

MANUAL DO BOM GESTOR MUNICIPAL

**(NOÇÕES BÁSICAS SOBRE A
ATUAÇÃO DO CONTROLE
INTERNO E EXECUÇÃO DAS
DECISÕES DO TRIBUNAL DE
CONTAS DO ESTADO, DO
PROCESSO DE TOMADA DE
CONTAS ESPECIAL E OUTROS
ASSUNTOS RELEVANTES PARA O
ADMINISTRADOR PÚBLICO)**

**PALMAS/TO
2013**

CARLOS ENRIQUE FRANCO AMASTHA
PREFEITO

JOSÉ ROBERTO TORRES GOMES
SECRETÁRIO DE TRANSPARÊNCIA E CONTROLE INTERNO

PÚBLIO ALVES BORGES
PROCURADOR GERAL DO MUNICÍPIO

CARLOS DINIZ GALINDO
CONTROLADOR GERAL DO MUNICÍPIO

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
1. ORIGENS DO CONTROLE	02
2. CONTROLE INTERNO	03
3. AUDITORIA	05
4. AUDITORIA INTERNA	07
5. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	09
6. VALORES ÉTICOS E CONTROLES INTERNOS	10
7. ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	11
8. FORMAS DE CONTROLE	15
9. TÉCNICAS DE CONTROLE INTERNO	15
10. MANUAL TÉCNICO DE AUDITORIA (MTA)	19
11. METODOLOGIA DE APLICAÇÃO DAS TÉCNICAS DE C.I.	20
12. RESPONSABILIDADE DOS AGENTES DE CONTROLE INTERNO	21
13. ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM TOMADA DE CONTAS ESPECIAL – NOÇÕES BÁSICAS	22
13.1. DEFINIÇÃO	22
13.2. CARACTERÍSTICAS E LEGISLAÇÃO APLICÁVEL	23
13.3. PRESSUPOSTOS PARA INSTAURAÇÃO	24
13.4. COMPETÊNCIA PARA INSTAURAÇÃO	28
13.5. DISTINÇÃO ENTRE TCE, PAD E SINDICÂNCIA	30
14. ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO E A COMISSÃO DE TOMADA DE CONTAS ESPECIAL	31
15. VERIFICAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DOS ELEMENTOS INTEGRANTES DA TCE	31
16. ELEMENTOS COMPLEMENTARES NO SISTEMA DE CONTROLE E MATRIZ DE PLANEJAMENTO	36
16.1. PROJETO	36
16.2. MATRIZ DE PLANEJAMENTO	39
17. PAPEIS DE TRABALHO	41
18. ORGANIZAÇÃO DOS TRABALHOS	42
19. ANÁLISE DO RELATÓRIO DE TCE PELO CONTROLE INTERNO	43
20. PARECER DO ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO	43
21. MONTAGEM DO PROCESSO	44
22. ENCAMINHAMENTO DO PROCESSO E EXECUÇÃO DAS DECISÕES	46
REFERÊNCIAS	54

INTRODUÇÃO

A obrigatoriedade do Sistema de Controle Interno nos municípios está prevista na Constituição Federal, mais precisamente nos seus arts. 31, 70 e 74, temos também a Lei Complementar n.º 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal), no seu art. 59, que reforçou a importância das Prefeituras manterem um rígido autocontrole dos seus atos de gestão.

Consequentemente, o eficaz funcionamento do Controle Interno permite que a administração disponha do acompanhamento do processo de planejamento, o controle da legalidade e eficiência dos atos de gestão e a verificação quanto ao cumprimento dos limites de gastos tratados pela LRF, dentre outras atribuições de fiscalização nas áreas de contabilidade, sistemas patrimoniais, fundos especiais, programas de governo, tesouraria, saúde, educação, assistência social e infra-estrutura, promovendo o cumprimento dos princípios insculpidos na Carta Magna Brasileira.

Na prática, o controle interno atuante garante a proteção do patrimônio público e resguarda a atuação dos administradores e administrados por meio dos diversos procedimentos como a auditoria, inspeção, acompanhamento de ações e fiscalização, assim como a avaliação de resultados e verificação dos controles, dos registros e da aplicação dos recursos públicos em todas as áreas e atividades dos Poder Executivo.

Neste contexto, o presente manual tem como objetivo disseminar o conhecimento básico sobre as formas de atuação do controle interno e do importante processo de tomada de contas especial, que infelizmente poucos tem ciência de sua operacionalização. Estes mecanismos são fundamentais para satisfação do interesse público e do cumprimento efetivo das leis e normas que regem a Administração Pública.

Portanto, a Administração de Palmas agora dispõe de mais um instrumento de orientação e prevenção dos atos que podem causar lesão ao erário, sendo apresentado em forma resumida e didática e podendo ser utilizado como instrumento de orientação preventiva para os gestores e servidores públicos em geral.

Carlos Diniz Galindo
Controlador Geral do Município

1. ORIGENS DO CONTROLE

Segundo consta no Dicionário Aurélio o significado de Controle é: “fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos ou sobre produtos, serviços, materiais, etc., para que tais atividades, ou produtos, não desviem das normas e determinações preestabelecidas.”

Além do mais o termo *controle* acompanha a história da civilização. Em Roma, 55 a.C., Marco Túlio Cícero já asseverava:

O “orçamento nacional deve ser equilibrado” e “os pagamentos a governos estrangeiros ou a terceiros devem ser reduzidos, se a nação não quiser ir à falência”.

Quanto à origem da palavra *controle* é oriunda do francês, pois o *contre-rôle* era um registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade da verificação da fidedignidade dos dados.

O processo do controle tem a função de regular as operações a padrões pré-estabelecidos, e sua ação depende de informações recebidas, que permitem a oportunidade de ação corretiva. Dessa maneira, este mecanismo deve ser definido de acordo com os resultados que se pretende obter a partir dos objetivos, planos, políticas, organogramas, procedimentos, etc. e envolve uma comparação com padrões previamente estabelecidos para permitir a tomada de ação corretiva quando um desvio inaceitável ocorrer.

O controle está presente em quase todas as formas de ação empresarial, uma vez que os administradores avaliam o desempenho de pessoas, de métodos e processos, de máquinas e equipamentos, de matéria-prima, de produtos e serviços, em todos os níveis organizacionais.

Para Chiavenato (1997, p.273), o controle tem por finalidade:

“de assegurar que os resultados daquilo que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. A essência do controle reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou resultados desejados. O controle consiste fundamentalmente em um processo que guia a atividade exercida para um fim previamente determinado.”

O controle está presente em quase todas as formas de ação pública ou empresarial, uma vez que os administradores avaliam o desempenho de pessoas, de métodos e processos, de máquinas e equipamentos, de matéria-prima, de produtos e serviços, em todos os níveis organizacionais.

Entretanto, é sabido que a Administração Pública diferencia-se da administração na iniciativa privada pela obediência obrigatória aos princípios constitucionais básicos da legalidade, moralidade, impessoalidade ou finalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público. Logo, não há possibilidade de comparação direta entre a Administração Pública e aquela praticada na iniciativa privada.

Exemplificando: a Administração Pública naturalmente terá seus processos mais morosos, pois terá de licitar, obedecer a prazos e ritos processuais, motivar decisões, dar publicidade aos atos com datas determinadas pela legislação, dentre outros. Todavia, afastada em preliminar a possibilidade de comparações puras e simples com o segmento privado, é também princípio constitucional que a gestão deve ser eficiente, eficaz, efetiva, equitativa. Assim, a gestão tem de ser conduzida utilizando-se dos mesmos conceitos e técnicas de gestão da iniciativa privada, apenas adaptados ao setor público, tendo em vista a observância de princípios específicos.

2. CONTROLE INTERNO

O objetivo essencial do controle interno é propiciar a garantia da continuidade das operações de uma empresa ou entidade de todas as esferas de poder. Sob uma perspectiva de atuação preventiva, se este controle não demonstrar eficiência, irá se transformar, em determinados aspectos, em algo desprovido de utilidade.

Um sistema de controle interno suficientemente estruturado deve possibilitar uma razoável eficácia e uma maior economicidade possível. No processo de identificação, não é suficiente apenas ampliar a máquina de fiscalização. Torna-se necessário modificar o conceito de controle, possuindo como tarefa, de acordo com Siqueira (1999, p. 136):

[...] representar, dentro do Poder Executivo, uma entidade do Poder Executivo independente no Poder Executivo, capaz de levar, à sociedade, informações daquilo que está ocorrendo, inclusive daquilo que está errado. Esse trabalho é novo na área e exige um jogo de cintura muito grande para levar à sociedade informações do controle, porque é ela que paga, através dos tributos, os salários de seus integrantes. Ou seja, se o governo não tem estrutura para fazer uma boa gestão, não deveria gerir dinheiro do contribuinte. Não se deve dar dinheiro a quem não tem capacidade, porque o resultado certamente será negativo. A Secretaria Federal de Controle deve buscar, junto à sociedade organizada, um elo de ligação entre o governo e o cidadão servindo como intermediário entre quem paga e quem administra os gastos públicos.

Neste entendimento o Manual Técnico de Auditoria da Controladoria Geral do Estado do Tocantins (2005, p. 02), com muita propriedade, também conceitua o controle interno como:

(...) o conjunto de órgãos integrados, sob a forma de sistema, para exercer a fiscalização dos atos da administração direta e indireta, comprovando a legalidade, avaliando os resultados da gestão dos recursos públicos, e adotando, quando necessário, as providências de ouvidoria, de correção e de responsabilização dos infratores.

Assim, o objetivo do controle interno é assegurar a execução dessas atividades dentro dos princípios básicos da administração pública, definidos pelo art. 37 da Constituição (Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência). Esse controle deriva do poder-dever de autotutela que a Administração exerce sobre seus próprios atos e agentes.

A constante preocupação com a economicidade das ações de governo e a constatação que as informações na Administração Pública são distorcidas e insuficientes; impõe que seja aperfeiçoada a idéia de desenvolver novas ferramentas de controle interno que permitam levantar indicadores gerenciais principalmente no que diz respeito às atividades-fim (as que prestam serviços diretamente ao cidadão).

Importa referir três conceitos relacionados à obtenção de informações:

- *dados*: fatos ou suas representações (imagens, sons, números, etc.) que podem ou não ser úteis ou pertinentes para uma atividade;
- *informação*: dados reunidos, articulados e trabalhados cuja forma e conteúdo são apropriados para um uso (determinado);
- *conhecimento*: combinação de idéias, conjunto de informações, regras, procedimentos e instintos que guiam ações e decisões.

Neste contexto o controle interno também atua no sentido de indicar ao gestor os caminhos que ele pode ou não seguir, para orientá-lo a tomar melhor as decisões, mediante um conjunto de informações razoáveis, tem-se um grande desafio: chegar à etapa do *conhecimento*. Assim, por estar relacionado à missão institucional, ter por ferramenta de trabalho a organização dos processos, foco nos resultados, problemas formais e materiais e por gerenciar informações de toda a ordem relacionada à gestão governamental, a natureza dos controles internos é pública e precisa ser levada a efeito com segurança. Daí o seu enquadramento nas funções precípuas de Estado, não podendo ser desempenhado por servidores que não sejam de provimento efetivo.

No tocante à fiscalização e ao controle, o art. 74 da Constituição Federal representou um avanço. Foram criados os sistemas de controle interno nos Poderes Legislativo e Judiciário e determinado que, juntamente com o do Poder Executivo, esses sistemas fossem mantidos de forma integrada:

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.

O Manual Técnico de Auditoria da Controladoria Geral do Estado do Tocantins (2005, p. 02), com muita propriedade, também conceitua o controle interno como:

(...) o conjunto de órgãos integrados, sob a forma de sistema, para exercer a fiscalização dos atos da administração direta e indireta, comprovando a legalidade, avaliando os resultados da gestão dos recursos públicos, e adotando, quando necessário, as providências de ouvidoria, de correção e de responsabilização dos infratores.

Deste modo, a finalidade do controle interno é assegurar a execução dessas atividades dentro dos princípios básicos da administração pública, definidos pelo art. 37 da Constituição (Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência). Esse controle deriva do poder-dever de autotutela que a Administração exerce sobre seus próprios atos e agentes.

Portanto, o controle interno deve garantir o exato cumprimento da lei e, fundamentalmente, apontar a omissão; a irregularidade ou a ilegalidade; recomendar à autoridade competente as medidas indispensáveis para regularização da situação e, se for o caso, alertá-la para a necessidade de instauração de Tomada de Contas Especial, dando ciência dos fatos ao Tribunal de Contas. Caso os responsáveis pelo controle interno atuem por omissão a lei estabelece que estes deverão responder solidariamente.

3. AUDITORIA

Auditoria é em um exame cuidadoso e sistemático das atividades desenvolvidas em determinada empresa ou setor, cujo objetivo é averiguar se elas estão de acordo com as disposições planejadas e/ou estabelecidas previamente, se foram implementadas com eficácia e se estão adequadas (em conformidade) à consecução dos objetivos.

Entre as principais empresas de auditoria independente (e externa) estão: Deloitte, PwC, KPMG e Ernst & Young

A auditoria trabalha com evidências que nada mais é do que o conjunto de fatos comprovados, suficientes, competentes e pertinentes, e por definição, mais consistentes que os achados, em função de determinadas características:

Suficiência: a evidência deve ser convincente à pessoas leigas, permitindo-as chegar às mesmas conclusões do auditor.

Validade: deve dar credibilidade e suporte à conclusão do auditor.

Relevância: deve ter relação com os objetivos da auditoria.

Objetividade: deve ser objetiva e respaldar as conclusões do auditor de forma mais profunda do que a simples aparência.

A *evidência de auditoria* é classificada segundo os procedimentos que a originaram. Assim, temos:

- **Evidência física:** Obtida em decorrência de uma inspeção física ou observação direta de pessoas, bens ou transações. Normalmente é apresentada sob a forma de fotografias, gráficos, memorandos descritivos, mapas, amostras físicas etc.
- **Evidência documental:** É aquela obtida dos exames de ofícios, contratos, documentos comprobatórios (notas fiscais, recibos, duplicatas quitadas, etc.) e informações prestadas por pessoas de dentro e de fora da entidade auditada, sendo que a evidência obtida de fontes externas adequadas é mais fidedigna que a obtida na própria organização sob auditoria.
- **Evidência testemunhal:** É aquela decorrente da aplicação de entrevistas e questionários.
- **Evidência analítica:** Decorre da conferência de cálculos, comparações, correlações e análises feitas pelo auditor, dentre outras.

As auditorias podem ser classificadas em: auditoria externa e auditoria interna. Atualmente, a auditoria externa se distribui em diversas áreas de gestão, havendo várias ramificações: auditoria de sistemas, auditoria de recursos humanos, auditoria da qualidade, auditoria de demonstrações financeiras, auditoria jurídica, auditoria contábil, etc. Os profissionais de auditoria de demonstrações financeiras são certificados e devem

seguir rigorosas normas profissionais nos Estados Unidos e em diversos outros países, inclusive no Brasil.

Enquanto a auditoria externa tem por finalidade emitir pareceres sobre as demonstrações financeiras, a auditoria interna tem como função principal avaliar o processo de gestão, no que se refere aos seus diversos aspectos, tais como a governança corporativa, gestão de riscos e procedimentos de aderência as normas regulatórias, apontando eventuais desvios e vulnerabilidade as quais a organização esta sujeita. Diante desse cenário, e ainda, as novas exigências regulatórias que seguem na tendência mundial de fortalecimento, cada vez mais evidenciado nas estruturas de controle, tem aumentado consideravelmente, por parte das organizações, a criação ou o aperfeiçoamento do controle de riscos, levando, por conseqüência, a elevação do grau de importância das atividades desempenhadas pela auditoria interna.

Nesse sentido, a importância da auditoria interna no processo de gestão tem aumentado a exigência por um alto grau de especialização do quadro de auditores, o que pressupõe uma equipe com visão multidisciplinar, atuando de forma coordenada e tendo como finalidade básica o assessoramento da administração por meio do exame e avaliação, entre outros, os seguintes aspectos:

- a) adequação e eficácia dos controles;
- b) integridade e confiabilidade das informações e registros;
- c) integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos, assim como da sua efetiva utilização;
- d) eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e utilização dos recursos, dos procedimentos e métodos de salvaguardas dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos;
- e) compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos;
- f) mensuração dos problemas e riscos, assim como o oferecimento de alternativas de solução.

4. AUDITORIA INTERNA

Segundo Paula (1999, p.32), pode-se definir auditoria interna como sendo uma atividade de avaliação independente, que, atuando em parceria com administradores e especialistas, deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pela observância às políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade.

Para o BACEN (2008, p.5), a auditoria interna é definida como uma atividade de assessoramento à Administração, voltada para a avaliação e a adequação dos sistemas de controle interno, em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para o Banco Central. O *The Institute of Internal Auditors – IIA*, instituto com representatividade global de auditores internos, sediado nos Estados Unidos da América, define que:

Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de riscos, de controle e governança corporativa. (AUDIBRA, 2006, p.25). Já a definição do CFC para a auditoria interna na área contábil está descrita na NBC T 12 transcrita a seguir:

“A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.”

Cocurullo (2004, p.148) que em um conceito mais atual, a auditoria seja interna (revisão feita para funcionários da própria empresa ou terceirizada) seja externa (revisão feita para assegurar que as demonstrações contábeis representam em todos os aspectos relevantes a posição patrimonial e financeira da empresa), deve agregar valor aos acionistas e a sociedade, garantindo a qualidade das informações para a tomada de decisão.

Observa-se que as diversas definições citadas convergem para uma atuação objetiva e de adicionar valor as organizações. Seja por meio de avaliação, assessoria ou consultoria interna. Entanto pode ser diferenciadas pelos objetivos e finalidades e sua tipologia.

No Brasil, o CFC por meio da norma técnica NBC T 12 - Da Auditoria Interna, aprovada pela Resolução 986 (CFC, 2003) e pela NBC P 3 - Normas Profissionais do Auditor Interno, aprovada pela Resolução 781 de (CFC, 1995), normatizou a execução da auditoria interna contábil para os seus representantes associados, os contadores. Cabe ressaltar que esta prerrogativa é somente para execução de trabalhos de auditoria interna contábil. Não se aplicando esta exclusividade aos trabalhos de auditoria operacional e outras.

No Brasil, existe um Instituto que trabalha em prol dos profissionais de auditoria interna e em defesa da atividade de auditor interno, entretanto a filiação/associação é voluntária. O Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA, fundado em 20 de novembro 1960, é uma entidade civil, sem fins lucrativos, de pessoas físicas atuando em atividades de auditoria interna em qualquer modalidade.

Mesmo não estando o exercício da auditoria interna regulado internacionalmente, o IIA, proporciona um guia integral para a profissão mediante seu IPPF – *International Professional Practices Framework*, que é um marco para a prática da profissão e estabelece uma doutrina na profissão de auditoria interna. O conjunto das normas foi traduzido pelo AUDIBRA em 2006. As Normas tornaram se obrigatórias a partir de 01

de janeiro de 2004. Entretanto, estas Normas receberam atualizações em 2008, que passaram a ser válidas a partir de 01 de janeiro de 2009.

O propósito das IPPF é:

- a) Estabelecer princípios básicos que representam a prática da auditoria interna na forma em que esta deveria ser;
- b) Fornecer um modelo para a execução e promoção de um amplo leque de atividades de auditoria interna que representem valor agregado;
- c) Servir de base para a avaliação da auditoria interna;
- d) Incentivar a melhoria dos processos e operações da organização.

Hoje chamada de IPPF, *Authoritative Guidance*, tem em sua composição seis categorias, reunidas em dois grupos: o guia Mandatório contempla a Definição, o Código de Ética e as Normas Internacionais e o guia Recomendado contempla Posicionamento, Normas para a Prática, Orientações para as Práticas. (IIA, 2009) Aos novos propósitos e conceitos incorporados pela auditoria interna, nem sempre bem divulgados, constituem a moderna concepção de seus trabalhos. “A nova auditoria interna está concebida para o exercício de uma atividade de assessoramento a alta administração da empresa (...)”. (ARAÚJO, 1998).

5. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Segundo o Manual Técnico de Auditoria o Controle Interno é o “conjunto de órgãos integrados, sob a forma de sistema, para exercer a fiscalização dos atos da administração direta e indireta, comprovando a legalidade, avaliando os resultados da gestão dos recursos públicos, e adotando, quando necessário, as providências de ouvidoria, de correição e de responsabilização dos infratores. As atividades desse Sistema devem, portanto, ocorrer exclusivamente no âmbito da Administração Pública, ou seja, são inerentes ao poder de autotutela, que só pode ser exercido por autoridade administrativa.”

Destarte, pode-se definir o Sistema de Controle Interno somando-se os conceitos de “sistema” e de “controle interno” tornando-se um mecanismo de autocontrole da própria Administração, exercido pelas pessoas e Unidades Administrativas e coordenado por um órgão central, organizado, e em parâmetros gerais, por lei local.

A atuação do sistema de controle em sua essência baseia-se na fiscalização realizada mutuamente nas unidades administrativas, cujas funções se encontram organizadas de tal forma que um processo, decisão ou tarefa não possa ser tomado por um setor sem que outro o acompanhe e/ou revise, desde que sem entraves ao processo.

Assim, o sistema de controle interno é um conjunto composto por partes individuais, que têm uma missão em comum, em que cada parte é peça fundamental para o todo. São exemplos de sistema: uma orquestra, na qual cada instrumento tem uma função, mas com objetivo comum; o corpo humano, em que cada órgão tem a sua importância e

funcionamento, sendo parte integrante e necessário à sobrevivência; o motor de um veículo, no qual cada peça tem a sua função para que este funcione. Um sistema sempre pressupõe que seja formado por vários outros subsistemas (por exemplo: sistema respiratório é um subsistema do sistema corpo humano).

O sistema de controle interno verifica o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, objetivando mantê-las legítimas (atender a todos os princípios constitucionais).

Neste contexto, seu objetivo específico devem ser identificados ou desenvolvidos para cada atividade da organização, bem como apropriados, abrangentes, razoáveis e integrados aos seus objetivos gerais. Em geral os objetivos dos sistemas de controle interno são:

- a) a salvaguarda dos ativos da organização;
- b) a confiabilidade dos registros contábeis;
- c) a eficiência e a eficácia nas operações mediante a aplicação das melhores práticas gerenciais;
- d) a aderência às políticas;
- e) o cumprimento das leis e regulamentações; e
- f) a mensuração dos indicadores de desempenho da organização, tanto em processos, na sua missão, como financeiros.

Vale destacar que os objetivos do sistema de controle interno, além de comprovar a legitimidade dos atos, devem estar sempre alinhados com os da entidade. Portanto, o sistema de controle não é um fim, mas um meio. Toda entidade, com fins lucrativos ou não, possui uma razão de existir, uma missão. Ainda que as instituições possuam semelhanças, nunca são iguais; logo, um sistema de controle interno nunca será igual a outro, em que pese sempre haver objetivos e controles comuns.

Por fim, o sistema de controle nasce, cresce e se aprimora, podendo vir a ser extinto junto com a instituição, pois está inserido nela. As organizações existem para as pessoas e são movimentadas também por pessoas. Nessa acepção, é natural entender-se que os sistemas de controles objetivam trabalhar os processos de forma eficiente e eficaz em sua função.

6. VALORES ÉTICOS E CONTROLES INTERNOS

Ético vem de *ethos*, que quer dizer caráter. Ética corresponde ao comportamento moral da humanidade vivendo em sociedade, seja nos relacionamentos familiares, sociais ou profissionais. As normas gerais de convivência de um grupo criam a moral.

Portanto, ética é a aplicação da moral e esta varia conforme o grupo social e a época. No campo das organizações, com ou sem fins lucrativos, é relevante que a instituição possua o seu código de ética como instrumento propulsor de boas práticas, sendo requisito essencial aos controles internos que a integridade das pessoas seja valorizada

como forma de institucionalização na cultura da entidade. Não há sistema de controle que resista a ausência generalizada de valores éticos na organização.

Os valores éticos da entidade devem ser elaborados e publicados pela organização, com acesso a todos os colaboradores, pois as pessoas tendem a se espelhar nos gerentes em relação às suas atitudes; daí a necessidade de haver o exemplo institucional formalizado.

Problemas como a ausência de estrutura para o fortalecimento dos controles, a falta de segregação de funções e a tolerância em relação a condutas inadequadas, enfraquecem os valores éticos e prejudicam os controles internos. Assim, deve a Administração, por intermédio da Unidade de Controle Interno, identificar, divulgar e disseminar normas de condutas e os valores da instituição. **No entanto, é importante frisar que: os valores morais devem ser considerados já como requisito de ingresso na instituição, e não apenas os critérios técnicos e de conhecimentos.**

07. ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

As unidades de um sistema de Controle Interno devem seguir um modelo inovador para que se permita a inter-relação, a integração e a complementariedade das ações de controle, onde a própria autoridade do órgão ou entidade que exerce o autocontrole de suas atividades deve se resguardar com as orientações dos Núcleos Setoriais de Controle Interno, caso sejam existentes, devendo ser supervisionados pelo Órgão Central.

Essas unidades atuam:

I – de modo **preventivo, detectivo ou corretivo**:

- **Preventivo:** é o controle projetado com a finalidade de evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades;
- **Detectivo:** é o controle projetado para detectar erros, desperdícios ou irregularidades no momento em que eles ocorrem, permitindo a adoção de medidas tempestivas de correção;
- **Corretivo:** é o controle projetado para detectar erros, desperdícios ou irregularidades depois que já tenham acontecidos, permitindo a adoção posterior de medidas corretivas e/ou punitivas.

II – das seguintes formas:

a) **Direta** – executadas diretamente por servidores em exercício nos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, sendo subdivididas em:

1. **centralizada** – executada por servidores em exercício no Órgão Central do Sistema de Controle Interno;
2. **descentralizada** – executada por servidores em exercício nos Núcleos Setoriais do Sistema de Controle Interno;
3. **integrada** - executada, conjuntamente, por servidores em exercício no Órgão Central e nos Núcleos Setoriais do Sistema de Controle Interno.

b) **Indireta** – executadas com a participação de servidores não lotados nos órgãos do Sistema de Controle Interno, que desempenham atividades de fiscalização em quaisquer instituições da Administração Pública Municipal poderá ser:

1. **compartilhada** – coordenada pelo Sistema de Controle Interno com o auxílio de órgãos/instituições públicas ou privadas;
2. **terceirizada** – executada por organização não-governamental ou por empresas privadas que desenvolvam atividades de fiscalização.

O Controle Interno no tocante à sua competência deve:

I. assistir direta e imediatamente ao Gestor em assuntos e providências pertinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública e à transparência da gestão no âmbito do Poder Executivo;

II. fiscalizar a execução dos programas de governo, inclusive as ações descentralizadas, avaliando metas, objetivos e qualidade do gerenciamento;

III. avaliar a execução dos orçamentos e o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual;

IV. acompanhar o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres do Município, do Estado ou da União;

V. solicitar informações gerenciais sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades previstas nos orçamentos;

VI. fazer auditoria:

- a) da gestão dos recursos públicos;
- b) dos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal, administrativo e operacional;

VII. verificar a legalidade dos atos e fatos concernentes à utilização de recursos públicos, promovendo junto à unidade responsável pela contabilidade as providências de saneamento necessárias;

VIII. fiscalizar o cumprimento das normas sobre responsabilidade fiscal;

IX. acompanhar e fiscalizar o fechamento das contas mensais dos órgãos e entidades do Poder Executivo;

X. realizar inspeções e avocar procedimentos em curso na Administração Pública, para exame da regularidade, propondo providências saneadoras emitindo relatórios e pareceres sobre a prestação de contas dos gestores;

XI. estabelecer os procedimentos e metodologias para a execução das atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo;

XII. acompanhar a formulação e elaboração:

- a) do planejamento estratégico;
- b) dos planos municipais, setoriais e regionais de desenvolvimento econômico e social;
- c) do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e dos orçamentos;

XIII. acompanhar a atuação dos arrecadadores de receitas, ordenadores de despesas ou de alguém por estes, e dos que administrem ou detenham bens ou valores pertencentes ou confiados à guarda da Fazenda Pública;

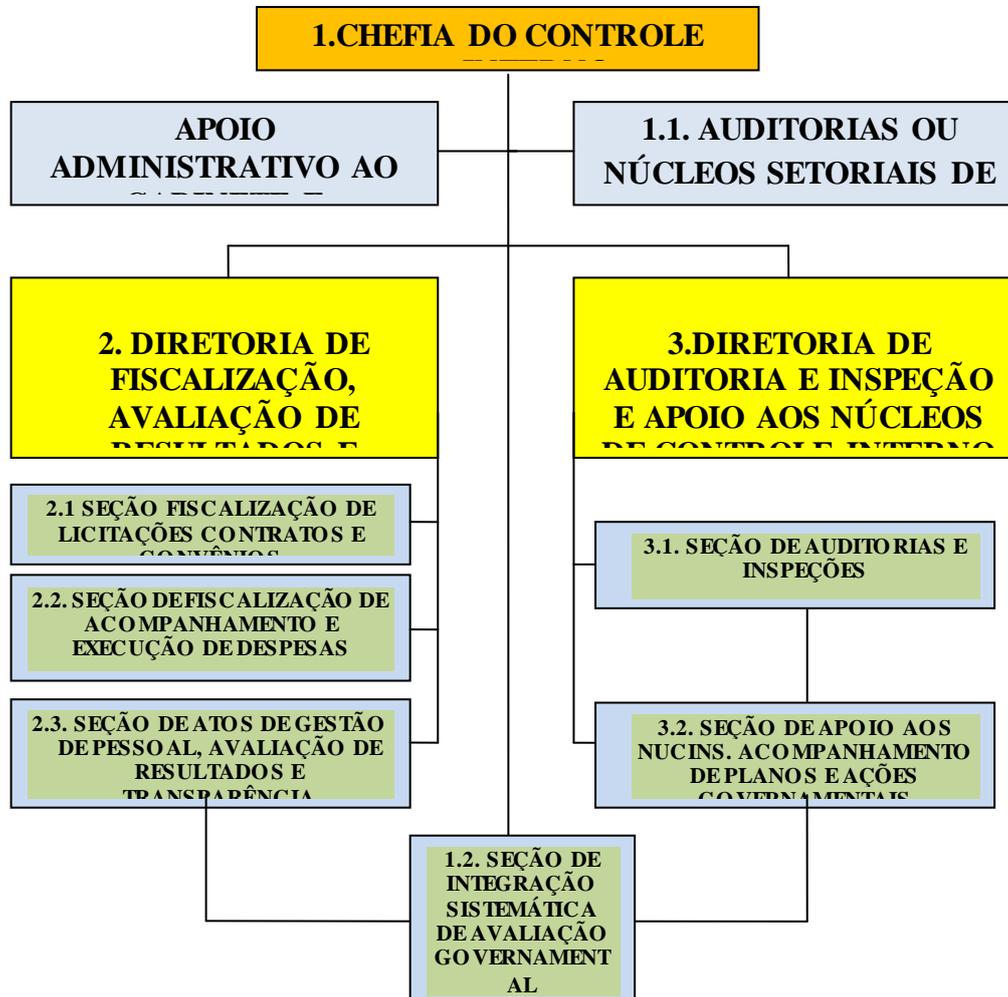
XIV. adotar, pelos meios internos e externos previstos na legislação, as providências necessárias à apuração de responsabilidades e à punição dos infratores.

O Núcleo Central de Controle que no município de Palmas é representado pela Controladoria Geral tem o dever de realizar periodicamente a supervisão técnica junto aos demais núcleos das diversas unidades gestoras. Esta atuação consiste na atividade desenvolvida pelo órgão central para acompanhar o desempenho dos núcleos setoriais e de seus componentes. Para tanto, o controle interno emitirá relatório de avaliação sobre o grau de conhecimento, de capacidade técnica e de eficiência dos profissionais que compõem a equipe multidisciplinar de fiscalização. Esta supervisão deverá ser realizada por meio de visitas programadas aos Núcleos Setoriais de Controle Interno, devendo abranger a verificação:

- a) do correto planejamento dos trabalhos, de acordo com o solicitado na portaria ou ordem de serviço;
- b) da aplicação de procedimentos e técnicas para o atingimento das metas e objetivos previstos para a execução dos trabalhos, de acordo com a programação estabelecida;
- c) da adequada formalização dos papéis de trabalho;
- d) da necessária consistência das observações e conclusões;
- e) da fiel observância dos objetivos estabelecidos na portaria ou ordem de serviço;

- f) do cumprimento das normas e dos procedimentos de aplicação geral.
- g) das instalações e do espaço físico destinados ao funcionamento do Núcleo Setorial de Controle Interno;
- h) do quantitativo e da qualificação dos técnicos designados para responder pela atividade de controle;
- i) do fluxo de processos tramitados e controlados;
- j) dos trabalhos de auditoria e inspeção já realizados ou em realização;
- k) da relação custo-benefício, considerando que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que ele possa proporcionar;
- l) da forma de organização da unidade gestora (cronograma, fluxograma e outros), identificando as principais áreas operacionais;
- m) das políticas públicas, diretrizes, normas e procedimentos administrativos em vigor;
- n) da segregação entre as funções de aprovação, execução e controle, de modo que nenhuma pessoa possa ter completa autoridade sobre uma parcela significativa de qualquer transação;
- o) da definição de autoridade e de responsabilidade, devendo haver procedimentos claramente definidos que levem em conta as funções de todos os setores da organização, propiciando a integração das informações dentro do sistema, além de um organograma adequado onde a linha de autoridade e a conseqüente responsabilidade sejam definidas entre os departamentos, chefes, encarregados de setores;
- p) da política de recursos humanos, atentando, em especial, para a composição da força de trabalho existente, aplicação da legislação nos casos de admissão, remuneração, cessão e requisição de pessoal, concessão de aposentadoria, reforma e pensão, bem como para os aspectos relativos aos critérios de seleção e qualificação de pessoal e de rodízio de funções;
- q) da confiabilidade e oportunidade das informações geradas;
- r) dos mecanismos que possibilitam a implementação e o acompanhamento dos programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando a sua economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

**MODELO DE ORGANOGRAMA DE ESTRUTURA BÁSICA DO
SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL**



08. FORMAS DE CONTROLE

Controle estratégico

Segundo Maximiniano (2000), o controle estratégico tem a finalidade de avaliar o desempenho da organização na realização de suas missões e acompanhar os fatores externos que influenciam na sua organização. Produz informações de análise interna e externa, permitindo corrigir o desempenho defeituoso.

Controle administrativo

Segundo Maximiniano (2000), os controles administrativos focalizam as áreas funcionais: produção, marketing, finanças, recursos humanos, etc., produzindo

informações especializadas e possibilitando a tomada de decisão de cada uma dessas áreas.

Controle operacional

Para Maximiniano (2000), o controle operacional focaliza as atividades e o consumo de recursos em qualquer área funcional. Cronogramas, diagramas de procedências e orçamentos são as principais ferramentas de planejamento, e, simultaneamente, de controle operacional.

09. TÉCNICAS DE CONTROLE INTERNO

Algumas técnicas de controles internos devem estar inseridas nas rotinas das pessoas e unidades administrativas para que se alcancem os objetivos do controle. Citam-se algumas que devem ser obrigatoriamente instituídas por qualquer sistema de controle interno.

As atividades a cargo do Sistema de Controle Interno são desenvolvidas mediante a utilização de técnicas próprias de trabalho, que se constituem em:

a) Auditoria: é o instrumento de trabalho que compreende as técnicas necessárias ao exame analítico dos atos da administração e à avaliação dos sistemas contábil, financeiro, de pessoal, administrativo e de operação, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal, para fim de comprovação da regularidade e dos resultados na gestão total ou parcial dos recursos públicos. De acordo com a referida lei a técnica de auditoria é dimensionada em duas modalidades típicas: Auditoria de Gestão e Auditoria de Sistemas.

A auditoria de Gestão é a técnica de avaliação periódica que abrange a totalidade dos atos de gestão dos recursos e dos serviços públicos a cargo de um órgão ou entidade, para comprovação da legalidade, avaliação dos resultados econômicos, eficientes, eficazes e efetivos ou para apuração e quantificação de dano contra o patrimônio público.

Quanto a Auditoria de Sistemas é a técnica de avaliação periódica que abrange determinados sistemas, programas, ações de governo, operações e serviços a cargo de um órgão ou entidade, para comprovação da legalidade, avaliação dos resultados econômicos, eficientes, eficazes e efetivos ou para apuração e quantificação de dano contra o patrimônio público. (FONTE: MANUAL TÉCNICO DE AUDITORIA – MTA).

b) Inspeção: A Inspeção é um instrumento de trabalho que constata o funcionamento regular dos sistemas de gestão, a integridade dos bens públicos, a existência, consistência ou procedência de fatos ou indícios de irregularidades, suprindo omissões e lacunas de informações, esclarecendo dúvidas ou verificando denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e a economicidade dos recursos

públicos, bem como quanto aos atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à fiscalização dos órgãos de controle. As inspeções realizadas pelo Gabinete de Controle Interno nos órgãos da Administração Pública do Poder Executivo, são feitas por meio de inspetorias, legalmente designadas, e independem de inclusão em plano de auditoria. Inserem-se, também, nos procedimentos de inspeção, técnicas de fiscalização que tem como finalidade o exame do processo de empenho e pagamento das despesas públicas, bem como informar, seja através de manifestações ou relatórios, os atos e fatos detectados para a análise e formalização de tomada de contas especial ou das contas prestadas ex-offício por qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o município responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza e pecuniária. (FONTE: MANUAL TÉCNICO DE AUDITORIA – MTA)

a) Fiscalização: fiscalizar nada mais é do que observar, verificar, se algo está sendo realizado de acordo com as normas e princípios constitucionais.

A Constituição de 1988 trata da fiscalização da União e de suas entidades administrativas em seu artigo 70, por analogia a Constituição do Estado no art. 32, prevê do mesmo modo dois sistemas de controle – externo e interno, da seguinte forma:

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

“Art. 32. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, dos Municípios e de suas entidades das administrações direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembléia Legislativa e Câmaras Municipais, respectivamente, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”

Portanto, de modo especial nos controles internos a fiscalização deve ser utilizada de forma **orientativa ou preventiva**, que é praticada no sentido de orientar informar os setores administrativos internos criando condições para que a situação seja regularizada sem punições ou futuras demandas por parte do controle externo.

b) Avaliação de resultados: As tendências no campo das reformas administrativas nos últimos quinze anos apontam o uso da avaliação como instrumento para o aperfeiçoamento da gestão governamental, o aumento da eficiência e a ampliação do controle social como respostas aos desafios que se colocam para a administração pública em todos os seus níveis: atender de forma eficiente, rápida e satisfatória às demandas crescentes e diferenciadas vindas tanto da sociedade quanto de órgãos do próprio sistema.

Nessas quase duas décadas, tem-se exigido das instituições governamentais uma atuação mais parecida com a de organizações privadas, no sentido de ter compromissos e responsabilidades perante os contribuintes (equiparados aos “acionistas” das empresas privadas); por sua vez, os contribuintes têm exigido que o dinheiro que “investem” no governo seja melhor gerenciado. Algumas das características desse novo cenário que se destacam são: maior exigência de responsabilidades dos servidores, a escassez de recursos e a pressão para melhorar a gestão financeira, bem como a consideração do público como cliente principal dos serviços prestados pelo executivo. Dessa forma, a avaliação de resultados constitui em parte indispensável da gestão moderna, ao lado da fixação de metas, contratos e ajustes para controlar a prestação de serviços públicos. As Informações adequadas sobre o funcionamento da Administração Pública podem ajudar os órgãos administrativos a desenvolver suas políticas, administrar seus custos de forma mais eficiente, aumentar a efetividade e promover a transparência da Gestão Pública.

A avaliação de resultados nas instituições públicas e vêm assumindo relevância no processo de políticas públicas. Os países que lideraram as primeiras iniciativas de reforma do Estado de inspiração “pós-burocrática” ou gerencial nos anos 1970/1980 consideraram (e continuam considerando) a avaliação não como uma etapa, mas uma característica do ciclo de políticas públicas. Em países menos desenvolvidos, a avaliação também adquire relevância, especialmente em função do papel indutor de organismos internacionais como o Banco Mundial na implementação de reformas no serviço público.

A capacidade de avaliação de resultados pode desempenhar um papel decisivo em quatro áreas principais na gestão pública:

- a) No diagnóstico inicial: a partir do cenário em que se encontra, definir as diretrizes para a formulação do tipo de política pública necessário;
- b) No processo decisório: apresentar alternativas de ação, avaliando custos e benefícios das políticas públicas adotadas, ajudando a identificar o que funciona e o que não funciona;
- c) Durante a implementação: o monitoramento dos resultados obtidos ao longo do processo permite que o gestor “pilote” a política, efetuando os ajustes que se façam necessários, devido a mudanças no cenário;
- d) Ao término da política, avaliam-se os resultados obtidos, em relação ao que se esperava inicialmente. Dessa tarefa, pode-se descobrir causas do insucesso, aperfeiçoar a alocação de recursos no processo orçamentário, além de auxiliar a alocação eficiente dos recursos arrecadados. Quando se avalia o impacto das políticas (avaliação ex post), abrem-se oportunidades de aperfeiçoamento de programas e projetos de investimento, contribuindo para uma cultura orientada para o desempenho nas instituições governamentais e para o desenvolvimento de critérios para a aplicação do exame de como desempenham suas missões fundamentais, seus custos e sua performance permite identificar alternativas para que o governo cumpra o seu papel. Neste quesito veremos então que um objetivo, para ser efetivamente alcançado, deverá, sempre que possível, ter **metas** a ele referentes sendo que estas atributos de um objetivo, criadas para melhor explicitar os alvos a serem perseguidos e evidenciar que o objetivo foi atingido na data prevista. A meta também pode ser entendida como um objetivo em que se especificou um ator responsável, quanto ele deve fazer e quando deve atingi-lo. São também

especificações a respeito do impacto que cada objetivo produz e da quantidade de cada produto que entrega. Objetivos e metas deverão estar em concordância com o propósito para o qual a instituição existe e o mandato público a que deve responder.

Neste sentido para amparar o planejamento e a execução do orçamento público segundo a demanda social gerada o Brasil desenvolveu três instrumentos de extrema relevância: o PPA, a LDO e a LOA. O art. 165. da Constituição Federal os trata da seguinte forma:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

§3º (...)

§ 4º (...)

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§6º (...)

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Neste quesito é importante lembrar que monitorar os programas, projetos e políticas, ou “pilotá-los”, assim, exige uma extrema atenção a todas as circunstâncias que confluem, naquele momento, para a atividade implementada. No entanto, a atividade não se resume à avaliação esta é uma parte do processo, com um aspecto de funcionalidade bem definido, que inclui os elementos de investigação e coleta de dados/informações, de análises e interpretação da mesma, de valoração ou elaboração de juízos a respeito da situação e conseqüente formulação de conclusões, que afetam o processo decisório.

10. MANUAL TÉCNICO DE AUDITORIA (CGE/TO)

Na Apresentação do MTA, consta que:

“O presente Manual tem como objetivo auxiliar e orientar a atuação dos órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, constituindo-se em importante instrumento na busca do planejamento e gerenciamento das atividades de auditoria para atingir os mais elevados padrões de qualidade e aprimoramento da Administração Pública Estadual.

A implantação do Sistema de Controle Interno consolida um modelo inovador que aproxima, em todas as unidades gestoras, a auditoria à execução administrativa, de modo que as falhas são detectadas em tempo real e regularizadas sem prejuízo do andamento normal das ações governamentais.

Nesse contexto, apresentamos este documento, desenvolvido a partir de pesquisas na literatura especializada e em diversos manuais, guias e outras publicações de organismos nacionais e internacionais de auditoria, em especial da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI.”

Nesta visão é mencionada uma organização a INTOSAI (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) - Intosai, em inglês. Foi fundada em 1953 por 34 países, entre eles o Brasil. A organização conta 188 membros. A “Declaração de Lima sobre Preceitos de Auditoria”, adotada no Congresso Internacional de 1977 e reconhecida como a Magna Carta da Auditoria Governamental, fornece as bases filosóficas e conceituais dos trabalhos desenvolvidos pela Intosai. Os estatutos da organização, revisados e assinados no Congresso Internacional realizado em Washington em 1992, detalham a estrutura, as atribuições e as normas de funcionamento da organização. A INTOSAI trabalha no sentido de promover o intercâmbio de informações e de experiências sobre os principais desafios enfrentados no campo da Auditoria das EFS (Entidades Fiscalizadoras Superiores).

11. METODOLOGIA DE APLICAÇÃO DAS TÉCNICAS DE CONTROLE INTERNO

Conforme disposto na pág. 46 do MTA/CGE “antes de estabelecer os métodos de utilização das técnicas de controle, é importante saber a conceituação de metodologia, método, técnica e processo. Essa base conceitual é imprescindível para a compreensão e melhor aplicação dos trabalhos de auditoria”. Essas informações são separadas do seguinte modo;

-Metodologia – é a operacionalização, sistematização e racionalização do método, isto é, a definição da melhor maneira de se abordar determinado problema no estado atual do conhecimento.

- **Método** – é a forma de proceder, ou seja, a ordem que se segue na investigação da verdade. Constitui-se de técnicas e processos.

- **Técnica** – é a forma especial de executar o método.

- **Processo** – é o ordenamento da aplicação específica do método.

Os métodos de utilização das técnicas próprias do controle interno estão constituídos pelos procedimentos e processos de Conhecimento Prévio da Organização/Programa, Plano de Atividades e Instrumentos de Desenvolvimento de trabalho (...).”

Desta forma, se deve seguir os seguintes passos para aplicação das referidas técnicas:

1- Conhecimento Prévio da Organização/Programa;

2- Finalidade/Utilidade dos Registros de Conhecimento Prévio da Organização/Programa;

3- Execução no Planejamento dos Trabalhos;

4- Trabalho de Campo;

5- Reunião de abertura dos trabalhos;

6- Elaboração do programa de trabalho, que deve conter:

a) objetivo da auditoria – identificação completa sobre o que se deseja obter com a auditoria.

b) estudo e avaliação das unidades internas de execução;

7- A aplicação dos exames programados, constantes do Programa de Trabalho, pressupõe a seqüência dos seguintes passos:

- identificar as condições existentes e confrontar as Condições com os Critérios estabelecidos nas normas

8. Plano de Atividades

Para a realização de suas atividades, os órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno devem estabelecer a programação dos trabalhos para o acompanhamento periódico permanente, e a das auditorias para investigações de fatos específicos, mediante ratificação pela autoridade competente, contemplando os variados tipos e formas de trabalho adotados no âmbito do Sistema para melhor atender às finalidades específicas desejadas.

A programação das auditorias, inspeções, fiscalizações e avaliações de resultado é de importância fundamental, devendo ser considerados, no seu processo de elaboração, os diversos fatores e variáveis de significação para o estabelecimento de prioridades na execução das ações de controle.

9. Instrumentos auxiliares, relatórios de Trabalho e pareceres

Os instrumentos auxiliares e os relatórios desenvolvidos devem ser utilizados para registrar e documentar a realização e a conclusão dos trabalhos de auditoria. Dentre os mais utilizados estão os Papéis de Trabalho, Solicitação e Notificação de Auditoria, Relatórios, Registro das Constatações e Parecer de Auditoria

12. RESPONSABILIDADE DOS AGENTES DE CONTROLE INTERNO

Quanto à sua finalidade o controle interno deve garantir o exato cumprimento da lei e, fundamentalmente, apontar a omissão; a irregularidade ou a ilegalidade; recomendar à autoridade competente as medidas indispensáveis para regularização da situação e, se for o caso, alertá-la para a necessidade de instauração de Tomada de Contas Especial, dando ciência dos fatos ao Tribunal de Contas. Caso os responsáveis pelo controle interno atuem por omissão a lei estabelece que estes deverão responder solidariamente. Importante frisar que os tribunal de contas pode considerar qualquer servidor público como agente de controle. Deste modo a responsabilidade não se limita apenas aos servidores lotados no controle interno municipal.

No âmbito estadual o parágrafo segundo do art. 118 da Lei 1.284/01 (Lei Orgânica do TCE):

Art. 118. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Verificada em inspeção ou auditoria, ou no julgamento de contas, irregularidade ou ilegalidade que não tenha sido comunicada tempestivamente ao Tribunal, e provada a omissão, o dirigente do órgão de controle interno, na qualidade de responsável solidário, ficará sujeito às sanções previstas para a espécie nesta Lei, sem prejuízo das demais sanções previstas na legislação.

É importante também salientar o que diz o Parágrafo segundo do art. 4º da Instrução Normativa TCE n.º 14/2003:

Art. 4º.

(...)

§ 2º. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de omissão no dever de instaurar a Tomada de Contas Especial ou, ainda, de qualquer irregularidade ou ilegalidade, adotarão as medidas necessárias para assegurar o exato cumprimento da lei, sob pena de responsabilidade solidária.

Portanto, se o responsável pelo controle interno no uso de suas atribuições ou mesmo o servidor público não lotado no “setor de controle interno” agirem por omissão poderão ser responsabilizados segundo ainda estabelece o § 1º do artigo 74 da Constituição Federal e § 2º do art. 51 da Lei n.º 8.443/92.

13. ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM TOMADA DE CONTAS ESPECIAL – NOÇÕES BÁSICAS

13.1 DEFINIÇÃO

São várias as legislações que tratam da Tomada de Contas Especial. Na Administração Pública Federal temos a Instrução Normativa nº 71/2012 do TCU, a estabelece da seguinte forma:

Art. 2º Tomada de contas especial é um processo administrativo devidamente formalizado, com rito próprio, para apurar responsabilidade por ocorrência de dano à administração pública federal, com apuração de fatos, quantificação do dano, identificação dos responsáveis e obter o respectivo ressarcimento.

Parágrafo único. Consideram-se responsáveis pessoas físicas ou jurídicas às quais possa ser imputada a obrigação de ressarcir o Erário.

Está disposta também no art. 63 do Regimento Interno da Corte de Contas do Estado:

Art. 63 - Nos termos do artigo 74, incisos II e III da Lei Estadual n.º 1.284, de 17 de dezembro de 2001, a tomada de contas e a tomada de contas especial são ações desempenhadas, em caráter de urgência, para apurar a responsabilidade de pessoa física, órgão ou entidade que deixarem de prestar contas e das que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte, ou possa resultar, dano ao erário, devidamente quantificado.

Assim, considera-se a Tomada de Contas Especial, independentemente de sua origem, como o último procedimento em regime de urgência que o gestor dispõe para apurar os fatos, quantificar o dano e qualificar o responsável que incorreta ou ilegalmente administrou recursos públicos, cujo objetivo é o ressarcimento ao erário municipal, estadual ou federal.

13.2 CARACTERÍSTICAS E LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

O passo inicial da Tomada de Contas Especial é a sua instauração, os demais estão diretamente ligados ao seu fato gerador, qual seja o esgotamento das medidas administrativas internas cabíveis por parte do gestor concedente para ressarcir o erário, em observância à seguinte Instrução Normativa do Tribunal de Contas do Tocantins:

I. N. TCE/TO n.º 14/2003:

Art. 2º. A Tomada de Contas e a Tomada de Contas Especial são medidas de exceção, somente devendo ser instauradas após esgotadas as providências administrativas internas com vistas à recomposição do Erário.

Em consequência a este entendimento, visando o satisfatório desenvolvimento da TCE e após sua instauração, deve-se elaborar uma “arquitetura de trabalhos”, ou seja, um Projeto de Tomada de Contas Especial. Este plano faz parte dos passos iniciais para uma apropriada operacionalização em que serão evidenciados o período de realização das atividades, as despesas de execução, assim como outros aspectos técnico-investigativos oriundos da “Matriz de Planejamento”, legislações e metodologias contidas nas normas de auditoria, assuntos que serão tratados mais adiante. Esses elementos operacionais orientarão a comissão de forma adequada e objetiva. No entanto, outras características da TCE, conforme abaixo dispostas, deverão ser observadas:

a) a instauração tem início com a atuação processual exclusiva junto ao setor de protocolo da entidade em que toda documentação, desde sua fase inicial, deverá ser

disponibilizada nos autos. Seu cumprimento decorre de determinação da autoridade administrativa competente sendo realizada por meio de “Portaria” específica (ato administrativo ordinário) de designação da comissão para Instauração da Tomadas de Contas Especial (TCE).

Para validar o ato a autoridade competente deverá fazer a publicação em imprensa oficial, mesmo que na entidade haja comissão permanente de TCE. Desta feita, esse ato é tornado exequível, habilitando os membros da comissão e colocando-os à disposição das atividades da TCE, entretanto não os prejudicando devido não realização das suas atividades de rotina. Deste modo, fica configurada a responsabilização dos agentes públicos no desempenho de suas novas atribuições;

b) os autos devem ser compostos pelas peças estipuladas no art. 5º da Instrução Normativa TCE n.º 14/2003 (quando se tratar de recursos repassados oriundos do Erário estadual) e peças mencionadas no art. 10º da IN/TCU n.º 71/2012 (quando se tratar de recursos repassados oriundos da Erário da União).

Todavia, ante à imperativa obrigatoriedade do cumprimento das leis o processo de Tomadas de Contas Especial demonstrará ao Tribunal de Contas do Estado ou da União a conduta do agente público que cometeu ilegalidades ou deixou de atender ao interesse público.

13.3 PRESSUPOSTOS PARA INSTAURAÇÃO

Como anteriormente ilustrado os atos de má gestão que configurem dano ao erário público, automaticamente considerar-se-ão como pressupostos para instauração de procedimentos de Tomada de Contas Especial. Contudo, existem outras hipóteses delineadas na legislação em âmbito federal e estadual que conjeturam à Tomada de Contas Especial.

Inicialmente, fazemos referência ao Parágrafo sexto do artigo 116 da Lei 8.666/93, o qual prescreve que quando da conclusão, denúncia, rescisão ou extinção do convênio, acordo ou ajuste, os saldos financeiros remanescentes, inclusive os provenientes das receitas obtidas das aplicações financeiras realizadas, deverão ser devolvidos à entidade ou órgão repassador dos recursos, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias do evento. Caso esta restituição não ocorra no referido prazo, deve-se, imediatamente, instaurar a Tomada de Contas Especial junto ao responsável. Este procedimento deverá ser providenciado pela autoridade competente do órgão ou entidade titular dos recursos.

Todavia, em meio aos vários pretextos que ensejam uma TCE a “omissão no dever de prestar contas” é o mais comum. Esta prática ilegítima configura o descumprimento da norma constitucional insculpida no Parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal Brasileira e caracteriza-se como crime para os que estão sujeitos ao dever de prestar contas. Sobre esse tema a Lei 8.429/92, em seu inciso VI do art. 11, estabelece que:

Art.11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da Administração Pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições, e notadamente:

(...)

VI – deixar de prestar contas quando obrigado a fazê-lo.” Grifo nosso.

Outras hipóteses que provocam à instauração da TCE são consideradas atos ilegais de ação ou omissão que deram prejuízos ao erário. Neste contexto, temos os seguintes exemplos:

- a) a não aprovação da prestação de contas;
- b) outras irregularidades que dêem prejuízo ao Erário;
- c) descumprimento do objeto de convênio ou ajuste;
- d) não aplicação, aplicação parcial dos recursos repassado para execução ou, ainda a não aplicação de contrapartida no objeto pactuado;
- e) quando os recursos públicos já disponibilizados não forem aplicados no mercado financeiro, (nesta hipótese se configura a perda de rendimentos que deveriam ser aplicados no objeto do ajuste);
- f) sem prejuízo à instauração do devido processo administrativo, a tomada de contas especial deverá ser instaurada em casos que se constatem prejuízos causados por empregados ou servidores públicos;
- g) quando for verificado ato ilícito;
- h) caso haja superfaturamento ou fatores de anti-economicidade na aquisição de produtos ou serviços.

Nos acontecimentos mencionados nesta última alínea a comissão de Tomada de Contas Especial deve estar atenta, pois o valor a ser atribuído em restituição por parte dos responsáveis, deverá corresponder à diferença entre o que foi pago a mais.

Por conseguinte, faz-se necessário comprovar o superfaturamento ou a anti-economicidade por meio de aprofundada pesquisa documental e devida comparação dos valores praticados no mercado na época da ocorrência ou dos valores presentemente praticados. Conforme o caso, é imprescindível a contratação de um perito especializado para elaboração de laudo técnico com vistas à precisa quantificação do dano e adequada apuração dos fatos.

As situações para realização das Tomadas de Contas Especiais no âmbito federal são oriundas dos atos ilegais quando se trata de convênios, contratos ou instrumentos congêneres, sendo considerados os seguintes casos para instauração:

I - a prestação de contas do convênio ou contrato de repasse não for apresentada no prazo fixado no caput do art. 56, observado o § 1º do referido artigo; e

II - a prestação de contas do convênio ou contrato de repasse não for aprovada em decorrência de:

- a) inexecução total ou parcial do objeto pactuado;
- b) desvio de finalidade na aplicação dos recursos transferidos;
- c) impugnação de despesas, se realizadas em desacordo com as disposições do termo celebrado ou desta Portaria;
- d) não-utilização, total ou parcial, da contrapartida pactuada, na hipótese de não haver sido recolhida na forma prevista no parágrafo único do art. 57;
- e) não-utilização, total ou parcial, dos rendimentos da aplicação financeira no objeto do Plano de Trabalho, quando não recolhidos na forma prevista no parágrafo único do art.57;
- f) não-aplicação nos termos do § 1º do art. 42 ou não devolução de rendimentos de aplicações financeiras, no caso de sua não utilização;
- g) não-devolução de eventual saldo de recursos federais, apurado na execução do objeto, nos termos do art. 57; e
- h) ausência de documentos exigidos na prestação de contas que comprometa o julgamento da boa e regular aplicação dos recursos”.

Quanto ao estabelecido nas normas do Tribunal de Contas do Tocantins, a instauração da Tomada de Contas Especial está condicionada aos fatos que a ensejam, dispostas no art. 65 do Regimento Interno, que reza:

Art. 65 - São fatos ensejadores da instauração de tomada de contas ou de tomada de contas especial:

- I - a omissão do dever de prestar contas, caracterizada pela não comprovação da aplicação dos recursos repassados pelo Estado ou pelos Municípios;
- II - desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos;
- III - prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário.

Ainda temos o art. 3º da Instrução Normativa TCE n.º 14/2003 que regulamenta o processo de tomada de contas especial, igualmente estabelecendo os fatos pressupostos à instauração:

Art. 3º. São fatos ensejadores da instauração de tomada de contas ou de tomada de contas especial a omissão do dever de prestar contas, caracterizada pela não comprovação da aplicação dos recursos repassados pelo Estado ou pelos Municípios, o desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, a prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário, em especial:

- I - a omissão da prestação de contas por fim do exercício financeiro;

- II - omissão da prestação de contas de convênio;
- III - omissão da prestação de contas de adiantamento;
- IV - processo administrativo em que se apure extravio, perda, subtração ou deterioração culposa ou dolosa de valores, bens ou materiais do Poder Público, ou pelos quais este responda.

Entretanto, mesmo na ocorrência das referidas situações o gestor da entidade concedente deve apostar em uma última solução administrativa antes de instaurar uma Tomada de Contas Especial.

É importante que a concedente reitere a notificação ao responsável, estipulando um prazo máximo de 30 (trinta) dias a contar da data de recebimento. Nesta notificação deverá constar o número da conta e os valores atualizados para devolução restituída aos cofres públicos o montante repassado e atualizado desde a data dos créditos em conta e/ou do pagamento das despesas (quando houver), acrescidos dos respectivos juros legais ou para que apresente a prestação de contas dos recursos repassados.

Nos casos em que as contas não foram aprovadas o gestor instaurador deverá solicitar na referida notificação que sejam apresentadas justificativas.

Além das mencionadas circunstâncias o Tribunal de Contas da União determina que a qualquer tempo, é cabível a instauração da Tomada de Contas Especial, independentemente de medidas administrativas.

Esta mesma conceituação está insculpida no art. 12 da Instrução Normativa TCE n.º 14/03, que diz:

Art. 12. O Tribunal poderá, a qualquer tempo, determinar a instauração de Tomada de Contas ou de Tomada de Contas Especial, independentemente das medidas administrativas internas e judiciais adotadas, se entender que o fato motivador possui relevância suficiente para ensejar a apreciação por seus Órgãos Colegiados.

No que se refere aos prazos para instauração em âmbito federal a IN TCU n.º 71/2012 diz que:

Art. 11. A tomada de contas especial deve ser encaminhada ao Tribunal de Contas da União em até cento e oitenta dias a contar do término do exercício financeiro em que foi instaurada.

Em âmbito estadual o art. 4º da IN TCE n.º 14/2003 reza que:

Art. 4º. No prazo máximo de 10 (dez) dias do conhecimento do fato, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá adotar as providências com

vistas à instauração de tomada de contas ou de tomada de contas especial para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano, dando conhecimento ao Tribunal.

13.4 COMPETÊNCIA PARA INSTAURAÇÃO

Para ser perfeito e válido todo ato administrativo deve unir diversos componentes, entre eles está a Competência, os demais, segundo Diógenes Gasparini (2000, p.56) são: Finalidade, Forma, Conteúdo, Motivo, Objeto e Causa.

Conforme Caio Tácito, *in Teoria e Prática do Desvio do Poder* (1997, p. 58), a Competência: "(...) é, em suma, o elemento da capacidade que, a par da licitude do objeto e da forma completam a validade dos atos jurídicos em geral, tal como enunciado no art. 82 do Novo Código Civil."

Portanto, a competência é um poder de outorga definido em lei ao agente público para que ele realize um ato administrativo com no intuito de alcançar objetivos específicos.

O que ocorre na Tomada de Contas Especial é fundamentado nos referidos conceitos, haja vista para se iniciar seu procedimento é necessário um ato administrativo ordinário de instauração, como por exemplo uma "Portaria" que deve ser praticado por agente público segundo os princípios do Direito Administrativo.

Neste entendimento o art. 71 da Constituição Federal define as competências e as obrigações relativas às prestações de contas da seguinte forma

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento; Grifo nosso.

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; Grifo nosso.

Por conseguinte, as mesmas competências estabelecidas na Carta Magna de 1988 para o Tribunal de Contas da União foram reproduzidas aos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais.

No que tange a competência para instaurar a Tomada de Contas Especial, os Tribunais

recomendam que a autoridade administrativa competente, no caso do município de Palmas os gestores das secretarias e entidades da administração direta e indireta, devem realizar os procedimentos, quando esgotadas as medidas administrativas internas em que não haja a restituição do valor pretendido. Devendo providenciar a imediata apuração dos fatos, a identificação dos responsáveis e a quantificação do dano.

Os entendimentos dos tribunais de contas consideram como grave a infração cometida pela autoridade que não executa o processo de tomada de contas especial no prazo legal, sujeitando-a, ainda, a responder solidariamente quanto à responsabilização ao dano e demais sanções cabíveis por ter agido por omissão.

O texto ora exposto reflete as normas no âmbito federal. No entanto, analogamente o Tribunal de Contas do Estado do Tocantins também trata do assunto. O art. 75 da Lei Orgânica (Lei n.º 1.284 de 17 de dezembro de 2001) menciona que:

Art. 75. Diante da omissão no dever de prestar contas, da não-comprovação da aplicação dos recursos repassados pelo Estado ou Município, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico, bem como nos casos de concessão de quaisquer benefícios fiscais ou de renúncia de receitas, de que resulte dano ao erário, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas a instauração da tomada de contas ou tomada de contas especial, conforme o caso, para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano. Grifo nosso.

§ 1º Não atendido o disposto no caput deste artigo, o Tribunal determinará ao órgão central de controle interno, ou equivalente, a instauração da tomada de contas especial, fixando prazo para cumprimento dessa decisão.

§ 2º A tomada de contas e a tomada de contas especial, previstas no caput deste artigo e seu Parágrafo primeiro, serão desde logo encaminhadas ao Tribunal de Contas para julgamento.

Além do mencionado, há outra disposição legal contida nos Parágrafos segundo e terceiro e incisos do art. 63 do Regimento Interno da Egrégia Corte de Contas do Tocantins, estipulando quem deve desempenhar os procedimentos de Tomada de Contas Especial. Senão vejamos:

Art. 63
(...)

§ 2º - A tomada de contas é a ação desempenhada pela própria autoridade administrativa.

§ 3º - A tomada de contas especial será instaurada:

I - pelo Controle Interno, ex-offício, por determinação da autoridade administrativa competente ou do Tribunal de Contas;

II - pelo Tribunal de Contas, ex-offício.

Quanto ao inciso II supracitado, diz-se “instauração *ex officio*” quando o Tribunal de Contas:

a) verifica omissão de prestar contas ordinariamente (prestação de contas anual) decorrido o prazo legal para apresentação em que a unidade técnica do Tribunal requer ao Plenário que determine à autoridade responsável a instauração de Tomada de Contas Especial;

b) omissão na instauração de Tomada de Contas Especial. Neste caso o Tribunal, no exercício de sua competência institucional, quando em realização de auditorias e inspeções, verifica a existência de fato motivador de instauração determinando à autoridade a imediata instauração de TCE. Esta competência para julgamento é privativa dos Tribunais de Contas, conforme estabelecido no art. 71, inciso II da Constituição Federal. Portanto, não cabe ao dirigente, tampouco à comissão tomadora pretender efetuar-lo.

13.5 DISTINÇÃO ENTRE TCE, PAD E SINDICÂNCIA

- A Tomada de Contas Especial é de conhecimento obrigatório do Tribunal de Contas, a Sindicância e o Processo Administrativo Disciplinar não são de conhecimento obrigatório do Tribunal de Contas;

- Na Tomada de Contas Especial a responsabilidade será civil, na Sindicância e no Processo Administrativo Disciplinar, será administrativa;

- Havendo dano ao erário obrigatoriamente haverá a Tomada de Contas Especial, na Sindicância e Processo Administrativo Disciplinar pode não haver dano ao dano ao erário;

- A condução dos trabalhos de Tomada de Contas Especial, na Sindicância e Processo Administrativo Disciplinar pode ser realizada pelos mesmos servidores;

- Os fatos constantes na Tomada de Contas Especial, na Sindicância e no Processo Administrativo Disciplinar poderão ser utilizados para dar subsídios uns aos outros;

- A semelhança entre a TCE e a Ação de Reparação de Dano é que ambas objetivam o ressarcimento de algum dano, entretanto a TCE tem objetivo mais amplo, pois trata, ainda, de pressupostos de dano;

- A diferença entre a TCE e a Ação de Reparação de Dano, reside no fato de que a TCE é um procedimento administrativo que gera um título de execução extrajudicial, já a Ação é um processo realizado pelo Poder Judiciário o que irá gerar um título executivo judicial.

14. ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO JUNTO À COMISSÃO DE TOMADA DE CONTAS ESPECIAL

A autoridade competente ao realizar a indicação dos membros de uma comissão de Tomada de Contas Especial, deve estar atenta às habilidades e ao conhecimento dos componentes. A orientação predominante é que a equipe deve ser formada por profissionais habilitados em áreas distintas.

A observância desta premissa reside no fato de que na ausência de servidores habilitados para compor uma comissão de TCE, seguramente haverá o comprometimento de sua operacionalização, pois os trabalhos serão insuficientes e a de baixa qualidade técnica. Uma equipe desqualificada poderá acarretar sérios transtornos durante ou após uma Tomada de Contas Especial. Inicialmente, poderá causar a restituição dos autos do Tribunal ao órgão de origem para regularização ou, mais gravemente o processo poderá ser arquivado, pois se a TCE não for desenvolvida de modo válido e regular o processo será extinto, porém o débito permanecerá. É o que reza o Parágrafo terceiro do art. 71 do Regimento interno do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins:

Art. 71 - A decisão em processo de prestação ou tomada de contas e de tomada de contas especial pode ser preliminar, definitiva ou terminativa.

(...)

§ 3º. Terminativa é a decisão pela qual o Tribunal ordena o trancamento ou a extinção do processo, sem julgamento de mérito, por serem as contas consideradas ilíquidas, ou determina o seu arquivamento pela ausência de pressupostos de constituição e desenvolvimento válido e regular do processo, ou por racionalização administrativa e economia processual (...). Grifo nosso.

15. VERIFICAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DOS ELEMENTOS INTEGRANTES DA TCE

O Tribunal de Contas da União e Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, por meio das Instruções Normativas TCU n.º 71/12 e TCE n.º 14/03, respectivamente, estabelecem os elementos que compõem os autos de uma Tomada de Contas Especial.

Estas normas guardam semelhanças e diferenças, no entanto, não prejudicam a consolidação das informações necessárias para o desenvolvimento do procedimento.

É conveniente notar que o Tribunal de Contas da União por meio do art. 10º da Instrução Normativa n.º 71/2012, estipula os elementos que integrarão o processo de TCE:

Art. 10. O processo de tomada de contas especial será composto pelos seguintes documentos:

I - relatório do tomador das contas, que deve conter:

a) identificação do processo administrativo que originou a tomada de contas especial;

b) número do processo de tomada de contas especial na origem;

c) identificação dos responsáveis;

d) quantificação do débito relativamente a cada um dos responsáveis;

e) relato das situações e dos fatos, com indicação dos atos ilegais, ilegítimos ou antieconômicos de cada um dos responsáveis que deram origem ao dano;

f) relato das medidas administrativas adotadas com vistas à elisão do dano;

g) informação sobre eventuais ações judiciais pertinentes aos fatos que deram ensejo à instauração da tomada de contas especial;

h) parecer conclusivo do tomador de contas especial quanto à comprovação da ocorrência do dano, à sua quantificação e à correta imputação da obrigação de ressarcir a cada um dos responsáveis;

i) outras informações consideradas necessárias.

II - certificado de auditoria, acompanhado do respectivo relatório, em que o órgão de controle interno competente deve manifestar-se expressamente sobre:

a) a adequação das medidas administrativas adotadas pela autoridade competente para a caracterização ou elisão do dano; e

b) o cumprimento das normas pertinentes à instauração e ao desenvolvimento da tomada de contas especial;

III - parecer conclusivo do dirigente do órgão de controle interno;

IV - pronunciamento do Ministro de Estado supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente, atestando ter tomado conhecimento do relatório do tomador de contas especial e do parecer do órgão de controle interno.

§ 1º O relatório a que se refere o inciso I deste artigo deve estar acompanhado de cópias:

a) dos documentos utilizados para demonstração da ocorrência de dano;

b) das notificações remetidas aos responsáveis, acompanhadas dos respectivos avisos de recebimento ou de qualquer outro documento que demonstre a

ciência dos responsáveis;

c) dos pareceres emitidos pelas áreas técnicas do órgão ou entidade, incluída a análise das justificativas apresentadas pelos responsáveis; e

d) de outros documentos considerados necessários ao melhor julgamento da tomada de contas especial pelo Tribunal de Contas da União.

§ 2º A identificação dos responsáveis a que se refere a alínea “c” do inciso I deste artigo será acompanhada de ficha de qualificação do responsável, pessoa física ou jurídica, que conterà:

a) nome;

b) CPF ou CNPJ;

c) endereço residencial e número de telefone, atualizados;

d) endereços profissional e eletrônico, se conhecidos;

e) cargo, função e matrícula funcional, ou matrícula no Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), se for o caso;

f) período de gestão; e

g) identificação do inventariante ou do administrador provisório do espólio e/ou dos herdeiros/sucedores, no caso de responsável falecido.

§ 3º A quantificação do débito a que se refere a alínea “d” do inciso I deste artigo será acompanhada de demonstrativo financeiro que indique:

a) os responsáveis;

b) a síntese da situação caracterizada como dano ao erário;

c) o valor histórico e a data de ocorrência;

d) as parcelas ressarcidas e as respectivas datas de recolhimento.

Já o Tribunal de Contas do Estado de modo análogo à legislação do TCU exige (art. 5º da Instrução Normativa TCE n.º 14/03) que o processo de TCE seja composto pelos seguintes documentos:

Art. 5º. Integração o processo de Tomada de Contas ou de Tomada de Contas Especial:

I - ficha de qualificação do responsável, indicando:

a) nome;

b) CPF, CI;

c) endereço residencial, profissional e número de telefone;

d) cargo, função e matrícula, se servidor público;

II - termo formalizado da avença, quando for o caso;

III - demonstrativo financeiro de débito, indicando:

a) valor original;

- b) origem e data da ocorrência;
- c) parcelas recolhidas e respectivas datas de recolhimento, se for o caso;

IV - Relatório do *Tomador* das contas, indicando, de forma circunstanciada, as providências adotadas pela autoridade competente, inclusive quanto aos expedientes de cobrança de débito remetidos ao responsável;

V - relatório de gestão, se for o caso;

VI - as demonstrações financeiras exigidas em lei, se for o caso;

VII - demonstrativo do recebimento e aplicação de todos os recursos orçamentários e extra-orçamentários geridos direta ou indiretamente pela unidade ou entidade, se for o caso;

VIII - Certificado de Auditoria emitido pelo órgão de Controle Interno competente, acompanhado do respectivo Relatório, que trará manifestação expressa acerca dos seguintes quesitos:

- a) adequada apuração dos fatos, indicando a legislação, incluindo-se as normas ou regulamentos eventualmente infringidos;
- b) correta identificação do responsável;
- c) precisa quantificação do dano e das parcelas eventualmente recolhidas;

IX - pronunciamento do secretário supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente;

X - cópia do relatório da comissão de sindicância ou de inquérito, se for o caso;

XI - cópia das notificações da cobrança expedidas ao responsável;

XII - outras peças que permitam ajuizamento acerca da responsabilidade ou não pelo prejuízo.

Parágrafo único - A ausência de qualquer dos elementos indicados neste artigo ensejará a restituição do processo à origem para sua complementação.

No que se refere ao inciso XII retro transcrito estas “outras peças” pode ser um inquérito administrativo ou uma ação judicial. De maneira geral devem-se apensar suas cópias autenticadas, nunca os originais e, quando for o caso juntar também o documento que demonstre a fase processual em que se encontra (art. 9º da IN/TCE n.º 14/03).

Esses procedimentos devem seguir a tramitação ordinária de forma independente, de maneira a cumprir o seu escopo. Vale salientar, que a responsabilidade apurada na TCE é civil, pois apurará prejuízo ao erário e apontará os envolvidos por atos ilícitos, nunca será uma responsabilidade de natureza meramente administrativa.

Independentemente a qualquer outra circunstância, a juntada de cópias de “Laudos Periciais” elaborados por técnicos especializados é importante, quando o caso específico de TCE os requerer. Esses documentos possibilitarão a provação da veracidade e da fundamentação das conclusões dos tomadores de contas.

Para efeito de complementação o inciso IV do art. 5º IN/TCE n.º 14/03, o relatório de Tomada de Contas Especial deve ser dirigido à autoridade instauradora, a quem fará recomendações para se manifestar acerca das providências a serem adotadas.

Portanto não se deve confundir a Tomada de Contas Especial com a Sindicância Administrativa ou com o Processo Administrativo Disciplinar ou, ainda com Ação de Reparação de Dano, nem ao menos atribuir-lhe caráter adicional ou principal em relação a esses procedimentos, pois é independente deles.

No uso de suas atribuições, antes da emissão do Certificado de Auditoria ao examinar o relatório da comissão de TCE, o Controle Interno é incumbido de verificar a existência de falhas de natureza formal ou material e/ou irregularidades que dificultem ou impeçam a análise e a emissão de juízo de valor acerca dos fatos.

Assim, o responsável pelo controle interno poderá reencaminhar os autos aos membros da comissão solicitando esclarecimentos e, se for o caso, anexação de outros documentos. Esse procedimento deriva do fato de que no inciso IV do art. 74 da Constituição Federal, diz que incumbe ao Sistema de Controle Interno de cada Poder "apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional".

Desta forma, a emissão do Certificado de Auditoria deriva do poder de autotutela da administração pública, sendo um dos meios de apoiar a assistência ao controle externo que é exercido pelos Tribunais de Contas e, principalmente, a de exercer a função do autocontrole administrativo.

O Certificado de Auditoria deve ser pautado no conhecimento técnico, apontando os indícios de irregularidades e de autoria, classificando o fato ensejador nos termos da lei, certificando a quantificação do dano constante dos autos, e manifestando-se independentemente da conclusão. É, também, essencial na apuração dos fatos e pois opina às contas pela regularidade, irregularidade ou regularidade com ressalvas em analogia à legislação dos tribunais.

Com vistas a dar maiores esclarecimentos sobre o Pronunciamento do Gestor previstos VI do art. 4º e IN/TCE n.º 14/03 incisos VIII e IX do art. 5º, a manifestação do dirigente instaurador sobre o relatório da comissão tomadora decorre do seu Poder Hierárquico sobre a comissão da TCE, no entanto é um mero ato formalizador, pois não há lei que o obrigue a se manifestar do modo mencionado nestes incisos, tendo em vista que o inciso II, art. 5º da Carta Magna, diz: *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*.

Entretanto, o pronunciamento da “autoridade competente” é necessário, pois permite que se manifeste nos autos em que foi ela que, fundamentada na Lei, determinou o início das apurações, consentindo a oportunidade de manifestar concordância ou não com as apurações da comissão da TCE sem, no entanto, alterar ou determinar que se

altere a conclusão da comissão tomadora, pois esta que tem a capacidade técnica de apuração.

Caso a autoridade discordar das recomendações do relatório ela deve se expressar por meio de justificativas (isso ocorre devido ao poder de autotutela que o gestor público possui). Se concordar deverá solicitar que a comissão envie uma Nota de Recomendação constando o prazo para cumprimento pelo responsável.

É importante comentar que a comissão de TCE deve analisar profundamente os elementos de prova colhidos e emitir juízo de valor dos fatos de modo claro e preciso, devendo estabelecer o nexo causal entre a conduta do responsável e o dano.

Quanto ao relatório, deverá ser rubricado e assinado pelos membros da comissão, porém quando um destes não puder assinar, deverá ser justificada de forma plausível tal impossibilidade. Ressalvo ainda que se um dos membros não concordarem com a opinião dos demais, deverá sustentar seu ponto de vista separadamente documentando e anexando seu ponto de vista aos autos.

No tocante aos anexos, em cumprimento ao estabelecido no inciso XII do art. 5º e IN/TCE n.º 14/03, é obrigatória a juntada de outras documentações que auxiliem na elucidação e comprovação dos fatos. Como por exemplo: documento de comprovação da responsabilidade do gestor (ata ou outro documento de nomeação que o qualifique como responsável pela entidade), solicitações de documentação ao responsável e/ou documento de justificativas do responsável, documentações diversas para elaboração da prestação de contas oriundas da tomada, cópias de normas aplicáveis (quando for o caso): cópias do convênio original, contrato ou legislação específica; documentos de solicitações de informações diversas a entidades, relatório fotográfico das testemunhas e dos locais de atividades, comprovantes de ajuizamento ou situação atual de ação judicial, comprovação de demonstração dos créditos: extratos ou consultas SIAFI/SIAFEM; demonstrativos de atualização (glosa de valores) e, por fim, outros documentos que auxiliem a apuração dos fatos.

16. ELEMENTOS COMPLEMENTARES UTILIZADOS EM SISTEMAS DE CONTROLE E A MATRIZ DE PLANEJAMENTO

16.1 PROJETO

O Manual Técnico de Auditoria do Estado do Tocantins podendo ser baixado no site: www.cge.to.gov.br trata com muita praticidade e objetividade os procedimentos e a estrutura utilizada num projeto de auditoria. Portanto, a Tomada de Contas Especial para ser desenvolvida deve seguir as mesmas orientações de uma auditoria. Deste modo, utilizaremos os mesmos métodos com vistas ao atingimento dos objetivos.

No referido manual consta que ao fim da fase de planejamento é procedida a elaboração do projeto de auditoria. Neste caso, designaremos o prévio procedimento da TCE como

“Projeto de Tomada de Contas Especial”, ao invés de “Projeto de Auditoria”, por se tratar da utilização dos mesmos parâmetros metodológicos.

O projeto de TCE deve detalhar os trabalhos a serem realizados em observância aos seguintes tópicos em sua estrutura de redação:

a) Objetivo - é a etapa que demonstra onde a comissão de Tomada de Contas Especial quer chegar com a realização dos trabalhos. Deve-se observar também que para a realização mais precisa dos trabalhos os objetivos específicos precisam estar estabelecidos, ou seja sub-dividir o objetivo geral;

b) período de realização dos exames – delimitação do tempo em que serão realizadas as atividades devendo estar em consonância com o prazo disposto na portaria de autorização do gestor da entidade;

c) Fontes de critérios: relacionas toda a legislação que servirá como critério para confronto de informações, análise e compreensão de resultados, devendo-se mencionar toda a legislação envolvida na respectiva à Tomada de Contas Especial;

d) Estratégias metodológicas utilizadas: é a tática de atuação da comissão que utiliza-se a metodologia esta conceituando-se como a explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata de toda ação desenvolvida no método (direção) dos trabalhos. Geralmente nas atividades de tomada de contas são utilizadas a pesquisa ou estudo de caso.

e) Metodologia de obtenção de dados: é utilização de métodos de coleta de informações, para apuração dos fatos, como por exemplo:

Entrevista – permite a obtenção de informações complementares, bem como realização das atividades desenvolvidas para verificação com vistas ao confronto com a legislação e identificação dos atos dos responsáveis volta dos à operacionalidade. É realizada de forma oral e/ou escrita por meio de gravação ou aplicação de questionários;

Observação Direta – permite a constatação das informações operacionais em tempo real e a realização das atividades desenvolvidas com vistas. Sua utilidade admite a obtenção de informações extras quando o envolvidos não fornecem informações específicas na entrevista;

Dados Secundários – permite o uso dos dados obtidos por meio de pesquisa documental, essas informações são mais um instrumento que permitirá realizar a correta apuração dos fatos;

f) Metodologia de análise dos dados coletados:

É comum na operacionalização de Tomada de Contas Especial, a aglomeração de muitas informações. Desta forma, para sua a compreensão e consolidação é necessário se utilizar de metodologia que possibilite medir o seu grau de consistência. Por conseguinte, os tipos de análise mais utilizados na TCE são :

De conteúdo – são vários procedimentos utilizados para organizar as informações em um modelo padrão;

Comparativa – é modo de análise em que se tem modelos previamente elaborados em conformidade com as normas e/ou requisitos pré-estabelecidos possibilitando identificar as variáveis de determinada atividade;

Qualitativa – na Tomada de Contas Especial este tipo de análise possibilita demonstrar a qualidade das diversas atividades oferecidas pelos responsáveis, como atendimento, aspectos organizacionais, documentais e físicos, bem como na investigação aprofundada de uma amostra;

Quantitativa – envolve questões de medida sempre com a utilização de valores, devendo neste tipo de análise é importante utilizar mecanismos que possibilitem uma medição precisa das informações coletadas;

g) Exposição dos motivos: possibilita identificar os fatos administrativos (solicitações da autoridade competente de justificativas ou devolução do valor do dano) e/ou as disposições estabelecidas na legislação que ensejaram a instauração da Tomada de Contas Especial;

h) Atividades a serem realizadas – discriminação detalhada de todas as atividades da comissão de Tomada de Contas Especial a serem desenvolvidas desde o início da instauração na seguinte sequência:

- toda a documentação que será solicitada, a qual deverá estar em conformidade com as disposições contidas em legislação específica conforme cada caso;
- a verificação dos procedimentos com relação ao responsável pelo dano;
- a escrituração contábil;
- as condições físicas e administrativas atuais;
- a aquisição de bens com sua incorporação ao Estado;
- capacitação dos profissionais envolvidos com as atividades;
- observância das normas com relação às atividades previamente programadas.

Assim, os membros da comissão deverão catalogar detalhadamente a metodologia que será aplicada e os procedimentos que serão utilizados para o registro das informações coletadas, como fotos, visitas ao local de atividades e entrevistas;

h) Equipe técnica: relacionar os nomes dos membros que farão parte da comissão de TCE, com suas respectivas identificações funcionais como cargo e matrícula;

i) Concurso de especialista: há casos de Tomada de Contas Especial em que é necessária opinião de especialista em determinadas áreas, como por exemplo: laudo técnico de engenharia ou arquitetônico, contábil, químico, dentre outros. Esse procedimento auxilia de forma objetiva e precisa na apuração dos fatos para conclusão dos trabalhos da comissão de TCE;

j) Cronograma: elaborar de um quadro identificando o mês e as etapas da TCE, que incluem sequencialmente o período: de coleta de material para desenvolvimento do projeto, da matriz de planejamento, da elaboração dos questionários e sua aplicação, da averiguação das atividades, solicitação de documentos, elaboração do relatório e o encaminhamento à autoridade superior, ou seja esta é a fase em que a comissão envia o relatório com as devidas recomendações para sua tomada de decisão para o posterior encaminhamento aos Tribunais, porém devendo-se observar os limites mínimos de envio;

k) Supervisão técnica: quando houver órgão central de supervisão como é o caso dos controles internos do Estado, que são tecnicamente subordinados à Controladoria Geral do Estado, deverá ser enviado cópia do relatório da respectiva Tomada de Contas Especial para conferência de informações e conhecimento.

l) Quantificação dos materiais: listar todos os materiais de consumo e os meios de transporte que serão utilizados na operacionalização da Tomada de Contas Especial;

m) Recurso tecnológicos: relacionar os sistemas de informação contábil, financeira e/ou patrimonial que serão utilizados na execução da TCE, como: SIAFI, SIAFEM ou outros;

n) Estimativa dos custos: demonstrar todas as despesas financeiras como diárias e valor aproximado do combustível utilizado no veículo de transporte da comissão;

o) Anexos: estipular como serão elaborados os anexos do relatório de TCE.

p) Apresentação do Relatório: por fim o prazo de apresentação do relatório de TCE após a conclusão dos trabalhos.

16.2 MATRIZ DE PLANEJAMENTO

A Matriz de Planejamento, de acordo com o Manual Técnico de Auditoria (CGE – TO, 2005, p. 19) é:

(...) uma esquematização das informações relevantes do planejamento de uma auditoria. O propósito da matriz de planejamento é auxiliar na elaboração conceitual do trabalho e na orientação da equipe na fase de execução. É uma ferramenta de auditoria que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre metodologia entre a equipe e os superiores hierárquicos e auxiliando na condução dos trabalhos de campo.

Na Tomada de Contas Especial, a Matriz de Planejamento é utilizada como um método de planejamento das atividades a serem realizadas, que irá auxiliar e direcionar comissão na consecução dos objetivos.

Conforme o aludido manual (2005, p. 21), os elementos que compõe a Matriz de Planejamento, são:

- **Questão de Avaliação:** é o elemento central na determinação de direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias

e técnicas a serem adotadas e dos resultados que se pretende atingir. Ao formular as questões e quando necessário, as sub-questões de auditoria, a equipe está, ao mesmo tempo, estabelecendo com clareza o foco de sua investigação e os limites e dimensões que deverão ser observadas durante a execução dos trabalhos.

• **Informações Requeridas:** para se determinar o tipo de informação que se pretende obter na coleta de dados, os termos-chave empregados na questão de auditoria devem ser definidos e suas dimensões ou variáveis identificadas. Por exemplo, ao formular uma questão envolvendo o impacto de uma iniciativa governamental voltada para a melhoria do nível de ensino deve-se definir o que se entende por “melhoria do nível de ensino”, identificando-se as dimensões envolvidas nesse conceito. Pode-se considerar, entre outras variáveis, o número de aprovações por série ou a redução da evasão escolar. A tarefa de traduzir conceitos abstratos em variáveis mensuráveis, definindo indicadores apropriados, é indispensável para que se possa medir o alcance dos objetivos perseguidos pela administração.

• **Fontes de Informação:** podem ser primárias ou secundárias. As fontes primárias são aquelas nas quais a equipe tem controle sobre a forma de coleta de dados. As fontes de informações secundárias são aquelas coletadas e sistematizadas por outros meios.

• **Estratégias Metodológicas:** a equipe de auditoria deve especificar a estratégia metodológica a ser adotada, ou seja, os métodos de investigação requeridos pelas questões ou sub-questões formuladas. É importante considerar que a estratégia metodológica está diretamente relacionada com a qualidade técnica das evidências que podem ser obtidas, o que, por sua vez, influirá na confiabilidade das conclusões do trabalho. Qualquer que seja a estratégia metodológica a ser adotada, cada questão de auditoria deve ser analisada segundo os quatro elementos que consubstanciam as conclusões ou achados de auditoria:

critério: objetivos ou metas fixadas por lei, por regulamento ou pela administração;

condição: a situação existente, identificada e documentada durante os trabalhos;

causa: razões do mau ou bom desempenho observado;

efeito: as reais conseqüências da diferença constatada pela equipe entre condição e critério.

• **Métodos de Coleta de Dados:** os métodos mais utilizados são: entrevista, questionário enviado pelo correio, observação direta

e utilização de dados secundários. Ao se optar por um método de coleta de dados deve-se considerar, primeiramente, a conveniência de que sejam utilizados instrumentos que obedeçam ou não a um padrão pré-elaborado (estruturado).

- **Métodos de Análise de Dados:** alguns métodos analíticos têm sido desenvolvidos para examinar questões relativas ao processo de gestão organizacional e inserem-se, portanto, no contexto das auditorias em programas. A verificação das metas de desempenho, por exemplo, é um aspecto essencial de uma auditoria em programas.

- **Limitações:** a equipe de auditoria deve especificar as limitações inerentes à estratégia metodológica adotada, às características das informações que se pretende coletar e às condições operacionais de realização dos trabalhos. Quanto à estratégia metodológica, deve-se considerar que não há uma estratégia ótima ou ideal, mas apenas aquela que, dadas as circunstâncias, melhor se adapta à questão que se pretende investigar.

- **O que a análise vai permitir dizer:** esse elemento da Matriz de Planejamento de Auditoria está intrinsecamente relacionado com o anterior, pois o que se espera obter da análise está, naturalmente, condicionado pelas limitações previamente identificadas. O propósito dessa informação é restabelecer o objeto inicial da questão de auditoria, ou seja, esclarecer precisamente quais conclusões ou resultados pretende-se alcançar com a estratégia metodológica adotada.

Ainda deverão ser elaborados questionários para apurar os fatos. Este papel de trabalho deve ser desenvolvido de acordo com as prerrogativas legais e factuais oriundas de cada caso, sendo que suas questões devem ser criadas à partir de cada pergunta constante na Matriz de Planejamento.

17. PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho são documentos em que são registradas as evidências do trabalho executado, seu objetivo é fundamentar o relatório da comissão de Tomada de Contas Especial. Esses documentos são desenvolvidos pelos membros da comissão, após a elaboração da matriz de planejamento e de acordo com as características de cada tipo de TCE, proporcionando a ampla apuração das informações para a correta identificação de todos os fatores que envolveram as atividades.

Os papéis de trabalho deverão, ainda conter a devida identificação relativa à TCE, como: número dos autos, período de execução, informações sobre o local das atividades, ambiente econômico e legal, análise de indicadores significativos, local de assinatura do depoente, entre outras.

O Conselho Federal de Contabilidade, preceitua os papéis de trabalho e os documentos de auditoria nas Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnica n.º 11.3, da seguinte forma:

NBC T 11.3 – PAPÉIS DE TRABALHO E DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA

11.3.1.3. Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

(...)

11.3.2.4. Os papéis de trabalho são elaborados, estruturados e organizados para atender às circunstâncias do trabalho e satisfazer às necessidades do auditor para cada auditoria.

(...)

11.3.2.6. O auditor pode usar quaisquer documentos e demonstrações preparados ou fornecidos pela entidade, desde que avalie sua consistência e se satisfaça com sua forma e conteúdo.

11.3.3.1. O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.

Por analogia à Norma Brasileira de Contabilidade NBC-T 11.3, 11.3.3.1 do CFC os membros de uma comissão de TCE, para fins de fiscalização posterior por parte dos Tribunais, devem conservar bem guardados os papéis de trabalho por um prazo de 05 (cinco) anos (questionários, informativos, tabelas, pareceres e relatórios, entre outros), após a data de julgamento da Tomada de Contas Especial pelo Tribunal de Contas.

18. ORGANIZAÇÃO DOS TRABALHOS

Segundo a definição de Drucker (1994), o planejamento estratégico é um processo contínuo para a tomada de decisões atuais envolvendo riscos, visando mudanças futuras.

A comissão designada para realizar uma Tomada de Contas Especial deve sequencialmente, estipular os trabalhos a serem realizados em conformidade com as leis

que regem cada caso, objetivando seu cumprimento.

É importante comentar sobre a necessidade de conhecer previamente a entidade/programa, objeto e tudo o que for relativo à Tomada de Contas Especial.

A comissão deve coletar todas as informações possíveis referentes aos aspectos legais, de banco de dados, relatórios físicos no intuito de proporcionar a ampla compreensão sobre o ambiente em que está inserido o objeto da Tomada de Contas Especial. Os trabalhos de levantamento de informação prévia são, portanto um fator que subsidia o planejamento das atividades.

19. ANÁLISE DO RELATÓRIO DE TCE PELO CONTROLE INTERNO

O art. 5º das IN TCE nº 14/03, estabelece que o relatório do tomador das contas deve indicar de forma circunstanciada, as providências adotadas pela autoridade competente, inclusive quanto aos expedientes de cobrança de débito remetidos ao responsável ainda:

- I - ficha de qualificação do responsável, indicando:
 - a) nome;
 - b) CPF, CI;
 - c) endereço residencial, profissional e número de telefone;
 - d) cargo, função e matrícula, se servidor público;
- II - termo formalizado da avença, quando for o caso;
- III - demonstrativo financeiro de débito, indicando:
 - a) valor original;
 - b) origem e data da ocorrência;
 - c) parcelas recolhidas e respectivas datas de recolhimento, se for o caso;
- IV - Relatório do Tomador das contas, indicando, de forma circunstanciada, as providências adotadas pela autoridade competente, inclusive quanto aos expedientes de cobrança de débito remetidos ao responsável;
- V - relatório de gestão, se for o caso;
- VI - as demonstrações financeiras exigidas em lei, se for o caso;
- VII - demonstrativo do recebimento e aplicação de todos os recursos orçamentários e extra-orçamentários geridos direta ou indiretamente pela unidade ou entidade, se for o caso;
- VIII - Certificado de Auditoria emitido pelo órgão de Controle Interno competente, acompanhado do respectivo Relatório, que trará manifestação expressa acerca dos seguintes quesitos:
 - a) adequada apuração dos fatos, indicando a legislação, incluindo-se as normas ou regulamentos eventualmente infringidos;
 - b) correta identificação do responsável;
 - c) precisa quantificação do dano e das parcelas eventualmente recolhidas;
- IX - pronunciamento do secretário supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente;
- X - cópia do relatório da comissão de sindicância ou de inquérito, se for o caso;

- XI - cópia das notificações da cobrança expedidas ao responsável;
 - XII - outras peças que permitam ajuizamento acerca da responsabilidade ou não pelo prejuízo.
- Parágrafo único - A ausência de qualquer dos elementos indicados neste artigo ensejará a restituição do processo à origem para sua complementação.

20. PARECER DO ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO

No uso de suas atribuições, antes da emissão do Parecer do Órgão de Controle Interno (Certificado de Auditoria) ao examinar o relatório da comissão de Tomada de Contas Especial, o responsável pelo controle interno é incumbido de verificar a existência de falhas de natureza formal ou material e/ou irregularidades que dificultem ou impeçam a análise e a emissão de juízo de valor acerca dos fatos. Tal disposição é estabelecida no art. Art. 5, inciso VII da IN TCE 14/2003 que diz:

Art.5º Integrarão o processo de Tomada de Contas ou de Tomada de Contas Especial:

(...)

VIII - Certificado de Auditoria emitido pelo órgão de Controle Interno competente, acompanhado do respectivo Relatório, que trará manifestação expressa acerca dos seguintes quesitos:

- a) adequada apuração dos fatos, indicando a legislação, incluindo-se as normas ou regulamentos eventualmente infringidos;
- b) correta identificação do responsável;
- c) precisa quantificação do dano e das parcelas eventualmente recolhidas;

Assim, responsável pelo controle interno poderá reencaminhar os autos aos membros da comissão solicitando esclarecimentos e, se for o caso, anexação de outros documentos. Esse procedimento deriva do fato de que no inciso IV do art. 74 da Constituição Federal, diz que incumbe ao Sistema de Controle Interno de cada Poder "apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional".

Desta forma, a emissão do Parecer deriva do poder de autotutela da administração pública, sendo um dos meios de apoiar a assistência ao controle externo que é exercido pelos Tribunais de Contas e, principalmente, a de exercer a função do autocontrole administrativo.

Portanto o mencionado Parecer deve ser pautado no conhecimento técnico, apontando os indícios de irregularidades e de autoria, classificando o fato ensejador nos termos da lei, certificando a quantificação do dano constante dos autos, e manifestando-se independentemente da conclusão. É, também, essencial na apuração dos fatos e pois opina às contas pela regularidade, irregularidade ou regularidade com ressalvas em analogia à legislação dos tribunais.

21. MONTAGEM DO PROCESSO

Montagem do processo de TCE deve seguir o estabelecido no art. 5º da Instrução Normativa TCE n.º 14/03, em que o processo de TCE deve ser composto pelos seguintes documentos:

Art. 5º. Integração o processo de Tomada de Contas ou de Tomada de Contas Especial:

I - ficha de qualificação do responsável, indicando:

- a) nome;
- b) CPF, CI;
- c) endereço residencial, profissional e número de telefone;
- d) cargo, função e matrícula, se servidor público;

II - termo formalizado da avença, quando for o caso;

III - demonstrativo financeiro de débito, indicando:

- a) valor original;
 - b) origem e data da ocorrência;
 - c) parcelas recolhidas e respectivas datas de recolhimento, se for o caso;
- IV - Relatório do *Tomador* das contas, indicando, de forma circunstanciada, as providências adotadas pela autoridade competente, inclusive quanto aos expedientes de cobrança de débito remetidos ao responsável;

V - relatório de gestão, se for o caso;

VI - as demonstrações financeiras exigidas em lei, se for o caso;

VII - demonstrativo do recebimento e aplicação de todos os recursos orçamentários e extra-orçamentários geridos direta ou indiretamente pela unidade ou entidade, se for o caso;

VIII - Certificado de Auditoria emitido pelo órgão de Controle Interno competente, acompanhado do respectivo Relatório, que trará manifestação expressa acerca dos seguintes quesitos:

- a) adequada apuração dos fatos, indicando a legislação, incluindo-se as normas ou regulamentos eventualmente infringidos;

- b) correta identificação do responsável;
- c) precisa quantificação do dano e das parcelas eventualmente recolhidas;

IX - pronunciamento do secretário supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente;

X - cópia do relatório da comissão de sindicância ou de inquérito, se for o caso;

XI - cópia das notificações da cobrança expedidas ao responsável;

XII - outras peças que permitam ajuizamento acerca da responsabilidade ou não pelo prejuízo.

Parágrafo único - A ausência de qualquer dos elementos indicados neste artigo ensejará a restituição do processo à origem para sua complementação.

No que se refere ao inciso XII retro transcrito estas “outras peças” pode ser um inquérito administrativo ou uma ação judicial. De maneira geral devem-se apensar suas cópias autenticadas, nunca os originais e, quando for o caso juntar também o documento que demonstre a fase processual em que se encontra (art. 9º da IN/TCE n.º 14/03).

Esses procedimentos devem seguir a tramitação ordinária de forma independente, de maneira a cumprir o seu escopo. Vale salientar, que a responsabilidade apurada na TCE é civil, pois apurará prejuízo ao erário e apontará os envolvidos por atos ilícitos, nunca será uma responsabilidade de natureza meramente administrativa.

22. ENCAMINHAMENTO DO PROCESSO DE TCE E DA EXECUÇÃO DAS DECISÕES

O processo de TCE depois de conclusa a fase interna, deve ser encaminhado para julgamento aos Tribunais de Contas, no entanto, por meio de normas específicas é limitado o valor para envio. Assim, a legislação do Tribunal de Contas da União no art. 6º da Instrução Normativa n.º 71/2012 reza que a Tomada de Contas Especial é dispensada quando o valor do dano, atualizado monetariamente abaixo de R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil reais), outras hipóteses legais de não envio são:

- quando houver recolhimento do débito no âmbito interno;
- for apresentada e aprovada a prestação de contas;
- outra situação em que o débito seja descaracterizado.

Quanto ao valor débito, para efeito de envio e julgamento no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, o art. 1º da Instrução Normativa n.º 04/2006 estabelece uma menor valor, fixando-o à partir de R\$ 8.000,00, (oito mil reais) para envio. Ainda na fase interna, o processo de Tomada de Contas Especial estando conclusa pela comissão obedecerá o seguinte trâmite:

1) passará pelo Setor de Controle Interno da entidade onde foi originada para certificação das contas, onde o Chefe deste setor irá verificar se existiram pressupostos para a instauração com a demonstração do dano, identificação e citação do responsável e se os fatos foram descritos;

2) logo após, o processo é despachado pelo Setor de Controle Interno à autoridade competente para esta verificar as recomendações feitas pela comissão de Tomada de Contas Especial, caso concorde designará um prazo ao responsável que ocasionou o dano para cumprimento de sua decisão baseada nas referidas recomendações. Depois de expirado o prazo para o responsável pelo dano manifestar-se, em qualquer situação o processo deve ser remetido aos Tribunais de Contas da União ou do Estado para fins de julgamento.

O processo de Tomada de Contas Especial ao chegar ao Tribunal de Contas é examinado para verificar se está revestido de todas as formalidades de acordo com sua Instrução Normativa, caso não esteja será devolvido à origem para regularização de inconsistências. Finalizada esta etapa, é iniciada fase externa, ou seja, o julgamento do responsável que ocasionou o dano ao erário público, podendo o processo convergir aos seguintes tipos de julgamento:

Na esfera do Tribunal de Contas da União de acordo com o art. 16 da Lei n.º 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU) as contas serão julgadas da seguinte forma:

I - regulares, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão demonstrativos contábeis, bem como a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

II - regulares com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao erário, ou ainda quando o débito for liquidado tempestivamente e a boa-fé for reconhecida pelo Tribunal, desde que não tenham sido constatadas outras irregularidades nas contas; e

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) omissão no dever de prestar contas;
- b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico; e
- d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

Quando o Tribunal de Contas da União julgar irregulares as contas, poderá ocorrer, ainda a fixação da responsabilidade solidária do servidor público ou de terceiros, este último o processo será encaminhado ao Ministério Público da União para ajuizamento das ações cíveis e penais cabíveis.

O Tribunal de Contas da União poderá, também, de acordo com o arts. 20 e 21 de sua Lei Orgânica, considerar:

Art.20. As contas serão consideradas ilíquidáveis quando caso fortuito ou de força maior, comprovadamente alheio à vontade do responsável, tornar materialmente impossível o julgamento de mérito a que se refere o art. 16 desta Lei.

Art.21. O Tribunal ordenará o trancamento das contas que forem consideradas ilíquidáveis e o conseqüente arquivamento do processo.

§ 1º Dentro do prazo de cinco anos contados da publicação da decisão terminativa no Diário Oficial da União, o Tribunal poderá, à vista de novos elementos que considere suficientes, autorizar o desarquivamento do processo e determinar que se ultime a respectiva tomada ou prestação de contas.

§ 2º Transcorrido o prazo referido no parágrafo anterior sem que tenha havido nova decisão, as contas serão consideradas encerradas, com baixa na responsabilidade do administrador.

No Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, é estabelecido que:

Art. 37 - As contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos serão submetidas a julgamento do Tribunal sob a forma de processo de prestação de contas, tomada de contas ou tomada de contas especial.

Parágrafo único - Estão sujeitas à prestação de contas, tomadas de contas e tomadas de contas especial as pessoas indicadas nos incisos I a VIII do art. 5º da Lei Estadual n.º 1.284, de 17 de dezembro de 2001 e só por decisão do Tribunal de Contas do Estado podem ser liberadas dessa responsabilidade.

Apesar do estipulado no referido parágrafo, muitas vezes, paralelamente à Tomada de Contas Especial, a unidade concedente ou outros envolvidos promovem Ações Judiciais que tem relação direta com o objeto da apuração. Neste caso de acordo com Jorge Ulisses Jacoby Fernandes (1998, p.105):

"Mesmo considerando que o julgamento das contas é privativo dos Tribunais de Contas, é forçoso reconhecer que a TCE guarda relações com o processo judiciário e, portanto, pode ter o exame de mérito impedido por força de decisão judicial".

Os Tribunais de Contas Estaduais, geralmente, normatizam de modo análogo ao Tribunal de Contas da União. Ante essa premissa, no que tange o julgamento das contas, o Tribunal de Contas do Tocantins poderá julgar do mesmo modo que o TCU as contas como regulares, regulares com ressalva, irregulares ou ilíquidáveis (art. 74 do Regimento Interno), porem apenas nas contas com recursos dos cofres estaduais ou municipais. Assim, nos artigos seguintes a Lei Orgânica n.º 1.284, de 17 de dezembro de 2001, é mencionado que:

Art. 85. As contas serão julgadas:

I - regulares, quando expressarem de forma clara e objetiva:

- a) a exatidão dos demonstrativos contábeis;
- b) a legalidade dos atos, contratos, convênios ou instrumentos congêneres;
- c) a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

II - regulares com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano considerável ao erário;

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) omissão ou retardamento na prestação de contas, caracterizados pelo atraso no seu encaminhamento ao Tribunal por prazo superior a sessenta dias, ou pela obstrução ao livre exercício de inspeção ou auditoria ordinária ou extraordinária, ou, ainda, pela sonegação de processos, documentos, comprovantes ou/e livros de registro dos órgãos públicos, nos procedimentos de verificação em campo;
- b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma constitucional, legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico;
- d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos;
- e) ofensa aos princípios da eficiência e transparência da gestão fiscal responsável.

§ 1º O Tribunal poderá julgar irregulares as contas no caso de reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido ciência, feita em processo de tomada ou prestação de contas.

§ 2º Nas hipóteses do inciso III, alíneas c e d deste artigo, o Tribunal, ao julgar irregulares as contas, fixará a responsabilidade solidária:

- a) do agente público que praticou o ato irregular.
- b) do terceiro que, como contratante ou parte interessada na prática do mesmo ato, de qualquer modo haja concorrido para o cometimento do dano apurado.

§ 3º Verificada a ocorrência prevista no parágrafo anterior, o Tribunal providenciará a imediata remessa de cópia da documentação pertinente à Procuradoria Geral de Justiça, para ajuizamento das ações civis e penais cabíveis.

SUBSEÇÃO I

DAS CONTAS REGULARES

Art. 86. Quando julgar as contas regulares, o Tribunal dará quitação plena ao responsável.

SUBSEÇÃO II

DAS CONTAS REGULARES COM RESSALVA

Art. 87. Quando julgar as contas regulares com ressalva, o Tribunal dará quitação ao responsável e lhe determinará, ou a quem lhe haja sucedido, a adoção de medidas necessárias à correção das impropriedades ou faltas identificadas, de modo a prevenir a ocorrência de outras semelhantes.

SUBSEÇÃO III

DAS CONTAS IRREGULARES

Art. 88. Quando julgar as contas irregulares, havendo débito, o Tribunal condenará o responsável ao pagamento da dívida atualizada monetariamente, acrescida dos juros de mora devidos, aplicando-lhe ainda a multa prevista no art. 38 desta Lei, sendo o instrumento da decisão considerado título executivo hábil à respectiva ação de execução.

No caso do artigo retrotranscrito a multa prevista referente ao art. 38 consistirá em até 100% (cem por cento) do valor do dano causado ao erário público, porém, não havendo débito o Parágrafo único deste mesmo artigo menciona que:

Parágrafo único. Não havendo débito, mas comprovada qualquer das ocorrências previstas nas alíneas “a”, “b” e “e” do inciso III, do art. 85, o Tribunal aplicará ao responsável a multa prevista no inciso I do art. 39 desta Lei.

Ou seja, a multa será estabelecida mediante ato do Tribunal Pleno, periodicamente reeditado com vistas ao reajustamento dos seus valores (art. 39).

Além da referida multa, o responsável não poderá pleitear eleições:

Art. 153. (...), o Tribunal enviará ao Ministério Público Eleitoral, em tempo hábil, o nome dos responsáveis cujas contas houverem sido julgadas irregulares nos cinco anos imediatamente anteriores à realização de cada eleição.

O responsável cujas contas foram julgadas irregulares, não poderá em nenhuma hipótese assumir qualquer função pública, conforme alude o art. 41 da Lei n.º 1.284/01:

Art. 41. Sem prejuízo das sanções previstas no art. 37 e das penalidades administrativas aplicáveis pelas autoridades competentes, por irregularidades constatadas pelo Tribunal de Contas, sempre que este, por maioria absoluta de seus membros, considerar grave a infração cometida, o responsável ficará inabilitado, por um período que variará de cinco a oito anos, para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Estadual ou Municipal.

Com relação às contas iliquidáveis a Lei Orgânica do TCE-TO, estabelece que:

SUBSEÇÃO IV

DAS CONTAS ILIQUIDÁVEIS

Art. 89. As contas serão consideradas iliquidáveis quando caso fortuito ou de força maior, comprovadamente alheio à vontade do responsável, tornar impossível o julgamento de mérito a que se refere o art. 85 desta Lei.

Art. 90. O Tribunal ordenará o trancamento do processo cujas contas forem consideradas iliquidáveis, e o seu conseqüente arquivamento.

§ 1º O Tribunal, no prazo de até cinco anos contados da publicação da decisão terminativa no seu órgão oficial de imprensa ou no Diário Oficial do Estado, poderá, à vista de novos elementos que considerar suficientes, determinar o desarquivamento do processo para que se ultime a respectiva tomada ou prestação de contas.

§ 2º Transcorrido o prazo referido no parágrafo anterior sem que tenha havido nova decisão, o processo deverá ser extinto, emitindo-se ao responsável certidão de quitação, se requerida.

Na execução das decisões, ainda é estabelecido que:

Seção II

EXECUÇÃO DAS DECISÕES

Art. 91. A decisão definitiva será formalizada nos termos estabelecidos no Regimento Interno, por acórdão, cuja publicação no órgão oficial de imprensa do Tribunal ou no Diário Oficial do Estado constituirá:

I - no caso de contas regulares, certificado de quitação plena do responsável para com o erário;

II - no caso de contas regulares com ressalva, certificado de quitação com determinação, nos termos do art. 87 desta Lei;

III - no caso de contas irregulares:

a) obrigação de o responsável, no prazo estabelecido no Regimento Interno, comprovar perante o Tribunal que recolheu aos cofres públicos respectivos a quantia correspondente ao débito que lhe tiver sido imputado ou da multa cominada, na forma prevista nos arts. 88 e 38 desta Lei;

- b) título executivo bastante para a execução judicial da dívida decorrente do débito ou da multa, se não recolhidos no prazo, pelo responsável;
- c) fundamento para que a autoridade competente proceda à efetivação da sanção prevista no art. 41 desta Lei.

Além disso, no art. 71 do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins alterado pela Resolução Normativa TCE-TO N.º 002, de 12 de março de 2008, as decisões são conceituadas como preliminares, definitivas ou terminativas, senão vejamos:

Art. 71 - A decisão em processo de prestação ou tomada de contas e de tomada de contas especial pode ser preliminar, definitiva ou terminativa.

§ 1º. **Preliminar** é a decisão pela qual o Relator ou o Tribunal, antes de pronunciar-se quanto ao mérito das contas, resolve sobrestar o julgamento, ordenar a citação ou a audiência dos responsáveis ou interessados, rejeitar as alegações de defesa e fixar novo e improrrogável prazo para recolhimento do débito ou, ainda, determinar outras diligências necessárias ao saneamento do processo.

§ 2º - **Definitiva** é a decisão pela qual o Tribunal julga as contas regulares, regulares com ressalva, ou irregulares.

§ 3º. **Terminativa** é a decisão pela qual o Tribunal ordena o trancamento ou a extinção do processo, sem julgamento de mérito, por serem as contas consideradas ilíquidáveis, ou determina o seu arquivamento pela ausência de pressupostos de constituição e desenvolvimento válido e regular do processo, ou por racionalização administrativa e economia processual (...). Grifo nosso.

O art. 73 deste mesmo Regimento, também menciona sobre o julgamento quando da ocorrência da boa ou má-fé do gestor responsável, bem como quando houver constatação da ausência de pressupostos para realização da Tomada de Contas Especial, conforme segue:

Art. 73. Reconhecida pelo Tribunal a boa-fé, não havendo outra irregularidade grave nas contas e comprovado a liquidação tempestiva do débito atualizado monetariamente, o Tribunal julgará as contas regulares com ressalva.

§ 1º. Não reconhecida a boa-fé do responsável ou havendo outras irregularidades graves, o Tribunal proferirá, desde logo, o julgamento definitivo de mérito pela irregularidade das contas.

§ 5º. O Tribunal determinará o arquivamento do processo de prestação ou tomada de contas, mesmo especial, sem julgamento do mérito, quando verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, **Constituição da República do**. Brasília: Senado Federal, Sub-secretaria de Edições Técnicas, 2000.

_____, **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos “e balanços da União, dos Estados”, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Senado Federal, Sub-secretaria de Edições Técnicas, 2000.

_____, **Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília: Palácio do Planalto, 2010.

_____, **Lei n.º 8.429, de 02 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato,

cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Brasília: Palácio do Planalto, 2010.

_____, **Lei n.º 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2010.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, Municípios e ONG's**. São Paulo: Atlas, 2008.

AUDIBRA, **Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna – Estrutura Geral**, out, 2006.

BACEN – **Banco Central do Brasil. Auditoria e Controles**. Disponível em <http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/controles.pdf>. Acesso em 9 set. 2008.

CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. NBC T 12 – Da auditoria interna. Aprovado pela Resolução n.986/03. Brasília: 2003.

COCURULLO, Antonio, **Gestão de riscos corporativos: riscos alinhados com algumas ferramentas de gestão: um estudo de caso no setor de celulose e papel**. 3. ed. São Paulo: 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia**. 2. ed. – Brasília: CFC, 2005.

CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DO TOCANTINS, **Manual Técnico de Auditoria**. Palmas: CGE, 2005.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, **Manual de instruções sobre Tomada de Contas Especial**. Brasília: CGU, 2008.

CHIAVENATO, Idalberto - **Introdução à Teoria Geral da Administração**. Sétima edição, Totalmente Revista e Atualizada. 7ª edição - 2004. Editora Elsevier

CREPALDI, Silvio Aparecido. Revista Contábil & Empresarial Fiscolegis. **Contabilidade - Auditoria: Origem, evolução e desenvolvimento da auditoria**. Disponível em:

<<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=/detalhesDestaques.jsp&cod=8157>>. Acesso em: 25/09/2009.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado**. 3ª ed. São Paulo : Saraiva, 1997.

DRUCKER, P. **Introdução à Administração**. São Paulo: Pioneira, 1994.

EVIDÊNCIAS. Decisão Clínica. **Projeto de Pesquisa. (Parte VIII - Método Estatístico, Cálculo do Tamanho da Amostra)**. Disponível em: <http://www.decisaoclinica.com/planejamento/lv4_10.htm>. Acesso em: 13/09/2009.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de Contas Especial: Processo e Procedimento nos Tribunais de Contas e na Administração Pública**. 2. ed. Brasília, DF: Editora Brasília Jurídica, 1998.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini-aurélio: o dicionário da língua portuguesa**. 6. ed. Ver. Atual – Curitiba: positivo, 2006.

FERREIRA, Gilmar Mendes. **Manual de Redação Oficial da Presidência da República** – Brasília: Presidência da República, 1991.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 5º ed. São Paulo : Saraiva, 2000.

TÁCITO, Caio. **Temas de Direito Público: Estudo e Pareceres. Teoria e Prática do Desvio do Poder**. Rio de Janeiro : Renovar, 1997.

GALINDO, Carlos Diniz. **Tomada de Contas Especial – Teoria e Prática**. 1ª ed. Palmas; Alternativa, 2010.

_____, **Instrução Normativa - TCE-TO n.º 04/2006 DE 06 de dezembro de 2006**. Que fixa o valor a partir do qual a tomada de contas e a tomada de contas especial deverão ser imediatamente encaminhadas ao Tribunal de Contas. Palmas: TCE, 2010.

_____, **INSTRUÇÃO NORMATIVA – TCE-TO N. 14, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2003**. ESTABELECE NORMAS E PROCEDIMENTOS SOBRE TOMADA DE CONTAS E TOMADA DE CONTAS ESPECIAL. **PALMAS: TCE, 2010.**

_____, **INSTRUÇÃO NORMATIVA – TCU-TO N. 71/2012**. ESTABELECE NORMAS E PROCEDIMENTOS SOBRE TOMADA DE CONTAS E TOMADA DE CONTAS ESPECIAL: **BRASÍLIA. TCU, 2012.**

_____, **Lei n.º 1.284, de 17 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Palmas: TCE, 2010.

_____, **Resolução Normativa – TCE-TO n.º 002/2002**. Palmas, 04 de dezembro de 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Palmas: TCE, 2010.