

Matriz de risco, seletividade e materialidade: paradigmas qualitativos para a efetividade das Entidades de Fiscalização Superiores*

Licurgo Joseph Mourão de Oliveira¹
Gélzio Gonçalves Viana Filho²

Resumo: Este trabalho aponta para uma alternativa que visa ao equacionamento do problema dos elevados estoques de processos de prestações de contas nas EFS do Brasil, por meio da ferramenta de auditoria denominada matriz de risco. A utilização de uma matriz de risco irá nortear o gerenciamento dos riscos da entidade, como meio de garantir que o exercício do controle seja efetivo. A consolidação da matriz direcionará os esforços de fiscalização às matérias de maior relevância e aos jurisdicionados com maior movimentação de recursos públicos. Tal metodologia é indicada pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO.

Palavras-chave: Controle. Matriz de risco. Seletividade.

Abstract: This study points to an alternative which aims at solving the problem of large amounts of pending accounting cases at SAI in Brazil, by using the auditing tool called “risk matrix”. The use of this risk matrix will guide the management of risks inside the entity, so as to provide a means to safeguard the effectiveness of controlling actions. The consolidation of the risk matrix tool will direct inspection efforts towards more relevant issues and the administration which handle more public funds. This methodology is recommended by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO.

* Trabalho agraciado com o 1º lugar no XII Concurso Anual de Investigação “Omar Lynch”, em 2009, promovido pela Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades de Fiscalização Superiores – OLACEFS. O trabalho foi produzido com dados do projeto de otimização das ações referentes à análise e processamento das prestações de contas anuais, estabelecido na gestão do Conselheiro Wanderley Ávila por meio da Resolução TCEMG n. 04/2009.

¹ Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais; palestrante e conferencista; mestre em Direito Econômico; pós-graduado em Contabilidade Pública, Controladoria Governamental e em Direito Administrativo; bacharel em Direito e em Administração de Empresas; ex-advogado; ex-auditor das contas públicas; ex-auditor tributário; ex-professor da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, nas cadeiras de “Orçamento e Finanças Públicas” e “Contabilidade e Auditoria do Setor Público”; professor em cursos de capacitação e de Pós-graduação nas Universidades de Pernambuco – UPE, e Centro Integrado de Ensino superior da Amazônia – CIESA, nas áreas de Direito Administrativo, Financeiro e Econômico, Controle Externo, Responsabilidade Fiscal, Contabilidade Pública, Auditoria Governamental e Controle Gerencial; instrutor da Escola de Administração Fazendária – ESAF do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Escola de Contas Públicas; ex-membro do Instituto Transparência Brasil, associado à Transparency International América Latina y Caribe.

² Inspetor de Controle Externo do Tribunal de Contas de Minas Gerais e Perito Contábil; pós-graduado em Controle Externo da Gestão Pública Contemporânea pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais; bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG; Técnico em Contabilidade pelo Instituto Municipal de Administração e Ciências Contábeis de Belo Horizonte – IMACO; ex-contador de empresa líder no mercado nacional em *softwares* para área contábil e em *softwares* de gestão Enterprise Resource Planning – ERP; ex-sócio-gerente de empresa contábil prestadora de serviços a empresas de diversos segmentos, como indústrias, comércios, prestadoras de serviços, tecnológicas, fundações, associações, sindicatos e OSCIPs; ex-consultor empresarial, fiscal, tributário e em integração ERP de sistemas contábeis e administrativos.

Keywords: Control. Risk matrix. Selectivity.

1 Introdução

A República Federativa do Brasil³ é formada pelo ente federativo central, a União, e pelos demais entes federativos, quais sejam, 26 Estados, o Distrito Federal e cerca de 5.564 Municípios. São poderes estatais independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

O controle externo das contas públicas no Brasil está a cargo do Poder Legislativo, sendo esse controle exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas, que são Entidades de Fiscalização Superiores – EFS –, independentes e autônomas, às quais competem, nos termos do art. 71 da Constituição da República de 1988:

- apreciar as contas prestadas anualmente pelo chefe do Poder Executivo, mediante parecer prévio;
- 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, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário;
- apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;
- realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades públicas;
- fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social o Poder Público participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados entre os entes federados mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres;
- prestar as informações solicitadas pelo Poder Legislativo sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

³ BRASIL. *Constituição* (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 26/jul./2009.

- assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão ao Poder Legislativo;
- representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

A Carta Magna brasileira assegura aos membros dos Tribunais de Contas os mesmos direitos, garantias, impedimentos e prerrogativas dos membros do Poder Judiciário, ainda que tais EFS não se situem nesse e em nenhum dos demais Poderes, a exemplo do Ministério Público.

No Brasil há, atualmente, 34 Entidades de Fiscalização Superiores, sendo que, dos 26 Estados, 22 deles contam com um Tribunal de Contas que fiscaliza contas do Estado e de seus Municípios, outros 4 Estados possuem um Tribunal de Contas específico para as contas estaduais e outro específico para as contas municipais, o Distrito Federal possui um Tribunal de Contas para as contas distritais; dois únicos Municípios, Rio de Janeiro e São Paulo, possuem seu respectivo Tribunal de Contas, exclusivamente para a fiscalização de suas contas e, por fim, o Tribunal de Contas da União que fiscaliza as aplicações de recursos federais provenientes do governo central, a União.

Minas Gerais⁴ é um dos 26 Estados brasileiros, sendo um dos 22 que possui um único Tribunal de Contas para exercer o controle externo das contas do Estado e dos Municípios. O Estado é o quarto maior em extensão territorial, 586.528 km², semelhante à da França e está localizado na região sudeste do Brasil, tendo por limites, ao sul e sudoeste, o Estado de São Paulo, a oeste, o Estado de Mato Grosso do Sul, a noroeste, o Estado de Goiás, incluindo uma pequena divisa com o Distrito Federal, a leste, o Estado do Espírito Santo, a sudeste, o Estado do Rio de Janeiro e, a norte e nordeste, o Estado da Bahia. O Estado é o segundo mais populoso do Brasil, com mais de 19 milhões de habitantes, aferidos pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística-IBGE/2007.

Também é o maior Estado brasileiro em número de municípios, 853 no total. Sua capital é a cidade de Belo Horizonte, cuja região metropolitana é a terceira maior do Brasil, abrigando cerca de 5 milhões de habitantes. Quem nasce em Minas Gerais é denominado mineiro.

O terceiro maior Produto Interno Bruto – PIB do Brasil é de Minas Gerais, superado apenas pelos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro, embora, por um importante indicador de capacidade econômica, a arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais-ICMS, Minas venha superando o Estado do Rio de Janeiro na classificação nacional.

Minas é muito importante também sob o aspecto histórico; cidades erguidas durante o ciclo do ouro, no século XVIII, consolidaram a colonização do interior do país e estão espalhadas por todo o Estado. Alguns eventos marcantes da história brasileira, como a Inconfidência Mineira, a Revolução de 1930 e o Golpe Militar de 1964 foram arquitetados em Minas Gerais.

⁴ WIKIPÉDIA, enciclopédia livre. *Minas Gerais*. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Minas_Gerais>. Acesso em: 28/jun./2009.

No estudo de caso empreendido, a EFS mineira demonstrava um elevado estoque de processos de prestações de contas municipais que ainda não tinham sido objeto de análise inicial pelo órgão técnico.

Essa situação, comumente vivenciada pelas Entidades de Fiscalização Superiores do Brasil, é um paradigma negativo que precisa ser combatido de forma ousada e determinada, pois a demora nas análises das contas traz prejuízos irreversíveis para a efetividade do controle esperada pela sociedade que anseia por uma atuação mais eficaz por parte dos órgãos de controle. Ademais, a sensação de impunidade incentiva a disseminação da corrupção na administração pública, notadamente, se em razão da morosidade, ocorre a prescrição de eventual ação de responsabilização dos agentes causadores de danos ao erário por atos ilegais, ilegítimos ou antieconômicos.

O presente trabalho apresenta uma alternativa exitosa de solução para esse problema, fundamentada nas normas e princípios de Auditoria Contábil, a partir de dados amostrais e planilhas elaboradas com base na metodologia fundada nos conceitos de **matriz de risco**, assim entendida como uma ferramenta utilizada em procedimentos de controle interno, com o objetivo de diagnosticar a situação dos processos de contas municipais. Para isso, foram utilizados números levantados no sistema informatizado de apoio à gestão dos processos de contas, informações obtidas do órgão técnico responsável pelos procedimentos de auditoria e informações relativas às deliberações do órgão julgador da EFS no exercício de 2008.

O trabalho técnico apresenta os resultados de um **esforço concentrado, temporário e racional**, como meio de zerar o estoque de processos pendentes de instrução processual, utilizando-se para tanto da **otimização da análise**, tornando-a mais qualitativa quanto às ocorrências verificadas nos processos de julgamentos e emissões de pareceres prévios de contas municipais.

2 Justificativas

2.1 Em relação às Entidades de Fiscalização Superiores

Ultimamente, vem sendo divulgada à sociedade brasileira uma gama de publicidade negativa acerca dos trabalhos das Entidades de Fiscalização Superiores do Brasil, notadamente quanto à morosidade e pouca efetividade de suas decisões.

A falta de recursos humanos e de outros *insumos* na linha de produção do controle exercido impacta os resultados das EFS brasileiras, por mais competentes e eficientes que sejam os técnicos e julgadores envolvidos. Entretanto, tal aspecto estrutural não impede o estabelecimento de uma **agenda positiva** por parte das EFS, uma vez que há, a despeito de todas as dificuldades, importantes resultados a serem evidenciados, e procedimentos que podem ser otimizados, notadamente aqueles que dizem respeito à celeridade processual.

2.2 Em relação à sociedade

No que toca aos órgãos de controle incumbidos desse mister, o que a sociedade brasileira espera é uma maior efetividade. De nada adianta a apreciação de um processo depois de decorridos anos do acontecimento dos fatos sindicados, se os administradores públicos, eventualmente ímprobos, continuarem sendo reeleitos e/ou nomeados para funções estratégicas para as quais não mais deveriam estar habilitados. A atuação tempestiva dos órgãos de controle, principalmente se forem constatados atos que resultaram em prejuízo ao erário, evitaria a ocorrência de tais fatos.

Como resposta à sociedade, as entidades de fiscalização superiores devem demonstrar mais eficácia nas análises das contas dos administradores públicos, notadamente das municipais, em razão de seu elevado estoque, analisando-as tempestivamente, para alcançar, tanto quanto possível, o mandato ainda vigente.

3 Definição do problema

A EFS mineira possui cerca de 2.150 jurisdicionados que anualmente prestam contas municipais, sendo que, dessas, 853 são contas dos chefes do Poder Executivo municipal, sobre as quais o órgão de controle tem o dever de emitir parecer prévio em 360 dias, conforme disposto no *caput* do art. 42 da Lei Complementar 102/2008.⁵

Os 853 prefeitos dos municípios mineiros, conforme o art. 42, § 1º, da citada lei, têm 90 dias, a contar do encerramento do exercício, para apresentar as contas do município, sendo que, de acordo com os dados do sistema informatizado de apoio à gestão dos processos de contas, existem **2.670 processos de prestações de contas do Executivo municipal aguardando a análise inicial**, sendo 847 do exercício de 2008.

4 Hipótese

O levantamento estatístico procedido revelou, conforme se constata adiante, que **as contas mais recentes tiveram uma participação ínfima na quantidade de processos levados à apreciação em 2008**. Tal fato deveu-se ao extenso prazo de tramitação dos processos, desde a instrução inicial, passando pela abertura de vista, pelo reexame, com a manifestação do Ministério Público, até chegarem conclusos ao relator, de modo a serem levados à câmara de julgamento.

O relatório anual de atividades⁶ da EFS mineira demonstra que, no exercício de 2008, foram apreciados 1.061 processos de contas municipais pelas câmaras de julgamento. Dessa forma, os números mais recentes revelam que, para cada dois processos de contas anuais que dão entrada nesse órgão por ano, ocorria apenas uma deliberação (2.150 x 1.061) cujo tempo médio de tramitação girava em torno de 6.921 dias.

⁵ MINAS GERAIS. Lei Complementar n. 102 de 17 de janeiro de 2008. *Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Minas Gerais*. Publicada no *Diário Oficial de Minas Gerais* de 18/jan./ 2008.

⁶ TRIBUNAL DE CONTAS DE MINAS GERAIS. *Relatório de atividades anual de 2008*. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/img/PrestaContas/RELATORIOS/2008/RAA_2008.PDF>. Acesso em: 19/jul./ 2009.

Diante desse panorama de delonga da análise das contas mais recentes, constata-se também o atraso nas decisões interlocutórias dos relatores dos processos, como a abertura de vista aos interessados sobre as ocorrências contra eles apuradas e, dessa maneira, também se tornam difíceis os esclarecimentos pelos gestores ou a aplicação de penalidades aos responsáveis, frente às ocorrências apontadas, pois, diversas vezes, devido ao decurso do tempo, a citação postal revela-se frustrada por razões variadas, procedendo-se então à citação ou intimação pessoal ou via edital.

Essa situação, na grande maioria dos casos, pode resultar em não manifestação dos interessados, por meio da apresentação de defesa e/ou esclarecimentos sobre as ocorrências, prevalecendo os apontamentos do relatório técnico na sua quase totalidade, com riscos potenciais ao devido processo legal, em razão da posterior configuração, em processo judicial, do cerceamento de defesa, o que deságua na pouca efetividade das decisões das EFS.

Tal situação demonstraria um controle externo com pouca eficácia na sua missão institucional.

5 Objetivos

É objetivo do presente trabalho fixar uma matriz de risco para as EFS, sendo essa essencial para a verificação dos eventos que geram impactos negativos, positivos ou ambos, em sua efetividade.

5.1 Objetivos gerais

Os números levantados na EFS mineira – quase 50% dos processos apreciados em uma das câmaras de julgamento do órgão, no exercício de 2008 – demonstram uma **dispersão dos esforços de auditoria** empreendidos pelo controle externo, o que se constata diante da sempre crescente elevação do estoque, a despeito da evolução tecnológica, dos esforços dos servidores e das chefias imediatas e da alocação permanente de recursos materiais e humanos.

O objetivo geral é a propositura de procedimentos de auditoria otimizados para a instrução inicial dos processos de contas municipais de forma a responsabilizar tempestivamente eventuais administradores públicos ímprobos. Nesse sentido, implica a concentração de esforços **nas matérias que influenciam a formação do juízo dos relatores dos processos, gerando, por sua relevância e materialidade, maiores repercussões ao se considerar as contas regulares ou não**, ou seja, as que resultam na emissão dos pareceres prévios pela rejeição e nas que resultam no julgamento das contas pela irregularidade.

Entretanto, insta salientar que as matérias que frequentemente redundam em simples recomendações ou ensejam a realização de inspeções posteriores para melhor instrução processual não serão ignoradas, devendo ser abordadas em momento processual posterior. Ou seja, a abordagem qualitativa não relegará elementos importantes, embora irrelevantes, em alguns casos, para a formação de juízo de valor por parte dos relatores dos processos. Ao contrário, propiciará uma visão direcionada para aqueles fatos materialmente mais relevantes.

Ressalte-se que essa análise qualitativa, calcada nas normas gerais de auditoria pública da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – Intosai,⁷ é tecnicamente admitida, segundo a normatização estabelecida, *verbis*:

14. Os postulados básicos de auditoria estipulam que: A EFS deve usar sua própria capacidade de julgamento nas diversas situações que se apresentem no exercício de sua função fiscalizadora. 15. As informações comprobatórias desempenham um papel importante na decisão do auditor quanto à seleção das questões e áreas a serem auditadas, assim como quanto à natureza, cronograma e extensão dos exames e procedimentos de auditoria (grifos nossos).

5.2 Objetivos específicos

O objetivo específico é propiciar, com a otimização empreendida, **a redução em 50% do tempo médio necessário para a emissão de parecer prévio e de julgamento de contas, alcançando o prazo legal máximo de 360 dias**, aí incluídos a instrução inicial (60 dias) e as diversas etapas processuais até a emissão do parecer prévio ou julgamento das contas do gestor (300 dias).

6 Metodologia de investigação utilizada

6.1 Metodologia de abordagem empregada

O método de abordagem dedutivo utilizado, baseado em amostragem estatística procedida, revelou-se eficaz no planejamento das ações, devendo ser ampliado e estendido às demais naturezas de processos e não somente às prestações de contas dos chefes do Poder Executivo municipal. As ocorrências registradas na amostragem de 419 processos de contas municipais apreciados pela câmara de julgamento do órgão pesquisado em 2008 evidenciaram três modalidades de contas, ou seja, os pareceres prévios das contas dos prefeitos, os julgamentos das contas dos gestores das Câmaras Municipais e os julgamentos das contas dos gestores das entidades da Administração Indireta Municipal, uma vez que a análise inicial é feita respectivamente pelos órgãos técnicos distintos, dessa forma, a análise foi dividida para essas três categorias de contas.

6.2 Metodologia de procedimento empregada

O método de procedimento utilizado foi o estudo de caso, o qual corresponde à observação de determinadas organizações, instituições, indivíduos, entre outros, com o objetivo de obter generalizações e conclusões a partir do segmento pesquisado.

O estudo de caso envolveu 419 processos de prestação de contas municipais, apreciados por uma das câmaras de julgamento da EFS mineira em 2008, cujos resultados são expostos no item 9 do presente trabalho.

⁷ ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – Intosai. *Normas de Auditoria do Intosai*. Tradução do Tribunal de Contas da União 1. ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

7 Alcance

Como pôde ser percebido do estudo de caso levantado, o atual alcance do trabalho de auditoria precisa ser otimizado. A grande maioria das ocorrências são erros formais, cujas consequências são recomendações do órgão de controle externo pesquisado para que os gestores atuais procedam de forma diferente das administrações passadas. Com relação a essas ocorrências, uma vez que se revestem de um caráter geral, **o órgão de controle poderia proceder a recomendações a qualquer tempo, até mesmo antes de se analisar as prestações de contas**, pois, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF brasileiro, as recomendações dos Tribunais de Contas não possuem caráter impositivo. Eis a decisão do STF, em mandado de segurança⁸ impetrado pelo Incra:

MANDADO DE SEGURANÇA – ATO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – SIMPLES RECOMENDAÇÃO – ILEGITIMIDADE PASSIVA – PRECEDENTES. 1. Eis as informações prestadas pelo Gabinete: Trata-se de mandado de segurança impetrado pelo INCRA contra ato do ÓRGÃO DE CONTROLE EXTERNO da União que recomendou à autarquia federal, no item 9.4.2 do Acórdão n. 1.660/2006, a alteração dos procedimentos de desapropriação de imóveis rurais para fins de reforma agrária, no sentido de que a publicação do decreto presidencial só aconteça após a expedição da licença ambiental prévia relativa ao projeto de assentamento. O julgamento ocorreu em 13.6.2006 (folha 1441 do apenso 7) e o presidente do INCRA alega ter sido notificado da decisão em 24.11.2006 (folha 1446 do apenso 7). No dia 29.12.2006 publicou-se a Resolução CONAMA n. 387/06, alterando a regra anterior, da Resolução CONAMA n. 289/01. Formulou-se recurso, sem efeito suspensivo, ante a superveniência da mudança normativa. Sustenta violação ao direito líquido e certo contido no artigo 225, § 1º, inciso IV, da Constituição da República, no inciso IV do artigo 9º e artigo 10º da Lei n. 6.938/1981, nos artigos 55 a 72 da Lei n. 4.504/1964, e nas Resoluções CONAMA n. 289/01 e n. 387/2006. Assevera que o ato inviabiliza a continuidade da reforma agrária no país, tendo em conta apenas ser permitida a entrada no imóvel de técnicos do INCRA, para a inspeção ambiental, após a publicação do Decreto do Presidente e que alguns Estados não efetuam o licenciamento ambiental enquanto o decreto não assevera que o ato inviabiliza a continuidade da reforma agrária no país, tendo em conta apenas ser permitida a entrada no imóvel de técnicos do INCRA, para a inspeção ambiental, após a publicação do Decreto do Presidente e que alguns Estados não efetuam o licenciamento ambiental enquanto o decreto não for publicado. Alfim, requer a concessão de liminar para suspender o ato. 2. Os precedentes desta Corte são no sentido da inadequação do mandado de segurança contra ato do ÓRGÃO DE CONTROLE EXTERNO da União que não possua caráter impositivo – Mandado de Segurança n. 21.683-2/RJ, relatado pelo ministro Moreira Alves, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 16 de dezembro de 1994, e Mandados de Segurança n. 21.462-7/DF e 21.519-4/PR, para cujos acórdãos foi designado redator o ministro Moreira Alves, os quais foram publicados, respectivamente, no Diário da Justiça de 29 de abril de 1994 e 29 de agosto de 1997. 3. Ante o quadro, nego seguimento ao pedido formulado. 4. Publiquem. Brasília, 2 de maio de 2007. Ministro MARCO AURÉLIO Relator (grifos nossos).

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 26.503. Relator: Ministro Marco Aurélio.

A recomendação a todos os jurisdicionados acerca das ocorrências mais frequentes **pode reduzir também essas ocorrências nas futuras prestações de contas** e facilitar os trabalhos a cargo do órgão de controle externo.

Os levantamentos desse trabalho mostram que, além das recomendações decorrentes das ressalvas às prestações de contas municipais, **várias ocorrências não puderam ser tipificadas nos processos de prestações de contas, em razão da insuficiente instrução processual**. Para a efetividade do controle externo da Entidade de Fiscalização Superior, tais ocorrências teriam que ser verificadas *in loco*, **em um momento mais oportuno**.

Outras ressalvas demonstram que determinadas ocorrências não deveriam ser tratadas nos processos de emissão de parecer prévio, uma vez que corresponderiam a matérias sujeitas ao julgamento por parte do órgão de controle externo, embora, ressalte-se que **atos de gestão do prefeito, sujeitos a julgamento, enquanto ordenador de despesas, podem influenciar a formação de juízo quanto ao parecer prévio a ser emitido**.

Para maior otimização dos trabalhos, e uma análise mais qualitativa e tempestiva, algumas matérias, de acordo com a técnica de auditoria já exposta, deveriam ser excluídas das amostras relativas aos processos de prestações de contas em estoque, quais sejam:

1. aquelas que sempre acarretam recomendações por parte do órgão de controle;
2. as que devam ser verificadas *in loco*;
3. e as matérias que sujeitam o julgamento do prefeito, enquanto ordenador de despesas, que estão inseridas nos relatórios técnicos de processos sobre os quais o órgão de controle apenas emite parecer prévio.

Dessa maneira, os técnicos de auditoria da EFS mineira responsáveis pelas análises das contas procederiam a um exame otimizado mais qualitativo, abrangendo, então, as verificações expostas a seguir, diminuindo seu alcance, embora incrementando, sobremaneira, a qualidade da análise.

7.1 Para emissão de parecer prévio

De acordo com as decisões do órgão pesquisado em 2008, com relação às matérias mais frequentes e que influenciam na formação do juízo para a emissão do parecer prévio das contas dos chefes dos Poderes Executivos municipais, ficou estabelecida a seguinte delimitação para análise prioritária pelo órgão técnico:

1. abertura de créditos adicionais sem cobertura legal – art. 42 da Lei 4.320/64;
2. repasse para a Câmara Municipal sem observar o limite estabelecido no art. 29-A da CR/88;
3. falta de aplicação do mínimo na saúde – art. 77 dos ADCT;

4. não aplicação do mínimo na manutenção e desenvolvimento do ensino – art. 212 da CR/88.

7.2 Para julgamento das contas dos gestores de Câmaras

Conforme revelou a amostra, as matérias mais frequentes e influidoras na formação do juízo para o julgamento das contas anuais dos gestores das Câmaras Municipais devem ser delimitadas para análise pelo órgão técnico na seguinte ordem de prioridade:

1. recebimento a maior pelos vereadores – inciso VI do art. 29 e §§ 6º e 7º do art. 57 da CF/88;
2. diferença nas contas em relação aos demonstrativos anteriores que geraram prejuízo ao erário;
3. despesa com publicidade desacompanhada da matéria veiculada.

7.3 Para julgamento das contas dos gestores das entidades das administrações indiretas municipais

As matérias mais frequentes e influidoras na formação do juízo para o julgamento das contas anuais dos gestores das entidades das administrações indiretas municipais, devem ser delimitadas para análise pelo órgão técnico na seguinte ordem de prioridade:

1. abertura de créditos adicionais sem cobertura legal pelo prefeito, o que enseja despesas sem cobertura legal por parte da entidade – art. 42 da Lei 4.320/64;
2. diferenças em contas, em relação aos demonstrativos anteriores, que geraram prejuízo ao erário;
3. depósitos em instituições financeiras não oficiais – § 3º do art. 164 da Constituição da República e art. 43 da LC n. 101/2000;
4. empréstimos concedidos com recursos previdenciários – art. 43, § 2º, II, LC n. 101/2000.

8 Fundamentação teórica

Uma ferramenta adequada à persecução dos objetivos de qualquer entidade é, nada mais nada menos, que o **controle interno**, definido assim pela Intosai:⁹

Controle interno é um processo integrado, efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos

⁹ ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES. *Diretrizes para as normas de controle interno do setor público*. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007, p. 19.

gerais serão alcançados:

- *execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;*
- *cumprimento das obrigações de accountability;*
- *cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;*
- *salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.*

O controle interno é um processo integrado e dinâmico que se adapta continuamente às mudanças enfrentadas pela organização. A direção e o corpo de funcionários, de todos os níveis, devem estar envolvidos nesse processo, para enfrentar os riscos e oferecer razoável segurança do alcance da missão institucional e dos objetivos gerais.

Uma vez que se encontram inseridos na estrutura da Administração Pública, ainda que não se situem em nenhum dos três Poderes dos entes federados, as EFS brasileiras necessitam também manter um sistema de controle interno para assegurar que seus objetivos serão atingidos. Dessa maneira, para alcançar os seus fins institucionais, que nesse caso é o exercício da fiscalização das contas públicas, as EFS devem se valer dos trabalhos realizados pelos sistemas de controles internos de seus jurisdicionados e também de seus próprios sistemas de controle interno como uma ferramenta para minimizar os riscos de sua atuação e atingir, de forma mais eficiente, seus objetivos institucionais.

A matriz de risco é uma das ferramentas utilizadas pelos controles internos das corporações e consagrada no gerenciamento desses riscos. Sua aplicabilidade foi mais bem difundida pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*.¹⁰ O Instituto dos Auditores Internos do Brasil – Audibra é ligado ao COSO,¹¹ através do *Institute of Internal Auditors*, tendo desenvolvido em conjunto com a *Pricewaterhouse Coopers*, empresa de auditoria e assessoria empresarial, uma ferramenta de gerenciamento e avaliação dos próprios riscos, cujo delineamento foi exposto em 2002, denominada *Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada*.

A referida obra assevera que o período de desenvolvimento da ferramenta de gerenciamento de riscos foi marcado por escândalos e quebras de negócios de grande repercussão, o que gerou prejuízos de grande monta a investidores, empregados e outras partes interessadas. Em consequência, houve reclamos por melhorias nos processos de governança corporativa e de gerenciamento de riscos, mediante a edição de novas leis, de regulamentos e de padrões a serem seguidos. Dentre as repercussões, destaca-se o ato *Sarbanes-Oxley*, de 2002, nos Estados Unidos, que inspirou outros países a promulgarem legislações semelhantes. De acordo com o COSO, essas legislações ampliam a exigência de que as companhias abertas mantenham sistemas de controle interno, demandem a certificação da administração e contratem os serviços de

¹⁰ COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Gerenciamento de Riscos Corporativos – estrutura integrada*. Disponível em: <http://www.coso.org/documenst/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 28/jun./2009.

¹¹ O COSO é uma organização privada criada nos EUA em 1985 para prevenir e evitar fraudes nas demonstrações contábeis das empresas. A organização é formada por representantes da *American Accounting Association*, *American Institute of Certified Public Accountants*, *Financial Executives International*, *Institute of Managements Accountants* e pelo *Institute of Internal Auditors*.

auditores independentes para atestar a eficácia dos referidos sistemas.

Para um bom gerenciamento de riscos corporativos, o COSO¹² assim orienta:

A premissa inerente ao gerenciamento de riscos corporativos é que toda organização existe para gerar valor às partes interessadas. Todas as organizações enfrentam incertezas, e o desafio de seus administradores é determinar até que ponto aceitar essa incerteza, assim como definir como essa incerteza pode interferir no esforço para gerar valor às partes interessadas. Incertezas representam riscos e oportunidades, com potencial para destruir ou agregar valor. O gerenciamento de riscos corporativos possibilita aos administradores tratar com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor (...) O valor é maximizado quando a organização estabelece estratégias e objetivos para alcançar o equilíbrio ideal entre as metas de crescimento e de retorno de investimentos e os riscos a elas associados, e para explorar os seus recursos com eficácia e eficiência na busca dos objetivos da organização (...) O gerenciamento de riscos corporativos contribui para assegurar comunicação eficaz e o cumprimento de leis e regulamentos, bem como evitar danos à reputação da organização e suas consequências. Em suma, o gerenciamento de riscos corporativos ajuda a organização a atingir seus objetivos e a evitar os perigos e surpresas em seu percurso (grifos nossos).

De acordo com o COSO, o gerenciamento dos riscos corporativos passa pelos oito componentes básicos a seguir: a) avaliar o ambiente de controle; b) traçar os objetivos; c) identificar os eventos; d) avaliar os riscos; e) observar a resposta e o tratamento aos riscos; f) controlar; g) informar e comunicar; h) monitorar.

Por fim, o COSO orienta que esses oito componentes de análise de risco devem ser observados sob uma ótica tridimensional, relacionando entre si, de um lado e de outro, os objetivos da organização e, por fim, integrando também as suas diversas unidades.

Esses componentes, adaptados à realidade das EFS são fundamentais para que seus controles internos possam contribuir para uma maior celeridade na análise de processos de contas municipais.

Uma vez avaliadas e selecionadas as matérias às quais será dada a prioridade, é preciso criar mecanismos para garantir que a análise não fuja do foco principal, isto é, das matérias mais relevantes na formação do juízo que ensejarão parecer prévio pela rejeição das contas dos chefes do Poder Executivo municipal ou julgamento das contas dos gestores municipais pela irregularidade. Dessa forma é necessário programar a auditoria.

¹² COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *op. cit.*, p. 3.

A necessidade de padronização da análise implica a busca do registro dos procedimentos realizados e o acompanhamento da qualidade da auditoria. Sendo assim, necessário é adotar um instrumento no qual todos os serviços efetuados sejam registrados. Com isso, não só se ganharia um modo de medir as diferenças técnicas das equipes como se teria um instrumento que permitiria a troca de experiência entre vários técnicos, de forma otimizada.

Assim, a função primária dos programas não é, como se pode pensar, instruir o técnico para a execução dos serviços – embora servindo como troca de informações, possibilite alguém se deparar com algo que jamais fez e passe a fazê-lo –, mas sim guiá-lo, uma vez que é permitido a todos trabalharem da forma que planejarem. No entanto, para cada procedimento previsto no programa, e não utilizado, deve ser evidenciado o motivo da não aplicação, assim como deve ser anotado todo e qualquer procedimento adotado que não se encontre previsto no programa.

De acordo com Araújo,¹³ programa de auditoria é o instrumento que fornece ao auditor que irá executar os trabalhos os passos específicos a serem seguidos de acordo com o planejamento efetuado. Deve ser elaborado de forma abrangente sem, contudo, limitar a criatividade, devendo ainda serem definidos os objetivos, a abrangência adotada e os procedimentos a serem seguidos.

O programa de auditoria se constitui, pois, de uma documentação que informa, orienta e disciplina o trabalho a ser executado, tornando o trabalho racional, **dirigido aos aspectos mais importantes, previamente definidos**. A supervisão e execução dos trabalhos deve ser calcada nos elementos nele lançados, tanto na fase de preparação quanto na de aplicação.

Os programas de auditoria objetivam portanto:

a) orientar a aplicação dos procedimentos; b) registrar os trabalhos de auditoria, evitando a omissão na aplicação de algum procedimento; c) ordenar sistematicamente as técnicas a serem aplicadas; d) evidenciar quem realizou os testes; e) evidenciar quem revisou os trabalhos; f) uniformizar procedimentos; g) racionalizar a execução do serviço, ou seja, estabelecer uma rotina de trabalho econômica e eficiente, direcionando o auditor para aspectos mais importantes, com economia de tempo; h) evitar a omissão de procedimentos necessários; i) servir de histórico do trabalho efetuado e de orientação para as futuras auditorias a serem realizadas na própria entidade, bem como auxiliar a equipe de auditoria a se familiarizar com a natureza do trabalho desenvolvido anteriormente; j) facilitar a revisão dos trabalhos; k) assegurar a adesão aos princípios e normas de auditoria e contabilidade; l) organizar a execução do trabalho, dividindo-o de acordo com as circunstâncias; m) documentar o alcance da auditoria.

Os programas de auditoria dividem-se em três tipos básicos:

a) **checking list**: baseado em auditorias conhecidas, apresenta objetividade na aplicação e não detalha o exame a ser executado;

¹³ ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à auditoria*: breves apontamentos de aula – aplicáveis à área governamental e aos programas de concursos públicos. Salvador, 1998, p. 180.

b) programa detalhado: procedimentos passo a passo, permitindo detalhamento e aplicação racional;

c) programa consolidado: visa à verificação do cumprimento dos limites de despesas previstos na legislação vigente – Constituição Federal, Lei de Responsabilidade Fiscal, normas do órgão de controle, leis federais etc.

De acordo com a otimização pretendida, os Programas de Auditoria a serem desenvolvidos deverão trazer a estruturação que abaixo se demonstra:

a) nos **objetivos**, encontramos a razão pela qual vamos proceder aos testes de auditoria, bem como o direcionamento dos procedimentos a serem adotados.

b) nos **procedimentos de auditoria**, estão os mecanismos utilizados pelo auditor para obtenção de evidências ou provas de auditoria. Representam o conjunto de técnicas ou métodos que permitem ao auditor obter elementos probatórios, de forma suficiente e adequada para fundamentar seus comentários quando da elaboração de seu relatório.

A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada por meio de **exames, provas seletivas, testes e amostragens em razão da complexidade e volume das operações de cada entidade auditada**, cabendo ao auditor e/ou técnico, com base nos elementos de que dispuser, determinar a extensão dos testes.

Toda prova obtida pelo auditor, em fase da aplicação dos procedimentos de auditoria, deve ser evidenciada. Essa evidenciação, segundo Araújo,¹⁴ pode ser física, documental, testemunhal ou analítica.

O auditor deve atentar para o fato de que o processo de obtenção de evidências em uma auditoria integrada é bastante complexo, o que dificulta, algumas vezes, a identificação das áreas problemáticas e críticas da entidade auditada, sendo necessárias neste momento perspicácia, experiência e determinação do auditor.

No programa de auditoria, que é uma sugestão para a otimização dos trabalhos, devem ser consideradas as ocorrências mais frequentes e de maior impacto que foram apontadas pelos órgãos técnicos nas contas municipais.

Não sendo notadamente acadêmico o fundamento da presente proposta, demonstrar-se-á brevemente que seu quadro conceitual teórico apóia-se no princípio da eficiência da administração pública, nas técnicas de auditoria governamental e nos fundamentos da administração gerencial, cujo foco principal é o resultado, de forma a racionalizar e dar celeridade aos trabalhos de análise processual e responsabilizar tempestivamente os gestores que incorreram em atos que geraram danos ao erário.

¹⁴ ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *op. cit.*, p. 179-180.

Com base ainda nas obras relacionadas ao objeto deste estudo, explicitadas no final do presente relatório, verificamos que, ao longo da história, a noção de Estado modificou-se, trazendo reflexos para o Direito Administrativo brasileiro, ramo do Direito que trata das relações jurídicas estabelecidas com o Estado.

O Direito Administrativo ainda considera a administração pública um bloco monolítico, hierarquizado, unitário, coerente, e sem relações horizontais internas de poder e de mútua influência. Diogo de Figueiredo Moreira Neto¹⁵ elucida a questão:

Em vez de recusar validade jurídica aos novos instrumentos conceituais da nova gerência pública, da nova governança – ou a qualquer instrumento alternativo aos da burocracia clássica weberiana, inspirada na divisão e organização científica do trabalho de Taylor e Ford – faz-se mister que o direito administrativo se empenhe no diálogo, uma vez que pretenda comunicar às necessidades de eficiência as de controle. Compreender a administração pública como ela realmente funciona não significa legitimar patologias. Trata-se simplesmente de saber como ela pode ser; e desenvolver instrumentos jurídicos que possam aproveitar suas características intrínsecas da melhor maneira possível. Princípios políticos como o da subsidiariedade, cujos desdobramentos sobre o pacto federativo têm tido pouca consideração dos administradores apesar do alcance que poderiam ter para a análise das questões concernentes à desconcentração e às relações entre a administração direta e indireta. Princípios como o da participação popular na administração e prestação de serviços públicos, da coordenação entre Estado e sociedade civil, encontram-se incipientemente tratados do ponto de vista jurídico, além de pouca profundidade (grifos nossos).

As discussões acerca da implantação da chamada administração gerencial nos levam forçosamente a reconhecer a necessidade da evolução estatal brasileira, assim:

A evolução do Estado – clássico ao neoliberal – concretiza-se na afirmação dos direitos fundamentais individuais, coletivos e difusos na política governamental contemporânea. A administração pública atual caminha no sentido da participação democrática frente ao autoritarismo estatal, em busca da maior valorização humana e contribuição na atuação do Estado. Contudo, a ideia de um novo modelo estatal tem afligido a sociedade e o governo brasileiro frente às mutações institucionais instauradas com a nova ordem mundial que fomentam a reforma do Estado.

Debruçando-se sobre o conceito em tela, trazemos a colação o entendimento de Di Pietro que assinala: A expressão Reforma do Estado designa a tendência, hoje praticamente universal, de reformar o aparelhamento do Estado, em

¹⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações no Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

especial, o aparelhamento administrativo, representado pela Administração Pública em sentido amplo, abrangendo todos os órgãos, dos três Poderes, que exercem a função administrativa, bem como as entidades da Administração indireta. No Brasil, os objetivos da reforma ficaram expressos no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, elaborado pelo Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado – MARE – e aprovado em 21-9-95 pela Câmara da Reforma do Estado, composta pelos ministros da Administração e Reforma do Estado, do Trabalho, da Fazenda e do Planejamento e Orçamento, e pelo ministro chefe do Estado-Maior das Forças Armadas. Faz-se ali uma distinção entre Reforma do Estado e Reforma do Aparelho do Estado. A primeira “é um projeto amplo que diz respeito às várias áreas do governo e, ainda, ao conjunto da sociedade brasileira”, enquanto a segunda “tem um escopo mais restrito: está orientada para tornar a administração pública mais eficiente e mais voltada para a cidadania”; é nesse segundo sentido que o assunto é tratado no Plano. E fica expresso que o Plano Diretor focaliza sua atenção na Administração Pública federal, mas muitas de suas diretrizes e propostas podem também ser aplicadas no nível estadual e municipal.

Com o advento do governo de Fernando Henrique Cardoso, em 1995, e com a crise fiscal e social do Estado, editou-se a Emenda Constitucional n. 19, de 04 de junho de 1998, visando à implantação do modelo gerencial na Administração Pública brasileira. A emenda, entre outros, modificou o art. 37, § 8º, da Carta Magna, tendo como objetivo primordial a eficiência da atividade pública, no sentido da produtividade e qualidade, visando maior participação popular e melhor resultado da atuação administrativa¹⁶ (grifos nossos).

O modelo de administração gerencial representa mudanças institucionais, concomitantes ao surgimento de novas formas organizacionais, dotadas de um controle externo realizado pela sociedade e Poder Estatal em prol da eficiência dos serviços públicos.

A redefinição do papel estatal constituiu-se como medida primordial nos países ocidentais e orientais, levando-se em consideração as mudanças já desenvolvidas em boa parte do mundo, que viabilizaram a reforma administrativa e a implantação de um modelo antagônico ao burocrático, inspirado na gestão das empresas privadas. O modelo gerencial de administração formula uma atuação mais eficiente do Estado, tendo em vista a produção de resultados participativos à ação do cidadão na Administração Pública, entretanto:

(...) o modelo gerencial não é por todos aceito, pois há quem o ataque frontalmente, através da contestação de suas características e linhas delimitantes. André Borges de Carvalho, por exemplo, revela o paradoxo encontrado neste modelo flexibilizado, ao mesmo tempo, assegurador dos bens e serviços públicos, para quem a verdadeira intenção da reforma é seguir aos mandamentos do Banco Mundial (referidos no relatório World Development Report de 1997). A

¹⁶ MOURÃO DE OLIVEIRA, L. J. Prolegômenos da Atividade Regulatória Brasileira. *Revista Prim@ Facie* (UFPA). Ano 3, 2005, p.131-132.

*reforma do aparelho do Estado brasileiro – em destaque – tem ligação direta com os interesses estrangeiros, que visam à abertura da economia e da política, juntamente, a um novo institucionalismo (Estado mínimo), como forma de continuidade da influência nos países em desenvolvimento.*¹⁷

Como afirma Carvalho,¹⁸ a Emenda Constitucional n. 19/98 introduziu o novo modelo administrativo de gestão. Consoante os preceitos reformistas, a liberdade maior dada ao administrador em face das mudanças constitucionais **possibilitou a atuação de acordo com as necessidades do interesse público, livre da rigidez burocrática** – protetora dos servidores ineficientes e até improdutivo – permitindo-se, por exemplo, colocar em disponibilidade ou demitir por alguns dos motivos explicitados.

Uma vez que a reforma gerencial tem aproximado o modelo de gestão das organizações públicas do modelo de governança corporativa aplicado em empreendimentos privados, nota-se uma mudança de cultura ascendente no cenário nacional, evidenciada na figura dos cidadãos-clientes, que pugnam pela preservação de seus interesses, através da transparência, responsabilização e prestação de contas pela administração pública, sintetizados no termo *accountability*.

O termo governança surgiu na década de 90 na Europa e nos Estados Unidos e culminou com a publicação da Lei *Sarbanes-Oxley*, em 2002, depois de ficar constatado que as fraudes contábeis não eram práticas incomuns das empresas norte-americanas. A norma ampliou a exigência dos controles internos para tais entidades, como forma de assegurar que os objetivos das empresas, bem como os interesses dos investidores, fossem preservados.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC¹⁹ assim define a expressão governança corporativa:

o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua longevidade (grifos nossos).

Podemos concluir que a busca da eficiência dos serviços da administração pública, de acordo com as teorias que embasam a reforma gerencial do Estado, dependerá da **flexibilização das regras, da seletividade das ações** em conformidade com o interesse público, da **racionalização, otimização das atividades de auditoria** a serem empreendidas, da **responsabilização e avaliação** dos trabalhos técnicos envolvidos e do gerenciamento dos riscos corporativos, como um meio de garantir que os objetivos sejam atingidos.

¹⁷ MOURÃO DE OLIVEIRA, L. J. *op. cit.*, p.133.

¹⁸ CARVALHO, André Borges de. *As vicissitudes da reforma gerencial no Brasil: uma abordagem analítica. Revista Jurídica Administração Municipal*. Salvador: Jurídica, n. 2, fev./1999, p. 08.

¹⁹ INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Governança Corporativa*. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/Secao.aspx?CodSecao=17>>. Acesso em: 02/jul./2009.

Por sua vez, as Entidades de Fiscalização Superiores não fogem a essa retórica, pois devem primar para que o interesse coletivo seja preservado, avaliando o custo/benefício da atividade do controle das contas públicas.

Nesse mesmo sentido, ensina o professor Jacoby Fernandes:²⁰

A atividade-fim, voltada para inspeções e auditorias, deve obedecer aos princípios pertinentes ao controle, quais sejam: da segregação de funções, da independência funcional-técnica, da qualificação adequada e da aderência a diretrizes e normas, além do princípio da relação custo/benefício (...). Sobre esse último princípio é necessário, porém, obtemperar que a estrutura do controle, seja ele interno ou externo, deve viabilizar o desempenho da função, assegurando a efetividade do princípio da independência funcional. Não há que se falar em controle, quando seus servidores têm que se valer de instrumentos pessoais de trabalho, ou ficar esmolando dotações orçamentárias para garantir a subsistência das despesas correntes (...). É importante notar que o parâmetro da base de cálculo sobre orçamento não pode ser considerado como absoluto, mas não deixa de ser um bom indicador. A tendência é que o controle tenha um custo proporcional maior sobre a comunidade fiscalizada menor, ou seja, o custo não guarda relação proporcional direta crescente. Por isso, em muitas unidades federadas, o custo acaba sendo maior que o consumido pelo TCU, em relação ao orçamento da União.

Na sequência, o professor Jacoby apresenta o gráfico retirado dos estudos de Robert Klitgaard²¹ (KLITGAARD, Robert, 1994 *apud* FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby, 2008) acerca do custo para se combater a corrupção, apresentado na figura 1, asseverando que vem daí a importância de desenvolver uma cultura que busque quantificar custos de ação do controle, mentalidade ainda incipiente no Brasil.

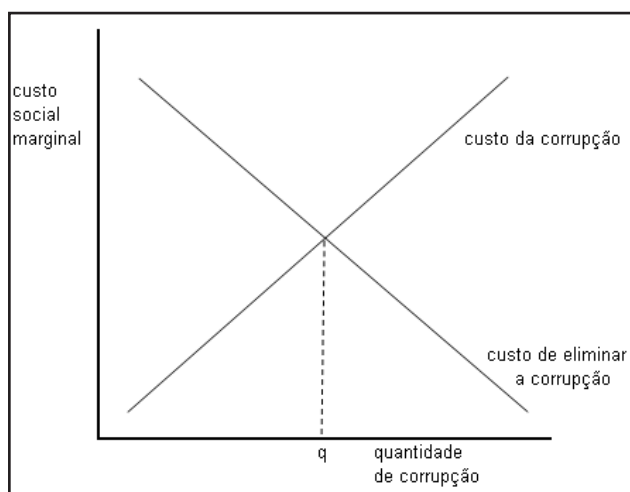


Figura 1 – Estudo de Robert Klitgaard no Combate à Corrupção (original em espanhol).

Fonte: Jacoby Fernandes – Tribunais de Contas no Brasil – Jurisdição e Competência, pág. 697.

²⁰ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de Contas do Brasil-jurisdição e competência*. 1. Reimpressão. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 695-697.

²¹ KLITGAARD, Robert. *Controlando la corrupción – una indagación práctica para el gran problema social de fin de siglo*. Tradução de Emílio M. Sierra Ochoa. Buenos Aires: Sudamericana, 1994.

9 Resultados obtidos

A técnica de análise seletiva não implica solução definitiva para os problemas de elevados estoques de processos de contas, enfrentados pelas Entidades de Fiscalização Superiores brasileiras. Também não significa que as improbidades administrativas que geraram prejuízo ao erário são aquelas delimitadas na otimização da análise. É claro que algumas matérias suprimidas das análises, ainda que não tenham demonstrado prejuízo na amostra analisada, em um outro momento poderiam significar indícios de danos, que demandariam mais testes para formar o convencimento dos julgadores.

Na verdade essa técnica é uma alternativa que poderia ser empregada em um momento crítico, traduzido em morosidade e pouca efetividade das decisões das EFS, pois a intempestividade nas deliberações das contas públicas pode trazer prejuízos que dificilmente serão revertidos.

Baseado nos números do sistema gerencial de informações processuais, em 04/05/2009, os processos de prestações de contas aguardando o exame inicial, até aquela data, estavam divididos por coordenadorias (Tabela 1).

Tabela 1 – Estoque de processos de prestações de contas aguardando exame

ANO	Análise do Executivo	Análise da Adm. Indireta	Análise do Legislativo	TOTAIS
1983	1			1
1986			1	1
1987			2	2
1992			6	6
1994			4	4
1995		1	5	6
1996			8	8
1997			12	12
1998			3	3
1999			3	3
2000	27	16	3	46
2001	38	43	130	211
2002	12	32	97	141
2003	51	46	383	480
2004	254	173	727	1.154
2005	465	242	783	1.490
2006	455	336	833	1.624
2007	520	414	833	1.767
2008	847	413	665	1.925
TOTAIS	2.670	1.716	4.498	8.884

Fonte: sistema gerencial de informações processuais em 04/05/2009.

De acordo com a amostragem realizada acerca das prestações de contas que foram levadas a julgamento ou emissão de parecer prévio por uma das câmaras de julgamento em 2008, **mais de 90% das contas municipais apreciadas nas câmaras foram relativas aos exercícios de 2000 a 2004 e cerca de 3 % correspondiam aos anos de 2005 e 2006.** A abrangência da amostra não

detectou contas de 2007 apreciadas nessa câmara de julgamentos, no exercício de 2008, evidenciando também a dificuldade da emissão do parecer prévio dentro do prazo legal de 360 dias.

A partir do diagnóstico do ambiente de controle da EFS mineira, feito por meio do levantamento dos eventos mais frequentes, da identificação dos objetivos e da avaliação, resposta e tratamento dos riscos, formou-se o cerne da técnica utilizada no presente trabalho, definindo-se o ponto de equilíbrio entre atividade de fiscalização e os riscos inerentes à seletividade da amostra e do espectro da auditoria, levando-se em conta o custo-benefício da atividade de controle no que se refere à sua tempestividade e/ou efetividade.

Na etapa de avaliação dos riscos, verifica-se a frequência com que tais riscos ocorrem e de que forma poderiam influenciar nos objetivos. O que se buscou foi a otimização das consequências positivas e a redução das negativas, conforme sua probabilidade de ocorrência ou o impacto de sua afetação. De acordo com as características próprias de cada risco em potencial foram sendo traçadas estratégias, na medida em que as estatísticas revelaram a necessidade de tratamento ou mesmo de aceitação do risco.

Os números levantados na amostra foram extraídos das deliberações da câmara de julgamento da EFS mineira, sendo a amostra dividida de acordo com a natureza dos processos, conforme se demonstra na tabela 2.

Tabela 2 – Amostragem das contas municipais julgadas em 2008

Natureza	Quantidade	%
Pareceres prévios — contas do Prefeito	274	65,39
Câmaras municipais	42	10,02
Serviços autônomos de água e esgoto	50	11,93
Instituto de previdência municipal	8	1,91
Outros órgãos e entidades municipais	45	10,74
TOTAL DA AMOSTRA	419	100,00

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

O que se depreendeu da análise da amostra é que a EFS mineira tem dado prioridade às contas dos prefeitos, **situação esta que entendemos ser correta e que deva ser mantida**, pois o controle no Brasil deve buscar o cumprimento dos prazos descritos na Constituição, além do fato de aquelas contas do chefe do Executivo envolverem o maior volume de execução orçamentária.

O estudo de caso revelou que dos 274 pareceres prévios emitidos sobre as contas dos chefes dos Poderes Executivos municipais analisados na amostragem, 169 foram pela aprovação com ressalvas, 104 pela rejeição e apenas 1 pela aprovação em sua totalidade.

Quanto às Câmaras Municipais, o estudo de caso revelou que do universo pesquisado de 42 julgamentos de contas, 25 foram pela irregularidade, 10 pela regularidade com ressalvas e 7 pela regularidade na sua totalidade.

Por fim, o universo pesquisado das 103 contas anuais de entidades da administração indireta

municipal revelou que 16 foram consideradas irregulares, 82 regulares com ressalvas e 5 regulares na sua totalidade.

9.1 Pareceres prévios pela rejeição (irregularidades e ressalvas)

Dos 274 pareceres prévios analisados, 104 pareceres prévios das contas dos prefeitos evidenciaram 138 irregularidades, em 10 tópicos de abordagem, que ensejaram a emissão de parecer prévio pela rejeição, conforme se demonstra na tabela 3.

Tabela 3 – Irregularidades nas contas dos chefes dos Poderes Executivos municipais que ensejaram a rejeição em 2008

Tópico de abordagem	Quantidade de ocorrências	Resumo das irregularidades que levaram à emissão de parecer prévio pela rejeição	%
1	40	Abertura de créditos adicionais sem cobertura legal — art. 42, Lei 4.320/64;	28,99
2	34	Repasse para a Câmara Municipal sem observar o limite do art. 29-A da CR/88;	24,64
3	30	Falta de aplicação do mínimo da saúde — art. 77, ADCT-CR/88;	21,74
4	13	Elevação de gastos com pessoal sem observar o art. 71, LC n. 101/2000;	9,42
5	12	Não aplicação do mínimo na manutenção e desenvolvimento do ensino — art. 212, CR/88;	8,70
6	3	Restos a pagar sem disponibilidade financeira no final do mandato — art. 42, LC 101/2000;	2,17
7	2	Não obediência aos limites mínimos do FUNDEF — Lei n. 9.424/96;	1,45
8	2	Não observação do limite da despesa com pessoal — arts. 19 e 20 da LRF;	1,45
9	1	Erro na transposição dos saldos contábeis do exercício anterior para a prestação de contas do exercício seguinte;	0,72
10	1	Problemas na consolidação das contas do Município.	0,72
TOTAIS	138		100,00

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

Nesse caso, as ocorrências mais frequentes que ensejaram a rejeição das contas foram referentes a:

- a) abertura de créditos adicionais sem a devida cobertura legal (29%);
- b) repasse para a Câmara Municipal sem observar o limite estabelecido no art. 29-A da Constituição da República (25%);
- c) falta de aplicação do mínimo da saúde — art. 77 do ADCT da Constituição da República (22%);
- d) elevação de gastos com pessoal sem observar o art. 71 da LC n. 101/2000 (9%);

e) não aplicação do mínimo na manutenção e desenvolvimento do ensino em desacordo com o art. 212 da Constituição da República (9%);

f) restos a pagar sem disponibilidade financeira no final do mandato – art. 42 da LC n. 101/2000 (3%).

Por sua vez, esses 104 pareceres prévios pela rejeição das contas dos Prefeitos evidenciaram 224 ressalvas, em 12 tópicos de abordagem, conforme apresentado na tabela 4:

Tabela 4 – Ressalvas nas contas dos chefes dos Poderes Executivos municipais rejeitadas em 2008

Tópico de abordagem	Quantidade de ocorrências	Resumo das ressalvas feitas nos pareceres prévios sobre as contas rejeitadas	%
1	71	Inconsistências contábeis que necessitam de ajustes aos demonstrativos: erros de lançamentos; demonstrativos não preenchidos ou com preenchimento incorreto e falta de conciliação das contas, todas considerados falhas formais;	31,70
2	39	Divergências entre a prestação de contas e relatórios da LC n. 101/2000;	17,41
3	31	Falta de órgão de controle interno, falhas e/ou falta de preenchimento dos relatórios de controle interno — art. 74 da CR/88 e instruções normativas do órgão de controle;	13,84
4	21	Depósitos em instituições financeiras não oficiais — § 3º do art. 164 da CR/88 e art. 43 da LC n. 101/2000;	9,38
5	19	Inobservância dos limites para contratação dos serviços de terceiros — art. 72, LC n. 101/2000;	8,48
6	18	Restos a pagar sem disponibilidade financeira - Art. 42 LC 101/2000;	8,04
7	9	Não obediência aos limites mínimos do FUNDEF — Lei n. 9.424/96;	4,02
8	6	Inconsistência nas receitas de multa de trânsito, CIDE e alienação de bens;	2,68
9	4	Divergências no demonstrativo das contribuições previdenciárias;	1,79
10	2	Cobrança da dívida ativa — art. 1º, § 1º, da Lei Complementar n. 101/00;	0,89
11	2	Elevação de gastos com pessoal — art. 71 da LC n.101/2000;	0,89
12	2	Falta de observação do princípio de segregação de funções — 11.2.5.5, alínea d, das Normas Brasileiras de Contabilidade, c/c o disposto no art. 74, II e IV da CR/88.	0,89
TOTAIS	224		100,0

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

Dessa forma, as ressalvas mais frequentes nas contas rejeitadas foram as seguintes:

- a) inconsistências contábeis que demandam ajustes aos demonstrativos, decorrentes de erros nos lançamentos, demonstrativos não preenchidos ou preenchidos incorretamente e falta de conciliação das contas (32%);
- b) divergências entre a prestação de contas e relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal (17%);
- c) falta de órgão de controle interno, falhas e ou falta de preenchimento dos relatórios de controle interno em desacordo com o art. 74 da Constituição da República e instruções normativas do órgão de controle (14%);
- d) depósitos em instituições financeiras não oficiais, contrários ao § 3º do art. 164 da Constituição da República e ao art. 43 da LRF (9%);
- e) inobservância dos limites das despesas com serviços de terceiros a que se refere o art. 72 da LRF (8%).

9.2 Pareceres prévios pela aprovação com ressalva

Do universo estudado de 274 pareceres prévios sobre as contas de prefeitos, 169 pareceres foram pela aprovação com ressalvas, as quais tiveram a seguinte distribuição de frequência: 479 ressalvas reveladas em 22 tópicos de abordagem, como mostra a tabela 5.

Os pareceres prévios estudados apresentaram como ressalvas mais frequentes:

- a) inconsistências contábeis que necessitam de ajustes aos demonstrativos, decorrentes de erros nos lançamentos, demonstrativos não preenchidos ou com preenchimento incorreto e falta de conciliação das contas (21%);
- b) divergências entre a prestação de contas e relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (17%);
- c) falta de órgão de controle interno, falhas e/ou falta de preenchimento dos relatórios de controle interno em desacordo com o art. 74 da Constituição da República e instruções normativas do órgão de controle (13%);
- d) inobservância dos limites das despesas com serviços de terceiros a que se refere o art. 72 da LRF (10%);
- e) depósitos em instituições financeiras não oficiais, contrários ao § 3º do art. 164 da Constituição da República e ao art. 43 da LRF (9%);
- f) elevação de gastos com pessoal em desacordo com o art. 71 da LRF (9%).

Tabela 5 – Ressalvas nas contas dos chefes dos Poderes Executivos municipais aprovadas em 2008

Tópico de abordagem	Quantidade de ocorrências	Ressalvas feitas nos pareceres prévios sobre as contas aprovadas	%
1	104	Inconsistências contábeis que necessitam de ajustes aos demonstrativos: erros de lançamentos; demonstrativos não preenchidos ou com preenchimento incorreto e falta de conciliação das contas, todas consideradas falhas formais;	21,71
2	83	Divergências entre a prestação de contas e relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal;	17,33
3	62	Falta de órgão de controle interno, falhas e/ou falta de preenchimento dos relatórios de controle interno — art. 74 da CR/88 e instruções normativas do órgão de controle;	12,94
4	52	Inobservâncias dos limites das despesas com serviços de terceiros — art. 72 LC n. 101/2000;	10,86
5	46	Depósitos em instituições financeiras não oficiais — § 3º do art. 164 da Constituição da República e art. 43 da LC n. 101/2000;	9,60
6	44	Elevação de gastos com pessoal — art. 71 da LC n. 101/2000;	9,19
7	24	Não aplicação do limite mínimo do FUNDEF — Lei 9.424/96;	5,01
8	21	Restos a pagar sem disponibilidade financeira — art. 42 da LC n. 101/2000;	4,38
9	12	Divergência nos demonstrativos da contribuição previdenciária;	2,51
10	8	Inconsistência nas receitas de multa trânsito/CIDE/alienação de bens;	1,67
11	5	Erro na transposição dos saldos do exercício anterior para o seguinte;	1,04
12	3	Abertura de créditos adicionais sem cobertura legal — art. 42 da Lei n. 4.320/64;	0,63
13	3	Inobservância do princípio de segregação de funções — 11.2.5.5, alínea d, das Normas Brasileiras de Contabilidade, c/c o disposto no art. 74, II e IV da CF/88;	0,63
14	2	Inobservâncias do limite de despesa com pessoal — arts. 19 e 20 da LRF;	0,42
15	2	Divergências apuradas na gestão dos regimes previdenciários;	0,42
16	2	Inobservância dos limites de repasse para a Câmara Municipal — art. 29-A, I, da CR/88;	0,42
17	1	Mau dimensionamento das estimativas da receita — art. 12 da Lei n. 101/2000;	0,21
18	1	Problemas nas consolidações das contas municipais	0,21
19	1	Documentos faltantes na prestação	0,21
20	1	Não aplicação do mínimo na manutenção e desenvolvimento do ensino — art. 212 da CR/88	0,21
21	1	Falta de aplicação do mínimo na saúde — art. 77 ADCT-CR/88;	0,21
22	1	Remanejamento de créditos orçamentários sem autorização legislativa — art. 167, VI, da CR/88.	0,21
TOTAL	479		100,00

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

9.3 Julgamento pela irregularidade das contas de gestores de câmaras municipais

Com relação às 42 contas dos gestores das Câmaras de Vereadores, 25 delas foram consideradas irregulares, em razão de 34 ocorrências em seis tópicos de abordagem, conforme demonstrado na tabela 6:

Tabela 6 – Irregularidades nas contas dos gestores dos Poderes Legislativos municipais em 2008

Tópico de abordagem	Quantidade de ocorrências	Ocorrências que levaram ao julgamento pela irregularidade das contas das Câmaras Municipais	%
1	27	Recebimento a maior pelos vereadores — inciso VI, do art. 29 e §§ 6º e 7º do art. 57 da CF/88;	79,41
2	2	Diferença nas contas em relação aos demonstrativos anteriores que geraram prejuízo ao erário;	5,88
3	2	Despesa com publicidade desacompanhada da matéria veiculada;	5,88
4	1	Abertura de créditos adicionais sem cobertura legal — art. 42 da Lei n. 4.320/64;	2,94
5	1	Elevação dos gastos com a folha de pagamento — art. 29-A da CR/88;	2,94
6	1	Aquisição de bens imóveis sem prévia autorização legislativa.	2,94
TOTAIS	34		100,00

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

As ocorrências mais frequentes que ensejaram o julgamento pela irregularidade das contas dos gestores das câmaras municipais foram:

- a) recebimento a maior pelos vereadores, contrário ao disposto nos §§ 6º e 7º do art. 57 da Constituição da República de 1988 (79%);
- b) diferenças nas transposições dos saldos de exercícios anteriores, configurando lesão ao erário (6%);
- c) despesa com publicidade desacompanhada da matéria veiculada (6%).

Essas 25 contas de gestores de Câmaras Municipais consideradas irregulares evidenciaram, também, 32 ressalvas, em 6 tópicos de abordagem, conforme apontado na tabela 7, sendo que foram mais frequentes as seguintes:

- a) falta de órgão de controle interno, falhas e/ou falta de preenchimento dos relatórios de controle interno em desacordo com o art. 74 da Constituição da República e instruções normativas do órgão de controle (44%);

b) inconsistências contábeis, que demandam ajustes nos demonstrativos decorrentes de erros nos lançamentos: demonstrativos não preenchidos ou com preenchimento incorreto e falta de conciliação das contas (41%);

c) restos a pagar sem disponibilidade financeira – art. 42 da LC n. 101/2000 (6%);

d) falta de observação do princípio de segregação de funções – 11.2.5.5, alínea *d*, das Normas Brasileiras de Contabilidade, c/c o disposto no art. 74, II e IV da CR/88 (6%).

Tabela 7 – Ressalvas nas contas dos gestores dos Poderes Legislativos municipais julgadas irregulares em 2008

Tópico de abordagem	Quantidade de ocorrências	Ressalvas nas contas julgadas irregulares de Câmaras Municipais	%
1	14	Falta de órgão de controle interno, falhas e/ou falta de preenchimento dos relatórios de controle interno — art. 74 da CR/88 e instruções normativas do órgão de controle;	43,75
2	13	Inconsistências contábeis que necessitam de ajustes aos demonstrativos: erros de lançamentos; preenchimentos de demonstrativos e falta de conciliação, todas consideradas falhas formais;	40,63
3	2	Restos a pagar sem disponibilidade financeira — art. 42 da LC n. 101/2000;	6,25
4	2	Inobservância do princípio de segregação de funções — 11.2.5.5, alínea <i>d</i> , das Normas Brasileiras de Contabilidade, c/c o disposto no art. 74, II e IV, da CR/88;	6,25
5	1	Inobservância dos limites de despesas com serviços de terceiros — art. 72 da LC n. 101/2000.	3,13
TOTAIS	32		100,00

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

9.4 Julgamento de contas de gestores de Câmaras Municipais pela regularidade com ressalva

As 10 contas dos gestores das Câmaras de Vereadores julgadas regulares com ressalva evidenciaram 12 ocorrências, em três tópicos de abordagem, conforme demonstrado na tabela 8.

Dessa forma, as ocorrências mais frequentes que ensejaram ressalvas às prestações de contas regulares de gestores de Câmara Municipal foram:

a) falta de observação do princípio de segregação de funções – 11.2.5.5, alínea *d*, das Normas Brasileiras de Contabilidade, c/c o disposto no art. 74, II e IV da CF/88 (50%);

b) falta de órgão de controle interno, falhas e/ou falta de preenchimento dos relatórios de controle interno em desacordo com o art. 74 da Constituição da República e instruções normativas do órgão de controle (42%).

Tabela 8 – Ressalvas nas contas dos gestores dos Poderes Legislativos municipais julgadas regulares em 2008

Tópico de abordagem	Quantidade de ocorrências	Ressalvas nas contas de Câmaras Municipais julgadas regulares	%
1	6	Inobservância do princípio de segregação de funções — 11.2.5.5, alínea d, das NBCT, c/c o disposto no art. 74, II e IV, da CR/88;	50,00
2	5	Falta de órgão de controle interno, falhas e/ou falta de preenchimento dos relatórios de controle interno;	41,67
3	1	Divergências nas contribuições previdenciárias.	8,33
TOTAIS	12		100,00

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

9.5 Julgamento das contas de gestores da Administração Indireta Municipal pela irregularidade

Do universo de 103 contas analisadas de gestores de entidades da Administração Indireta Municipal, 16 foram consideradas irregulares em razão das seguintes ocorrências demonstradas na tabela 9, sendo que, as mais frequentes foram:

- a) abertura de créditos adicionais sem cobertura legal – art. 42 da Lei n. 4.320/64 (56%);
- b) diferença nas contas, em relação aos demonstrativos anteriores, que geraram prejuízo ao erário (13%);
- c) depósitos em instituições financeiras não oficiais – § 3º do art. 164 da Constituição da República/88 e art. 43 da LC n. 101/2000 (13%);
- d) empréstimos de recursos previdenciários – art. 43, § 2º, II, LC 101/2000 (13%).

As mesmas 16 contas das entidades da administração indireta municipal julgadas irregulares apresentaram 22 ressalvas, em 8 tópicos de abordagem, conforme se demonstra na tabela 10, sendo as mais frequentes:

- a) inconsistências contábeis que demandam ajustes nos demonstrativos, decorrentes de erros nos lançamentos, demonstrativos não preenchidos ou com preenchimento incorreto e falta de conciliação das contas (32%);
- b) falta de órgão de controle interno, falhas e/ou falta de preenchimento dos relatórios de controle interno em desacordo com o art. 74 da Constituição da República e instruções normativas do órgão de controle (23%);
- c) falhas na emissão do Parecer do Conselho Fiscal ou ausência desse parecer (9%);
- d) restos a pagar sem disponibilidade financeira – art. 42 da LC n. 101/2000 (9%).

Tabela 9 – Ocorrências nas contas dos gestores das Administrações Indiretas Municipais que levaram ao julgamento pela irregularidade

Tópico de abordagem	Quantidade de ocorrências	Ocorrências que levaram ao julgamento pela irregularidade das contas das entidades das Administrações Indiretas Municipais	%
1	9	Abertura de créditos adicionais pelo prefeito sem cobertura legal — art. 42 da Lei n. 4.320/64, o que faz gerar despesas ilegais na entidade;	56,25
2	2	Diferenças nas contas, em relação aos demonstrativos anteriores, que geraram prejuízo ao erário;	12,50
3	2	Depósitos em instituições financeiras não oficiais — § 3º do art. 164 da Constituição da República e art. 43 da LC n. 101/2000;	12,50
4	2	Empréstimos de recursos previdenciários (*) — art. 43, § 2º, II, LC n. 101/2000;	12,50
5	1	Falta de observação do princípio de segregação de funções — 11.2.5.5, alínea d, das Normas Brasileiras de Contabilidade, c/c o disposto no art. 74, II e IV, da CR/88;	6,25
TOTAIS	16		100,00

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

(*) Essa ocorrência refere-se apenas às entidades gestoras dos regimes próprios de previdência dos municípios. A análise demonstrou que duas entidades gestoras de fundo de previdência municipal, do universo de 10, foram consideradas irregulares.

Tabela 10 – Ressalvas nas contas dos gestores das Administrações Indiretas Municipais julgadas irregulares em 2008

Tópico de abordagem	Quantidade de ocorrências	Ressalvas nas contas julgadas irregulares de entidades das administrações indiretas municipais	%
1	7	Inconsistências contábeis que necessitam de ajustes aos demonstrativos: erros de lançamentos, de preenchimentos de demonstrativos e falta de conciliação das contas, todas consideradas falhas formais;	31,82
2	5	Falta de órgão de controle interno, falhas e/ou falta de preenchimento dos relatórios de controle interno — art. 74 da CR e instruções normativas do órgão de controle;	22,73
3	2	Falhas na emissão do Parecer do Conselho Fiscal, ou ausência desse parecer;	9,09
4	2	Restos a pagar sem disponibilidade financeira — art. 42 da LC n. 101/2000;	9,09
5	2	Inobservância do princípio de segregação de funções — 11.2.5.5, alínea d, das Normas Brasileiras de Contabilidade, c/c o disposto no art. 74, II e IV, da CF/88.	9,09
6	2	Depósitos em instituições financeiras não oficiais — § 3º do art. 164 da Constituição da República e art. 43 da LC n. 101/2000.	9,09
7	1	Falta ou inconsistência dos inventários dos bens — art. 96 da Lei n. 4.320/64;	4,55
8	1	Ausência de Livros Contábeis obrigatórios.	4,55
TOTAIS	22		100,00

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

9.6 Julgamento das contas de gestores das entidades da Administração Indireta Municipal pela regularidade com ressalvas

Com relação às 82 contas das entidades da administração indireta municipal julgadas regulares com ressalva, a análise evidenciou 152 ocorrências, em 14 tópicos de abordagem, conforme a tabela 11.

Tabela 11 – Ressalvas nas contas dos gestores das entidades da Administração Indireta Municipal julgadas regulares em 2008

Tópico de abordagem	Quantidade de ocorrências	Ressalvas nas contas julgadas regulares das entidades da administração indireta municipal	%
1	38	Inconsistências contábeis que necessitam de ajustes aos demonstrativos: erros de lançamentos, de preenchimentos de demonstrativos e falta de conciliação das contas, todas consideradas falhas formais;	25,00
2	33	Falta de órgão de controle interno, falhas e/ou falta de preenchimento dos relatórios de controle interno;	21,71
3	29	Depósitos em instituições financeiras não oficiais — § 3º do art. 164 da Constituição da República e art. 43 da LC 101/2000;	19,08
4	15	Inobservância do princípio de segregação de funções — 11.2.5.5, alínea d, das Normas Brasileiras de Contabilidade, c/c o disposto no art. 74, II e IV, da CF/88;	9,87
5	10	Falhas na emissão do Parecer do Conselho Fiscal, ou ausência desse parecer;	6,58
6	8	Restos a pagar sem disponibilidade financeira — art. 42 da LC n. 101/2000;	5,26
7	5	Abertura de créditos adicionais sem cobertura legal — art. 42 da Lei n. 4.320/64;	3,29
8	4	Mau dimensionamento das estimativas da receita — art. 12 da Lei n. 101/2000;	2,63
9	3	Falta ou inconsistências dos inventários dos bens — art. 96 da Lei n. 4.320/64;	1,97
10	2	Cancelamento de restos a pagar de exercícios anteriores;	1,32
11	2	Descumprimento da lei de proteção das bacias hidrográficas — SAAE (*);	1,32
12	1	Divergências nas contribuições previdenciárias;	0,66
13	1	Irregularidades no regime próprio de previdência ;	0,66
14	1	Remanejamento de créditos orçamentários sem autorização legislativa – art. 167, VI, da CR/88.	0,66
TOTAIS	152		100,00

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

(*) Essa ocorrência refere-se apenas aos serviços autônomos de água e esgoto municipal. A análise demonstrou 2 ocorrências nas 50 prestações de contas dos serviços autônomos de água e esgoto.

As ressalvas mais frequentes das contas da administração indireta municipal julgadas regulares foram as seguintes:

- a) inconsistências contábeis que necessitam ajustes aos demonstrativos, decorrentes de erros nos lançamentos, demonstrativos não preenchidos ou preenchidos incorretamente e falta de conciliação das contas (25%);
- b) falta de órgão de controle interno, falhas e/ou falta de preenchimento dos relatórios de controle interno em desacordo com o art. 74 da Constituição da República e instruções normativas do órgão de controle(22%);
- c) depósitos em instituições financeiras não oficiais - contrários ao § 3º do art. 164 da Constituição da República e ao art. 43 da LC n. 101/2000 (19%);
- d) falta de observação do princípio de segregação de funções, conforme disposto na Norma Brasileira de Contabilidade – NBCT, 11.2.5.5, alínea *d*, c/c o disposto no art. 74, II e IV, da CF/88 (10%);
- e) falhas nos preenchimentos do parecer do conselho fiscal ou ausência desse parecer (7%);
- f) restos a pagar sem disponibilidade financeira – art. 42 da LC n. 101/2000 (5%);
- g) abertura de créditos adicionais sem cobertura legal – art. 42 da Lei n. 4.320/64 (3%);
- h) falta de dimensionamento das estimativas da receita – art. 12 da Lei n. 101/2000 (3%).

9.7 Reflexões acerca do estudo de caso empreendido

A análise amostral realizada revelou, com relação às ocorrências que ensejaram a emissão do parecer prévio pela rejeição das contas dos prefeitos municipais, que os seis tópicos mais frequentes corresponderam a 97% do total das irregularidades mais graves que resultaram em rejeição dessas contas. Da mesma forma, os três tópicos mais frequentes que levaram ao julgamento pela irregularidade das contas dos gestores das Câmaras Municipais corresponderam a 91% das irregularidades mais graves nas contas prestadas. Quanto às contas dos dirigentes dos órgãos e entidades das administrações indiretas municipais julgadas irregulares, os quatro tópicos mais frequentes corresponderam a 95% das irregularidades mais graves.

Portanto, a concentração de esforços nessas matérias traria mais efetividade à análise das prestações de contas dos chefes dos Poderes Executivos municipais, dos gestores das Câmaras Municipais e dos dirigentes dos órgãos e entidades das administrações indiretas municipais.

Quanto às ocorrências mais frequentes que, por si só, não ensejariam a emissão do parecer prévio pela rejeição das contas dos prefeitos municipais ou julgamento pela irregularidade nas contas dos gestores das câmaras municipais e dos dirigentes dos órgãos e entidades das Admi-

nistrações Indiretas Municipais, merecem destaque as ocorrências relativas às inconsistências contábeis nos demonstrativos informados das prestações de contas, as divergências entre as informações dos sistemas de prestação de contas e os sistemas dos relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal. Tais ocorrências nos preenchimentos dos demonstrativos dos sistemas, em confronto com a escrituração contábil, confirmaram tratar-se de erros formais que por si só não resultaram em danos ao erário.

Essas, bem como outras ocorrências, devido ao decurso do tempo, foram consideradas falhas formais e, por vezes, já haviam sido sanadas antes mesmo da análise intempestiva das contas municipais. As consequências predominantes da análise instrutória dessas ocorrências foram recomendações, nas deliberações da Entidade de Fiscalização Superior pesquisada, de que gestores atuais agissem com devido cuidado e zelo para evitar incorrer no mesmo erro de administrações passadas. Esse tipo de deliberação deixa claro a falta de efetividade e a dispersão dos esforços para análise de matérias que, devido ao longo tempo decorrido, desde a instrução inicial, até a deliberação final, não mais fariam sentido, no que se refere ao resultado que a sociedade espera dos órgãos de controle.

Observou-se ainda, quanto às ocorrências mais frequentes nas contas municipais que não levaram à emissão de parecer prévio pela rejeição ou ao julgamento pela rejeição de contas municipais que, por vezes, algumas ocorrências só poderiam ser comprovadas *in loco*, tal como os depósitos em instituições financeiras não oficiais e os restos a pagar sem disponibilidade financeira, pois não existiam, nos processos de contas anuais, meios suficientes para corroborar que as irregularidades ocorreram ou se persistiam. Nesse caso, a análise dessas matérias nos processos de contas sem a prévia verificação em inspeção documental também se mostrou ineficiente.

No caso das falhas correspondentes aos controles internos e ao princípio da segregação de funções, essas ocorrências, ainda que, por si só, não resultassem em deliberações pela rejeição ou irregularidade, as normas de auditoria²² recomendam que se apliquem os testes de observância, com vistas a obter razoável segurança de que os controles internos estão em bom funcionamento e sendo cumpridos e de que o princípio da segregação de funções está sendo observado, pois esses fatores aumentam o grau de confiabilidade na análise das contas, uma vez que diminuem os riscos de ocorrência de erros e fraudes permanentes.²³

Diante dessas constatações, verificou-se que o alcance a efetividade do controle externo, tendo em vista o ressarcimento por danos causados ao erário e a responsabilização dos maus gestores, dependerá da combinação das modernas técnicas de auditoria governamental, buscando suporte no controle interno das entidades analisadas nos processos de contas e também no próprio controle interno do órgão de controle externo, orientado pelos procedimentos de governança corporativa, como um meio de enfrentar os riscos de forma ousada, porém, racional para o alcance dos objetivos institucionais.

²² COSIF. *Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis*. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=rescf820nbct11>>. Acesso em: 26/jul./2009.

²³ COSIF. *op. cit.*

Atualmente, a EFS mineira tem obtido bons resultados por meio da análise otimizada das prestações de contas dos chefes dos Poderes Executivos municipais. As informações obtidas indicaram que se tem conseguido reduzir os prazos de instrução e tramitação das prestações de contas anuais para a emissão do parecer prévio. A partir do estudo das ocorrências mais frequentes e de maior impacto nas contas, foram concebidas as normatizações, publicadas no final de maio de 2009, com o objetivo de dar celeridade à análise dos processos.

No final do mês de julho de 2009, foram levados para deliberação das câmaras de julgamentos 151 processos de contas municipais, sendo 62 prestações de contas dos chefes dos Poderes Executivos municipais relativas ao exercício de 2008, já instruídos com a nova técnica.

Levando em consideração que a tramitação dos processos se inicia com a análise do órgão técnico, passa pela abertura de vista para a manifestação da defesa, depois retorna ao órgão técnico para o exame das defesas apresentadas, vai ao Ministério Público de contas para emissão de seu parecer, até chegarem conclusos ao relator que, entendendo serem suficientes as informações dos autos, inclui em pauta para deliberação, infere-se que um número maior que 62 prestações de contas do Executivo Municipal do exercício de 2008 já passaram pela análise inicial do órgão técnico.

Fica claro que houve melhora na análise das contas se compararmos os números de processos de contas municipais que tiveram deliberação em julho de 2009 com os de 2008. Os números mostrados no sistema gerencial de informações, no 1º semestre de 2009, revelam que foram levados 374 novos processos de contas municipais para deliberação das câmaras de julgamento. Ou seja, somados esses processos do 1º semestre de 2009, com os 1.061 processos indicados no Relatório de Atividades Anual de 2008, a média mensal foi, nesses 18 meses, de 80 processos deliberados, isso considerando todas as naturezas de contas municipais. Portanto, constata-se uma melhora de 90% na celeridade processual, em relação à média dos últimos 18 meses. A figura 2, adiante, ilustra a melhora na tempestividade das conclusões nas contas municipais.

Levando-se em conta que são submetidos às câmaras de deliberação tanto os processos que tiveram a análise otimizada, quanto os processos já instruídos anteriormente, sem a utilização dessa técnica, pode-se afirmar que os números tendem a melhorar, pois a vazão dos processos instruídos pela análise seletiva é notadamente maior, como demonstra o gráfico da figura 2, tendo esses alcançado o objetivo em dois meses, enquanto aqueles que não tiveram o mesmo tratamento, levaram anos para chegar a esse patamar. É também evidente que os processos que foram intempestivamente instruídos tendem a diminuir, dando lugar aos novos processos racionalizados, o que demonstrará uma eficiência ainda maior no tocante à celeridade processual.

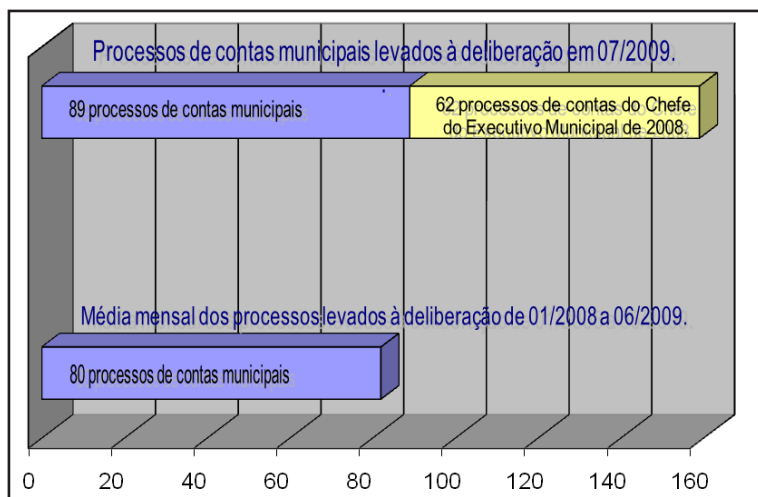


Figura 2 – Comparativo da celeridade nos processos de contas municipais
Fontes de Informações: Sistema gerencial de informações processuais.

10 Aplicação e utilidade no campo do controle governamental

Como visto, após avaliar os riscos, busca-se observar quais medidas a serem adotadas para que eles não afetem os objetivos, sendo que o tratamento dependerá da probabilidade e do impacto com que esses riscos podem influenciar na missão da organização e da oportunidade quanto ao momento certo de lidar com determinado risco. Nessa etapa, deve ser decidido se valeria a pena o envolvimento com o tratamento do risco, dada a relação custo-benefício, o impacto, a oportunidade e o grau de resposta ao risco, conforme a seguinte escala:

- **aceitar**, sem tomar medidas para reduzir os impactos do risco ou a frequência de sua ocorrência, podendo talvez, dada a oportunidade, deixar para que sejam tratados em um momento mais propício;
- **compartilhar**, isto é, transferir parcela do risco como ocorre, por exemplo, no caso de terceirizações, ou quando se delegam responsabilidades;
- **reduzir**, mediante de decisões acertadas os impactos dos riscos e a probabilidade de suas ocorrências;
- **evitar**, através de medidas drásticas de interrupção, as atividades geradoras dos riscos.

Conforme o estudo de caso demonstrou, as EFS podem otimizar o controle governamental por meio da técnica de amostragem que, em muito, contribuirá para a maior efetividade de suas ações.

Por ocasião do planejamento das atividades a serem desenvolvidas na execução da análise seletiva, deverá a EFS estabelecer a obrigatoriedade de observância dos procedimentos e dos critérios técnicos ao planejar e selecionar amostra de itens a serem examinados pelo executores das auditorias.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, notadamente a Norma de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – NBCT 11.11 – Amostragem,²⁴ *verbis*:

11.11.1.2. Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a testar, o auditor pode empregar técnicas de amostragem.

11.11.1.3. Amostragem é a utilização de um processo para obtenção de dados aplicáveis a um conjunto, denominado universo ou população, por meio do exame de uma parte deste conjunto denominada amostra.

11.11.1.4. Amostragem estatística é aquela em que a amostra é selecionada cientificamente com a finalidade de que os resultados obtidos possam ser estendidos ao conjunto de acordo com a teoria da probabilidade ou as regras estatísticas. O emprego de amostragem estatística é recomendável quando os itens da população apresentam características homogêneas.

11.11.1.5. Amostragem não estatística (por julgamento) é aquela em que a amostra é determinada pelo auditor utilizando sua experiência, critério e conhecimento da entidade (grifos nossos).

Um dos procedimentos mais usuais em auditoria é o dos exames parciais, também chamado de prova seletiva ou de amostragem. Segundo essa técnica, a amostra tem que ser representativa da população. Para uma amostra ser representativa, cada item da população deve ter a mesma chance de ser selecionado, ou seja, de ser incluído na amostra.

Impende também ressaltar que a seleção da amostra não deve ter preconceito ou tendência. Deve ser sempre imparcial não só no sentido do objetivo final a ser alcançado, como também no sentido de não facilitar demais o trabalho a ser realizado pelo auditor, o que é em si uma parcialidade.

De acordo com a normatização da Secretaria de Controle Interno do Senado Federal brasileiro, a amostragem probabilística permite, além da estimação pontual e do controle do erro, a estimativa por intervalo, ao qual se associa um grau de confiança desejável, ou seja, uma probabilidade de o verdadeiro valor do parâmetro a estimar estar nele compreendido. É vantajosa a sua utilização, quando o objetivo é a obtenção de estimativas para a população (média, total, proporção e número de ocorrência), permitindo trabalhar com amostras de tamanho reduzido, em níveis de significância e confiabilidade adequados para assegurar a precisão desejada.

Ressalta ainda aquela normatização que se o objetivo é o exame de casos sem o interesse na obtenção de inferências sobre a população, ou quando o tamanho da amostra é muito pequeno (inferior a 10 casos), o auditor pode valer-se da amostragem não probabilística.

²⁴ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC n. 1.012/05, aprova a NBCT 11.11 – amostragem.* Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=116>>. Acesso em: 26/jun./2009.

Claro está que, adotando as Entidades de Fiscalização Superiores a amostragem estatística para a otimização de sua instrução processual, estarão consentâneas com as mais modernas técnicas de auditoria, permitindo uma atuação mais qualitativa. De acordo, mais uma vez, com a normatização da Secretaria de Controle Interno do Senado Federal Brasileiro,²⁵ conceitua-se a técnica de amostragem estatística, *verbis*:

1. Amostragem Estatística.

Baseando-se em fundamentos matemáticos, este tipo de amostragem exige que a amostra selecionada apresente um comportamento mensurável em termos das leis e probabilidade, para que se possa analisá-la e formar uma opinião sobre a população. Assim sendo, quando um teste de auditoria é nela baseado, seu resultado pode ser representativo da situação da população, da qual foi extraída a amostra, dentro de um grau de confiança estipulado.

A aplicação da amostragem não elimina ou substitui o julgamento do Auditor, pois embora existam tabelas específicas para o tamanho do teste, há que se definir a mais aceitável para cada caso específico, a partir dos graus de confiança e precisão definidos inicialmente (grifos nossos).

Ainda de acordo com Hilário Franco e Ernesto Marra,²⁶ a auditoria por testes ou por amostragem compreende o exame de determinada porcentagem dos registros, dos documentos ou dos controles, considerada suficiente para que o auditor faça seu juízo sobre a exatidão e a legitimidade dos elementos examinados, *verbis*:

(...) A profundidade da auditoria é determinada pelo próprio auditor, segundo os fins a que se destina a auditoria e o grau de confiança que merecem os controles internos. Ele fixará a quantidade de testes que julgar necessária e suficiente para formar seu juízo a respeito dos elementos objetivados pelo exame. (...) No julgamento da profundidade com que deve ser realizado o exame, o auditor deve levar em conta os seguintes fatores: a) a “relevância” do fato ou elemento examinado e seu valor e influência em relação ao objetivo do exame, às demonstrações contábeis ou ao parecer do auditor; b) o “risco provável”, que pode emergir da carência ou da deficiência na comprovação de fatos ou elementos prováveis.

Por sua vez, Bernardo Cherman²⁷ assevera que:

(...) hoje mais do que nunca, podemos afirmar que a auditoria é a arte de administrar o risco. Com o aumento da complexidade e do volume das operações o auditor não tem mais possibilidade de emitir um parecer com 100% de certeza. Diante dessa impossibilidade deve administrar o erro, aceitando o risco (grifos nossos).

²⁵ SENADO FEDERAL. *Controles internos*. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/sf/SENADO/scint/insti/controles_internos_08_amostragem.asp>. Acesso em: 14/jul./2009.

²⁶ FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 208-209.

²⁷ CHERMAN, Bernardo. *Auditoria externa, interna e governamental*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005, p. 153.

11 Considerações finais

De acordo com a breve revisão da literatura empreendida e com o estudo de caso exposto, vê-se que a adoção da matriz de risco propicia às EFS uma análise otimizada e qualitativa, útil e relevante para a formação de juízo dos relatores, exposta nos testes de observância realizados.

Contudo, há de se ressaltar que tal escopo de auditoria seletivo não seria razoável caso fosse aplicado em todos os municípios, tendo em vista que uma minoria deles detém a maior parte da arrecadação das receitas públicas. Dessa maneira, ainda como tratamento aos riscos, é preciso proceder à análise diferenciada nas contas dos municípios de maior arrecadação, em consonância com o Princípio Constitucional da Isonomia, disposto no *caput* do art. 5º da Constituição da República brasileira de 1988, dando tratamento desigual aos desiguais que se encontram em situação semelhante.

A tabela 12 demonstra que a fiscalização em 8% dos municípios sob a jurisdição da EFS mineira, os quais detém a maior arrecadação de receitas públicas, proporcionaria uma abrangência de 61% do total de recursos públicos municipais. Os dados foram extraídos do sítio da Secretaria do Tesouro Nacional – STN brasileiro, que é a responsável pela consolidação das contas nacionais.

Tabela 12 – Municípios por critério de arrecadação (Dados de 2007)

Municípios com arrecadação superior a R\$ 50 Milhões	65	8%	13.352.933.814,67	61%
Municípios com arrecadação inferior a R\$ 50 Milhões	760	92%	8.363.706.560,16	39%
TOTAL	825 (1)	100%	21.716.640.374,83	100%

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional – STN

(1) 28 municípios mineiros não informaram seus dados à STN.

Por fim, a matriz de risco será decisiva para direcionar a forma como serão planejadas as instruções dos processos de contas municipais, tendo em vista que esses são presididos pelos relatores que têm a prerrogativa de decidir quais meios e provas serão suficientes para a formação de seu juízo, tal escopo pode ser ampliado em cada caso concreto.

Referências

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à auditoria: breves apontamentos de aula – aplicáveis à área governamental e aos programas de concursos públicos*. Salvador, 1998.

BRASIL. *Constituição* (1988). Disponível em: <http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso: 26/jul./2009.

CARVALHO, André Borges de. As vicissitudes da reforma gerencial no Brasil: uma abordagem analítica. *Revista Jurídica Administração Municipal*. Ano IV, n. 2, Salvador: Jurídica, fev./1999.

CHERMAN, Bernardo. *Auditoria externa, interna e governamental*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Gerenciamento de riscos corporativos – estrutura integrada*. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 28/jun./2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC n. 1.012/05, aprova a NBCT 11.11 – amostragem*. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?cod/Menu=116>>. Acesso em: 26/jun.

COSIF. Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=rescfc820nbct11>>. Acesso em: 26/jul./2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública – concessão, permissão, franquia, terceirizações e outras formas*. 4. ed. revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2002.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 208-209.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de Contas do Brasil – jurisdição e competência*. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

KLITGAARD, Robert. *apud* FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de Contas do Brasil – jurisdição e competência*. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum. 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Governança corporativa*. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/Secao.aspx?CodSecao=17>>. Acesso em: 02/jul./2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 26503 / DF - DISTRITO FEDERAL/ MANDADO DE SEGURANÇA/ Relator: Ministro Marco Aurélio/ Julgamento: 02/mai./2007.

MINAS GERAIS. Lei Complementar n. 102 de 17 de janeiro de 2008. *Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Minas Gerais*. Publicada no Diário Oficial de Minas Gerais, de 18/jan./2008.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações no Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MOURÃO DE OLIVEIRA, L. J. Prolegômenos da atividade regulatória brasileira. *Revista Prim@ Facie* (UFPB). Ano 3, 2005.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. *Normas de auditoria do Intosai*. Trad. do Tribunal de Contas da União. 1. ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

_____. *Diretrizes para as normas de controle interno do setor público*. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. *Dados contábeis dos municípios*. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 26/jun./2009.

SENADO FEDERAL. *Controles internos*. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/sf/SENADO/scint/insti/controles_internos_08_amostragem.asp>. Acesso em: 14/jul./2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DE MINAS GERAIS. *Relatório de atividades anual de 2008*. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/img/PrestaContas/RELATORIOS/2008/RAA_2008.pdf>. Acesso em: 19/jul./2009.

WIKIPÉDIA, enciclopédia livre. *Minas Gerais*. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Minas_Gerais>. Acesso em: 28/jun./2009.