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM¹⁰, quais foram os resultados com nota “C+”(em fase de adequação) ou “C”(baixo nível de adequação)?

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 *Lançadoria, Arrecadação, Fiscalização e Contabilidade*, inclusive nas permissões de acesso do sistema, com identificação do usuário e registro das transações efetuadas?
- 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 saldo do ano anterior?

10 Resultados a partir do ano-base 2014 disponíveis na Seção “Transparência/Índice de Efetividade da Gestão Municipal” do Site do TCESP.

- 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 Processos de Contas 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 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?
- Houve melhora na nota obtida no tema I- Educ do Índice de Efetividade da Gestão Municipal - IEGM do TCESP?

- 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*)?
- A disponibilidade de caixa dos recursos da Educação são identificados e escriturados de forma individualizada (*art. 50, I da LRF*)?
- A documentação da despesa do FUNDEB vem sendo disponibilizada ao respectivo Conselho Social?
- Elaborou e adequou o Município o seu Plano Municipal de Educação em consonância com as estratégias, diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional e Estadual de Educação (*art. 8º da Lei 13.005/14*)?
- 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 nº. 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 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?
- As prestações de contas do FUNDEB contêm parecer conclusivo do Colegiado (*art. 27, parágrafo único, da lei supra*)?
- O Conselho do 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*)?
- O Conselho de Alimentação ou da Merenda Escolar foi instituído e é composto por representantes do Poder Executivo, dos Trabalhadores da Educação, alunos, Pais de Alunos e da Sociedade Civil eleitos e com mandato temporário?
- O Conselho de Alimentação Escolar acompanha a aplicação do teste de aceitabilidade da merenda nas unidades escolares?
- A merenda escolar oferecida está de acordo com o cardápio aprovado pelo nutricionista responsável técnico?
- Os hábitos alimentares dos alunos são respeitados?
- Os locais, o estado de conservação, o armazenamento, a validade, a preparação e a distribuição dos alimentos estão em condições de higiene adequadas?
- Há atas de reuniões do Conselho de Alimentação Escolar?
- Há Regimento Interno e Plano de Ação do Conselho de Alimentação Escolar?

Em 2016, uma “fiscalização ordenada” do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, realizada em 200 unidades escolares (estaduais e municipais) em 180 municípios simultaneamente, constatou que 41% das condições de transporte da merenda preparada noutro local não eram adequadas, 15% dos refeitórios não

atendiam as condições de higiene e limpeza, 17,50% não contavam com refeitório para os alunos, 89% não tinham alvará da vigilância sanitária no prazo de validade, 36,50% dos alimentos não estavam estocados adequadamente e 38,50% não tinham controle de itens estocados¹¹.

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?
- As recomendações, se emitidas, 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?
- Houve melhora na nota obtida no tema I- Saúde do Índice de Efetividade da Gestão Municipal - IEGM do TCESP?
- 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 individualizados 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?

11 http://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/tcesp-final-fiscalizacao_escolas-2016.pdf

- 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 parcelamentos? Foram registrados na Justiça? Estão sendo honrados?

Despesas Gerais

- O Município está realizando despesas tidas impróprias (*obs.: o manual “Os cuidados com o último ano de mandato” 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 confraternização 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:
- O responsável pela liquidação está claramente identificado, mediante aposição de carimbo que revele nome e número de documento oficial (*RG ou registro funcional*)?
- 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?*

- 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 n.º 8.666, de 1993*)?
- As ordens de pagamento são assinadas pelo ordenador da despesa (*art. 64 da Lei n.º 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 cumpridos?
- As dívidas previdenciárias estão todas contabilizadas?

Execução Orçamentária

- Emitiu o Tribunal de Contas alertas quanto a possível tendência de déficit e insuficiente pagamentos de restos a pagar nos autos do processo de acompanhamento da gestão fiscal?
- Oriundas do regime próprio de previdência, receitas e despesas têm sido afastadas na análise do resultado da execução orçamentária? (*obs.: do contrário, ter-se-á um irreal indicador de exercício; haverá artificioso lastro para outras despesas, quando 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, pelo Poder Judiciário ou penalizadas por entidades repassadoras 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 e indicadores qualitativos 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?
- As entidades divulgam as informações relativas ao objeto do repasse na Internet?
- Em balanços anteriores, fez o Tribunal de Contas particulares recomendações para tal item de atenção?

Licitações e Contratos

- Os Editais estão conforme as Súmulas 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*)?
- Os contratos ou ajustes têm sido enviados ao Tribunal de Contas quando selecionados e requisitados?

- 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?
- Os editais de licitação e contratos estão disponibilizados na íntegra no Portal de Transparência?

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 SISCAA (*Controle de Admissão e Aposentadoria*)?
- No tocante à despesa laboral, emitiu o Tribunal de Contas 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 pagamentos 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 por meio eletrônico, assim como quer o Decreto federal nº 7.507, de 2011?
- A entidade divulga, na Internet, informações relativas ao uso dos recursos transferidos na forma do aludido Decreto?
- 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 entidade regulamentou a Lei de Acesso à Informação?

- O regulamento encontra-se disponível na Internet?
- No regulamento estão previstos: forma de classificação das informações quanto ao grau de sigilo; responsabilização no caso de condutas ilícitas e instância recursal para os casos de pedidos de acesso à informação negados ou insatisfeitos?
- Criou o “Portal de Transparência”?
- É de fácil localização?
- Os conteúdos de transparência são acessados por meio de um único portal?
- O registro das competências e estrutura organizacional foi disponibilizado?
- Há divulgação de endereços, telefones e horários das unidades de atendimento?
- Há divulgação da remuneração individualizada por nome do agente público com dados sobre os vencimentos, descontos, indenizações e valor líquido?
- 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?
- A entidade, em sua página eletrônica, mostra 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?
- A entidade disponibiliza os editais de licitações e contratos na íntegra?
- O site contém as seguintes informações de procedimentos licitatórios: modalidade, data, valor, número/ano e objeto?
- Foi disponibilizada a prestação de contas do exercício anterior?
- Os relatórios resumidos da execução orçamentária, demonstrativos e de gestão fiscal exigidos pela LRF encontram-se divulgados?
- As peças orçamentárias vigentes (PPA, LDO e LOA) e seus anexos encontram-se disponíveis?
- O site possibilita a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, abertos e não proprietários?
- As informações são atualizadas em tempo real (dia útil imediatamente anterior);
- O acesso à página de transparência independe de identificação, cadastramento ou senhas?
- A página possui linguagem simples, objetiva e compreensível, sem jargões técnicos, siglas ou estrangeirismo?
- Há indicação da autoridade responsável pelo Portal?

- Criou o Serviço de Informação ao Cidadão (*art. 9º da Lei 12.527, de 2011*)?
- Há possibilidade de envio de pedidos ao SIC de forma eletrônica?
- O link do E-Sic eletrônico está disponível no site?
- Há possibilidade de acompanhamento eletrônico do pedido de acesso?
- Há possibilidade de entrega de um pedido de acesso à informação de forma presencial?

Balancos 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 (PCASP) e as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (DCASP) deverão ser adotadas por todos os entes da federação.

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.

Além disso, 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 oscilação do índice determinado na lei autorizativa (art. 37, X da CF). Observação: O Poder Judiciário, inclusive o Supremo Tribunal Federal, em ações isoladas tem decidido pela impossibilidade de revisão geral anual a agentes políticos em decorrência do princípio da anterioridade previsto no artigo 29, incisos V e VI da Constituição Federal.
- 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, produzido pelos servidores *Eduardo Paravani, Celso Atilio Frigeri, Sandra Leiko Teraoka, Nair Aparecida Siquieri Gimenes, Lavite Jesuína de Moraes Andrade e Luiz Fernando de Carvalho Soutello*¹².

Apresentados em quesitos, tais exames são os que seguem:

O Regime Previdenciário foi criado por lei de iniciativa do Poder Executivo?

12 Revisado em 2016 por Celso Atilio Frigeri.

- *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 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?*
- *Há Comitê de Investimentos criado e que participa das decisões quanto à formulação e execução da política de investimentos nos termos da Portaria MPS nº 440/13?*
- *A política anual de investimentos e suas revisões é disponibilizada aos seus segurados e pensionistas?*
- *O responsável pela gestão dos recursos detém certificação de capacidade técnica e difusão no mercado brasileiro de capitais em conteúdo mínimo contido na Portaria MPS nº 519/11?*

10. O relatório do Controle Interno

A periodicidade de elaboração do relatório de controle interno poderá ser regulamentada por ato próprio do Gestor, com sugestão de que seja estabelecido um intervalo mínimo, podendo ser confeccionada em períodos mensais, a depender do cenário interno existente e dos pontos de controles que a entidade identifique como pontos fracos, sensíveis ou irrelevância.

Assim, se a entidade identifica que há deficiência nos procedimentos licitatórios, a recomendação é que a temporalidade de verificação nessas atividades seja em intervalos menores e regulares, até que a situação seja normalizada.

Outra sugestão, 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 do controle interno 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 necessários, 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 DE (MÊS/BIMESTRE/TRIMESTRE/QUADRIMESTRE)

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? (ex.: nota no IDEB, índices de evasão, repetência, mortalidade infantil, mortalidade neonatal, posição no Índice Paulista de Responsabilidade Social, entre outros).	<i>Discriminar</i>
Emitiu o Tribunal de Contas alerta no processo de Acompanhamento da Gestão Fiscal – Acessório, 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?	<i>R\$......</i>
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 da execução orçamentária e abatimento insuficiente dos restos a pagar?	<i>Sim/Não</i>
Desde o início do exercício, a Prefeitura recolhe os encargos sociais (INSS, PASEP, FGTS, regime próprio de previdência)?	<i>Sim/Não</i>
Em caso negativo, qual o valor devido por tipo de contribuição?	<i>R\$</i>
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?	<i>R\$.....</i>
Quanto tal repasse significa em face da receita corrente líquida arrecadada até o presente quadrimestre?	<i>%</i>
Desde o início do exercício, qual foi a taxa de investimentos da Prefeitura (<i>investimentos+inversões financeiras/receita corrente líquida</i>)?	<i>%</i>
Quanto foi repassado à Câmara dos Vereadores?	<i>R\$</i>
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?	<i>%</i>
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?	<i>%</i>
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>
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?	<i>Sim/Não</i>
A entidade, 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?	<i>Sim/Não</i>
A entidade está atendendo os requisitos previstos na Lei de Acesso à Informação?	<i>Sim/Não</i>
Em caso contrário, quais dispositivos não estão sendo devidamente atendidos?	<i>Discriminar</i>

Entidade, 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 reiterar-se 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 à 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 de 1964.

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 financeiros 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 e praças. Então, todo e qualquer investimento 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 de 1964).

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 prevalecente.

De seu turno, o novo Balanço Financeiro continua, óbvio, sendo uma grande conta caixa, mas, sob o novo modelo, sofreu considerável modificação. Com efeito, 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”; 2016. *in: www.tce.sp.gov.br*

<i>formato</i>	160 x 230 cm
<i>tipologia</i>	Impact, Lucida Sans e Utopia
<i>papel miolo</i>	Offset 90 g/m ²
<i>capa</i>	Cartão Triplex 250 g/m ²
<i>número de páginas</i>	64
<i>editoração, impressão e acabamento</i>	Imprensa Oficial do Estado S/A - IMESP

A versão eletrônica deste Manual de
Orientação está na página do TCESP

www.tce.sp.gov.br

Redes Sociais

-  facebook.com/tcesp
-  youtube.com/tcespoficial
-  flickr.com/tcesp
-  twitter.com/tcesp
-  instagram.com/tcesp
-  linkedin.com/company/tcespoficial