

ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO E CONTAS PÚBLICAS
CONSELHEIRO EURÍPEDES SALES

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO “LATU SENSU” EM GESTÃO E CONTROLE
EXTERNO DAS CONTAS PÚBLICAS

JEFERSON CASTRO DE ALMEIDA

MARIANA JERUSA DE OLIVEIRA PACHECO

ROBSON PIRES DE MORAES

SIDNEA EVANGELISTA FERREIRA

O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO TRIBUNAL DE
CONTAS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

São Paulo

2019

**ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO E CONTAS PÚBLICAS
CONSELHEIRO EURÍPEDES SALES**

JEFERSON CASTRO DE ALMEIDA

MARIANA JERUSA DE OLIVEIRA PACHECO

ROBSON PIRES DE MORAES

SIDNEA EVANGELISTA FERREIRA

**O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO TRIBUNAL DE
CONTAS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola Superior de Gestão e Contas Públicas Conselheiro Eurípides Sales, como requisito para a conclusão do Curso de Especialização “Lato Sensu” em Gestão e Controle Externo das Contas Públicas.

Orientador: Prof.^o Me. Moacir Marques da Silva

São Paulo

2019

FOLHA DE APROVAÇÃO

JEFERSON CASTRO DE ALMEIDA

MARIANA JERUSA DE OLIVEIRA PACHECO

ROBSON PIRES DE MORAES

SIDNEIA EVANGELISTA FERREIRA

**O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO TRIBUNAL DE CONTAS DO
MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola Superior
de Gestão e Contas Públicas
Conselheiro Eurípides Sales,
como requisito para a conclusão
do Curso de Especialização
“Lato Sensu” em Gestão e
Controle Externo das Contas
Públicas.**

BANCA EXAMINADORA:

Prof.º Me. Moacir Marques da Silva

Prof.ª Me. Maria Fernanda Pessatti de Toledo

Prof.º Dr. Silvio Gabriel Serrano Nunes

Dedicamos este trabalho, primeiramente a Deus, que nos deu força para superar todas as dificuldades. Aos nossos pais, cônjuges e familiares que estiveram juntos conosco durante essa longa caminhada. Aos amigos da turma com os quais tivemos a experiência da construção compartilhada do conhecimento.

AGRADECIMENTOS

Esta fase de nossas vidas é muito significativa e não podemos deixar de agradecer a Deus por toda força, ânimo e coragem que nos ofereceu para ter alcançado nosso objetivo.

À Escola de Contas queremos registrar nossa imensa gratidão por ter nos recebido de braços abertos proporcionando as condições acadêmicas e didático-pedagógicas que nos proporcionaram dias de aprendizagem muito relevantes.

Aos professores reconhecemos um esforço hercúleo com muita serenidade, dedicação e sabedoria. Foram eles que nos ofereceram recursos e ferramentas para evoluir um pouco mais durante nossa trajetória acadêmica.

Não podemos deixar de agradecer a nossa família e amigos, porque foram eles que nos incentivaram e inspiraram através de gestos e palavras a superar todas as dificuldades.

A todas as pessoas que de uma alguma forma nos ajudaram ao longo desse percurso queremos deixar nossos sinceros agradecimentos, pois sem cada uma delas não seria possível ter chegado até aqui.

“O sucesso é a soma de pequenos esforços repetidos dia após dia”.

(Robert Collier)

RESUMO

Este trabalho de conclusão de curso tem por objetivo abordar a importância do Controle Interno para o Tribunal de Contas do Município de São Paulo e propor recomendações de melhorias da gestão pública na Corte de Contas Paulistana. Para abordar essa questão, primeiramente operou-se uma abordagem dos aspectos conceituais e a fundamentação legal acerca do Sistema de Controle Interno. Posteriormente, analisou-se as diretrizes sobre a temática tratada com sua aplicabilidade especificadamente no setor público, especialmente nos Municípios e também as recomendações para sua aplicação nos Tribunais de Contas, sobretudo no Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Após, foram examinados a legislação e funcionamento efetivo do Controle Interno nos seguintes Tribunais de Contas: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro e Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Em seguida, foram feitas análises comparativas entre o Tribunal de Contas do Município de São Paulo com os demais Tribunais de Contas para verificar qual o nível de aderência e efetividade das Cortes de Contas, principalmente a da cidade de São Paulo, com o que preceitua a literatura e a legislação. Com base nessas análises, verificou-se que, apesar de formalmente instituído por meio de Resolução no ano de 2015, o Sistema de Controle Interno no Tribunal de Contas do Município de São Paulo não foi implantado.

Palavras-chave: Controle Interno. Sistema de Controle Interno. Tribunais de Contas. Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

ABSTRACT

This Project Paper has to intend to discuss the importance of the internal control for the Court of Auditors of São Paulo City and to propose recommendations of better practices on public management in this Court. To address this issue, we first approached to the conceptual aspects and the legal basis of Internal Control System. Thereafter, the guidelines on the subject were analyzed with its applicability to the public sector, specifically in the Municipalities, as well as the recommendations for its application in the Courts of Auditors, especially in the Court of Auditors of São Paulo City. After that, the legislation and the effective working of Internal Control were examined in the following Courts of Auditors: Federal Court of Auditors, São Paulo State Court of Auditors, Court of Auditors of Rio de Janeiro City and Court of Auditors of São Paulo City. Subsequently, comparative analyzes were carried out between the Court of Auditors of São Paulo City and the other Courts of Auditors to verify the level of adherence and effectiveness of these Courts of Auditors, mainly that one of São Paulo City regarding the legislation and the literature. Based on these analyzes it was verified that although formally constituted by a Resolution in the year of 2015 the Internal Control of Court of Auditors of São Paulo City was not implemented until today.

Keywords: Internal Control, Internal Control System, Courts of Auditors, Court of Auditors of São Paulo City.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

ILUSTRAÇÃO 1 – Linha do Tempo da evolução do Controle Interno.....	19
ILUSTRAÇÃO 2 – Propósitos do Controle Interno.....	29
ILUSTRAÇÃO 3 – Controle Interno na Constituição.....	32
ILUSTRAÇÃO 4 – Controles Orçamentários presentes na Lei 4.320/64.....	35
ILUSTRAÇÃO 5 – Princípios Fundamentais de Controle Interno.....	40
ILUSTRAÇÃO 6 – Finalidades do Controle.....	43
ILUSTRAÇÃO 7 – Componentes do COSO.....	55
ILUSTRAÇÃO 8 – Organograma TCU.....	63

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

American Institute of Certified Public Accountants.....	AICPA
Câmara Municipal de São Paulo.....	CMSP
Central de Controle Interno.....	CISSET
Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.....	COSO
Conselho Federal de Contabilidade.....	CFC
Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul.....	CRCRS
Congresso Nacional.....	CN
Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988.....	CF/88
Controladoria Geral da União.....	CGU
Delegacia do Tesouro Nacional.....	DTN
Departamento Geral de Administração.....	DGA
Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.....	INTOSAI
Lei Orgânica do Município de São Paulo.....	LOMSP
Lei de Responsabilidade Fiscal.....	LRF
Prefeitura do Município de São Paulo.....	PMSP
Secretaria de Auditoria Interna.....	SEAUD
Sistema de Controle Interno.....	SCI
Subsecretaria de Fiscalização e Controle.....	SFC
Tribunais de Contas.....	TCs
Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.....	TCESP
Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro.....	TCMRJ
Tribunal de Contas do Município de São Paulo.....	TCMSP
Tribunal de Contas da União.....	TCU

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO	13
1.1 Introdução.....	13
1.2 Tema e Justificativa.....	14
1.3 Objetivos.....	15
1.4 Problematização do Objeto de Estudo.....	16
1.5 Hipóteses da Investigação.....	16
2 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	17
3 – REFERENCIAL TEÓRICO	18
3.1 Aspectos Históricos do Controle Interno.....	18
3.2 Conceito de Controle.....	21
3.3 Conceito de Controle Interno.....	23
3.4 Conceito de Sistema de Controle Interno.....	27
3.5 Controle Interno na Constituição.....	30
3.6 Controle Interno na Legislação Infraconstitucional.....	34
3.7 Princípios de Controle Interno.....	40
3.8 Finalidades do Controle Interno.....	42
3.9 Foco, tipos e técnicas de Controle Interno.....	44
4 – DIRETRIZES PARA AS NORMAS DE CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO	46
4.1 Objetivo do Controle Interno na área Pública.....	46
4.2 Controle Interno nos Municípios.....	47

4.3 Estrutura mínima recomendada para a implementação do controle interno nos Tribunais de Contas.....	50
5 - CONTROLE INTERNO NOS TRIBUNAIS DE CONTAS.....	63
5.1 Controle Interno no TCU.....	63
5.2 Controle Interno no TCESP.....	66
5.3 Controle Interno no TCMRJ.....	68
5.4 Controle Interno no TCMSP.....	69
6- CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	73
7 - REFERÊNCIAS.....	76

1 – INTRODUÇÃO

1.1 Introdução

Conforme estabelece a Constituição Federal de 1988 (CF/88) a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei (art.31). Em seu §1º do mesmo artigo existe a previsão de que o controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver (BRASIL, 1988).

Reforçando esse mandamento constitucional a Lei Orgânica do Município de São Paulo (LOMSP, 1990) preceitua que em seu artigo 47 que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno dos Poderes Executivo e Legislativo. Já no artigo 48 da LOMSP existe a previsão que o controle externo, a cargo da Câmara Municipal de São Paulo (CMSP), será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP).

Como base legal para implementação do controle interno na administração pública temos ainda o disposto na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar; (BRASIL, 2000, grifos nossos)

Analisando os postulados legais acima expostos observa-se a importância da implantação do Sistema de Controle Interno em todos os Poderes, órgãos e entidades que compõem a Administração Pública com a finalidade de se gerir de forma mais eficaz e eficiente os recursos públicos a eles destinados. Nesse diapasão, vê-se que a concreta missão dos Tribunais de Contas é auxiliar o Legislativo a exercer o controle externo, entretanto não há destaque para as atividades de controle interno que essas Cortes de Contas devem submeter a si mesmas.

Neste cenário, focando nossa ótica no âmbito municipal, mais precisamente na cidade de São Paulo, voltamos nossa atenção para o Tribunal de Contas do Município de São Paulo e como se dá o desenvolvimento e implantação do controle interno nesse tribunal.

1.2 Tema e justificativa

A Constituição Federal de 1988 e a própria Lei Orgânica do município de São Paulo de 1990, além de outros postulados legais, trazem em seu cerne a exigência de que a Administração Pública, composta por todos os seus órgãos e entes, implantem um sistema de controle interno.

A existência de controles internos eficientes na seara pública está relacionada à observação do princípio da legalidade de suas ações, pois, enquanto na esfera privada é permitido fazer tudo o que a lei não proíbe, no âmbito público

somente é permitido fazer aquilo que a lei autoriza. Além disso, o controle interno deve buscar a eficiência por meio da obtenção de resultados cumprindo os planejamentos, objetivos e metas orçamentárias.

O presente Trabalho de Conclusão de Curso lança um olhar sobre os mecanismos de controle interno existentes no TCMSP, sua aplicação não se mostra tão simples. É imprescindível que o controle interno subsista não somente para cumprir as exigências legais, mas também que seja uma importante ferramenta de gestão, possibilitando ganho de eficiência para a Corte de Contas, aperfeiçoando a utilização dos recursos públicos, zelando pelo patrimônio público e otimizando os procedimentos internos.

Essas ferramentas têm se mostrado limitadas, devido a isso, instrumentos novos e mais modernos devem ser incorporados aos já existentes para que a participação popular se dê de forma mais efetiva no processo de construção e elaboração das leis dando uma dimensão mais real à prática da democracia.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo principal desse projeto será examinar a existência de procedimentos de controle interno na Corte de Contas Paulistana e propor melhorias nos processos de trabalho. Além disso, investigaremos o funcionamento do controle interno no TCU, TCESP e TCMRJ.

1.3.2 Objetivos Específicos

São objetivos específicos dessa Pesquisa:

- Identificar os departamentos e mecanismos de controle interno existentes no TCMSP;

- Relatar quais instrumentos de controle interno estão vigentes no âmbito do TCMRJ;
- Descrever quais são as ferramentas de controle interno do TCMSP;
- Analisar como outros tribunais de contas do Brasil elaboraram sua política de controle interno;
- Fazer um comparativo entre o que a literatura preceitua que é a forma mais adequada de se elaborar um sistema de controle interno e o que está sendo feito no TCMSP;
- Propor mudanças que visem aperfeiçoar o sistema de controle interno no TCMSP.

1.4 Problematização do Objeto de Estudo

Como é que o controle interno implantado no Tribunal de Contas do Município de São Paulo pode contribuir com as decisões de melhoria de trabalho e ferramenta efetiva de apoio aos gestores, fortalecendo a administração dos recursos humanos, financeiros e patrimoniais da instituição.

1.5 Hipóteses da Investigação

Diante das questões colocadas, o trabalho buscará testar as seguintes hipóteses:

- O controle interno do TCMSP atua de forma efetiva.
- Existe a proteção ao patrimônio da instituição através do controle interno.
- O controlador (função típica do TCMSP ao exercer controle externo sobre os demais órgãos da PMSP) exerce um controle eficaz sob si mesmo enquanto instituição.

2 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A questão problema norteadora refere-se aos mecanismos de Controle Interno existentes no Tribunal de Contas do Município de São Paulo, e se eles são suficientes para assegurar a melhoria constante nos processos de trabalho da Corte de Contas.

O presente estudo foi realizado por uma pesquisa descritiva, com abordagens qualitativas e quantitativas com a utilização de pesquisa bibliográfica e documental. O acervo documental estudado que serviu de base para o desenvolvimento desse trabalho foram a Constituição Federal de 1988 e as diversas legislações e manuais que tratam sobre Controle Interno, abrangendo também reflexões teóricas sobre o tema.

Para análise buscamos enfatizar as características do TCMSP, dos processos de trabalho, analisando as bases para um sistema de controle interno eficaz como o Ambiente de Controle, os Procedimentos de Controle e Monitoramento e os Sistemas de Informação e Comunicação. Além do TCMSP, foram também analisados os sistemas de controle interno do Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro. Com base nessas análises, será verificado se os TCs, sobretudo o TCMSP, estão adotando mecanismos de controle interno, considerando as sugestões e orientações legais e da literatura acerca da temática tratada.

3 – REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Aspectos Históricos do Controle Interno

O controle interno de contas públicas no Brasil é divergente em seu início, entretanto com vinda do rei Dom João VI ao Brasil, ocorreram diversos fatores que culminaram com a organização do dinheiro público. Foram abertos portos e criação de impostos. Em 1808 é criado o Erário Público e o regime de Contabilidade.

A Constituição Brasileira de 1824 de forma clara e direta determina que seja executado o controle do orçamento público, deixando este a cargo do poder Executivo, tendo ainda que ser aprovado por assembleia geral (Câmara dos Deputados e Senadores):

Art. 36: É privativa da Câmara dos Deputados a Iniciativa.
I. Sobre Impostos. Art. 172: O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos às despesas das suas Repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Thesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro, e da importância de todas as contribuições, e rendas públicas. (BRASIL, 1824)

Segundo Baleeiro o primeiro orçamento nacional aprovado segundo estes critérios que se valeram das regras da matéria foi votado para o exercício de 1831-1832. Nos anos posteriores não evidenciaram registros de organização de finanças públicas.

Com a proclamação da República em 1889 que culminou na segunda Constituição de 1891, foram implantadas modificações no controle do dinheiro público que possibilitaram distribuir competências no que tange a elaboração, tramitação e aprovação do orçamento. Ocorreram alterações significativas onde o poder legislativo passou a ter a responsabilidade de elaborar o orçamento dos poderes da nova República, entretanto em 1892 com a publicação da lei nº 30 de 08 de janeiro gerou um impasse entre os poderes, porque com esta lei ficou estabelecido que caso o Presidente da república não apresentasse a proposta de

orçamento, esta ação culminaria em crime contra as leis de orçamento. Este empecilho só foi sanado com a decisão de que o Executivo apresentaria a proposta como subsídio ao Poder Legislativo.

Diversos outros marcos foram determinantes para o avanço do controle interno que passaremos a demonstrá-los cronologicamente.

Abaixo uma ilustração de uma linha do tempo fictícia demonstrando a evolução pela qual o Controle Interno passou no decorrer dos anos.

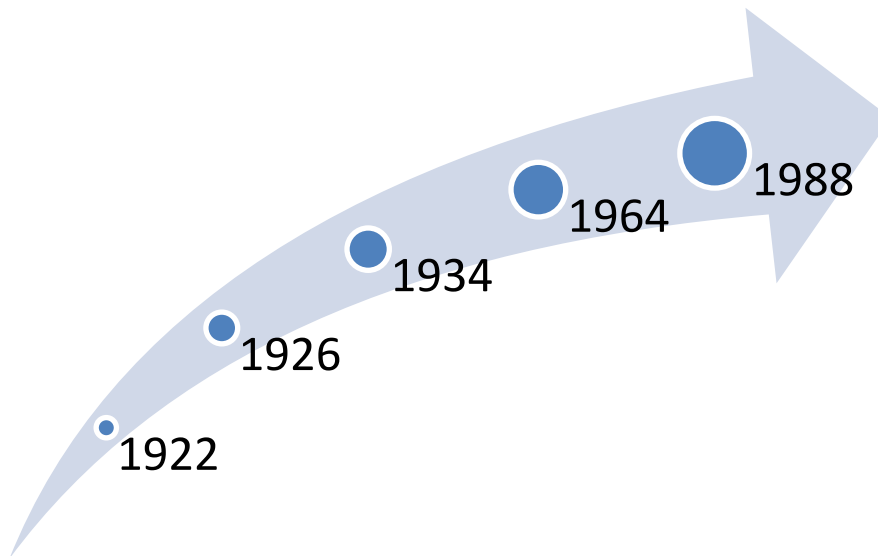


ILUSTRAÇÃO 1 – Linha do Tempo da evolução do Controle Interno

(Elaboração Própria)

Acima observamos de forma sintética os principais marcos e datas referentes ao desenvolvimento do Controle Interno no Brasil.

- **1922:** Aprovação pelo Congresso Nacional o código de contabilidade da União, o que facilitou para aquela época a aplicação de novas técnicas para possibilitar maior eficiência no controle no nível da União, Estados e Municípios;
- **1926:** É transferida a competência de elaboração da proposta orçamentária para o poder Executivo, o que na prática já ocorria;
- **1934:** Promulgada a terceira Constituição Brasileira, onde o legislativo sede poder ao Executivo a quem cabia elaborar o orçamento, o legislativo juntamente com o Tribunal de contas votava o orçamento;

• **1964 - 1988:** Pouco antes de ser declarado o regime Militar, precisamente em 17 de março de 1964 foi promulgada a lei 4.320 que introduz pela primeira vez a expressão controle interno, definindo competências para exercício da atividade. Em 1967 ocorreu a outorga da Constituição de 67, que modernizou o sistema de controle interno, com a reforma administrativa e através do decreto-lei 200 do mesmo ano.

O novo modelo proporcionou a realização de práticas de fiscalização dos atos da administração de forma mais ágil. O Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986, criando o Sistema de Controle Interno, representou uma grande guinada de foco, forma e conteúdo nas áreas de controle interno, proporcionando várias mudanças. Por assim, seguindo até chegarmos a Constituição de 1988.

Considerando os aspectos que dizem respeito particularmente à fiscalização e controle, a Constituição de 1988 representou um avanço, em decorrência da criação de sistemas de controle interno nos Poderes Legislativo e Judiciário e da determinação de que, juntamente com o do Poder Executivo, esses sistemas fossem conservados de forma integrada, em seus artigos, na Seção IX, Título IV, da CF/88 dispõe que:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. § 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. § 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. (BRASIL, 1988)

Em 2001, com a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro, o legislador buscou disciplinar os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, bem como da Administração Financeira Federal, Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e executando, também, outras providências. As

competências atuais e os objetivos a serem perseguidos se encontram no art. 24 desta lei. Em consonância com seu art. 21, fica estabelecido que:

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumento a auditoria e a fiscalização. (BRASIL, 2001)

Desta forma, o controle interno é parte integrante do plano de organização da administração, com os mesmos objetivos com relação a preocupação de aplicar as informações e alcançar a tomada de decisão de forma correta.

Nota-se que nos últimos anos os Tribunais de Contas estão discutindo a importância do aprimoramento do SCI e as melhorias necessárias para áreas de auditoria no serviço público, almejando obter êxito no controle dos gastos públicos.

3.2 Conceito de Controle

Primeiramente, é importante conhecermos a raiz etimológica da palavra Controle para que se estabeleça o enfoque que será dado a este trabalho. Conquanto existam controvérsias acerca a origem do termo. Destarte:

O vocábulo *controle* tem origem no latim *rotulum*, que designava a relação dos contribuintes. Era a partir dessa lista que se contratava a operação do cobrador de impostos. Incorporado em definitivo pelos diversos idiomas, o vocábulo *controle* tem sentido amplo, podendo significar dominação (hierarquia/subordinação), direção (comando), limitação (proibição), vigilância (fiscalização contínua), verificação (exame), registro (identificação). (CASTRO, p.337, 2015)

Podemos observar por meio das lições do ilustre autor Castro (2015) que a palavra “Controle” esteve sempre ligada às finanças, desde a sua origem na língua latina relacionada com os contribuintes, até seu registro na língua francesa (*controler*) significando registrar, examinar e inspecionar. Castro (2015) relata ainda que conforme a Declaração do Homem e do Cidadão, de 1789, preceituado em seu

art. 15, relata que “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público sobre sua administração”.

Na mesma acepção, Hely Lopes Meirelles (1999) afirma que “controle, na Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. A palavra *controle* foi traduzida para o Direito no Brasil por Seabra Fagundes, em 1941 em sua monografia “O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário” (FAGUNDES, 2005).

Segundo Fayol (1990), um conhecido escritor na área da administração científica o controle serve para verificar se tudo está ocorrendo de acordo com aquilo que foi planejado, seguindo as instruções emitidas e os princípios estabelecidos. O objetivo principal seria apontar falhas e erros para evitar que acontecessem, aplicando-se a coisas, pessoas e atos.

O Controle se caracteriza como um essencial componente das funções administrativas de uma instituição, pois possibilita a avaliação contínua dos objetivos estratégicos e operacionais. Quando implantados, tem a capacidade de amenizar ou eliminar gargalos que impeçam o alcance desses objetivos. Os controles podem assumir formas dependentes ou independentes, os quais podem ser manuais ou computadorizados. (IMONIANA E NOHARA, 2005)

De um lado, quando são dependentes, as recomendações de controle devem ser atendidas antes da execução das atividades funcionais seguintes. Uma tentativa de omitir uma função de controle dependente poderia travar o fluxo de processos operacionais. De outro lado, os controles independentes referem-se às atividades funcionais que não travam os fluxos das transações econômico-financeiras. Por exemplo: um gerente de fábrica pode requisitar a compra de insumos por interesses fraudulentos, levando em consideração ou não o nível de estoques. Um controle independente da área de controladoria poderia descobrir essa irregularidade, ao identificar que essa compra de insumos estaria elevando o nível médio de estoques além de sua necessidade no processo fabril. Quando os controles são manuais, normalmente são implantados através de procedimentos ou normas administrativas escritas e documentadas. Quando são sistêmicos, além de sua documentação nos procedimentos ou normas administrativas, os controles são incorporados nas próprias lógicas dos programas que compõem os sistemas computacionais. Seja da forma que for, a eficácia do controle se dá por meio da conscientização dos integrantes do

ambiente de controle; já sua eficiência resulta da implementação do conceito de accountability e monitoramento. (IMONIANA E NOHARA, p.1, 2005)

Após analisarmos as descrições de diversos autores, observamos que a palavra controle pode assumir diferentes significados, como por exemplo: controlar, conferir, fiscalizar, inspecionar, verificar, entre outros. Podemos afirmar que o controle retrata um monitoramento e uma apreciação de uma instituição para se certificar que as metas estabelecidas estão sendo alcançadas. Dessa forma, o controle monitora as atividades de forma sistemática, contínua, devendo ocorrer em todos os níveis e em todos os setores, propondo ações de melhoria e indicando medidas corretivas se for o caso.

3.3 Conceito de Controle Interno

De forma geral, conforme preceitua o CRCRS (2016) o controle interno define-se como um processo que é conduzido pela Administração de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras e conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

Cook e Winkle (1983, p. 131 apud CRCRS, 2017, p.11) destacavam que: O controle interno é um sistema da empresa, constituído de seu plano de organização, atribuição de deveres e responsabilidades, projeto de contas e relatórios e todas as medidas e métodos empregados 1) para proteger seu ativo, 2) aumentar a exatidão e a fidedignidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais, 3) promover e avaliar a eficácia operacional de todos os aspectos das atividades da empresa e 4) comunicar as diretrizes administrativas e estimular e avaliar a observância das mesmas.

A CGU (1991) por meio da Instrução Normativa nº 16, de 20 de dezembro de 1991, conceituou controle interno como sendo o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado visando garantir que os objetivos das entidades e órgãos da administração pública sejam atingidos, de forma confiável e

concreta, demonstrando eventuais desvios ao longo da gestão, até o alcance dos objetivos fixados pela Administração Pública.

Segundo Fernandes (2003), o controle interno pode ser vislumbrado em qualquer organização, seja ela pública ou privada. Tradicionalmente, o controle interno é realizado pelo próprio órgão sobre suas atividades e pessoas. Comentando sobre essa função, o Ministro Adhemar Paladini Ghisi leciona que:

O Controle Interno abarca todas as formas de controle, preventivo ou detectivo, existentes em determinada organização – pública ou privada – sejam de natureza financeira, contábil, técnica ou mesmo operacional. Os controles internos são implantados pela própria gerência de cada área no curso de suas rotinas e atividades buscando evitar que sejam cometidos.

[...]

Não é demais assinalar que nenhuma organização subsiste sem a existência de mínimos controles internos. (FERNANDES, p.52, 2003)

De acordo com a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI (2007), o 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 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.

Ou seja, nas palavras da referida organização o controle interno representa um processo dinâmico e integrado que tem uma adaptação às frequentes mudanças enfrentadas pelas organizações. Todos os níveis da organização, desde o corpo diretivo até o pessoal operacional, devem ser envolvidos nesse processo, enfrentando riscos e oferecendo relativa segurança ao alcance dos objetivos da instituição.

Segundo Andre Feliciano Lino (2015), o controle interno é o controle que cada um dos poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes, situado, portanto dentro da estrutura administrativa controlada; assim como características do controle interno temos que este tende a ser menos autônomo e adota uma postura de assessoramento ao chefe do poder que está subordinado. (Ribeiro, Bliacheriene; 2014; Araújo, 2010).

Castro (2008) define a noção de controle interno como sendo um conjunto de métodos, processos e recursos empregados pela própria estrutura interna de produção do ato, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência para realizar a legalidade da atuação administrativa de forma plena.

A definição de controle interno emitida em 1949 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) é a mais difundida até hoje:

AICPA (1949, p. 131 apud Castro, 2015, p.371) o controle interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Ainda segundo Castro (2015), no ano de 1958 o mesmo AICPA achou por bem subdividir o controle interno em controles administrativos e controles contábeis:

- Controle administrativo – Compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas, que normalmente, se relacionam apenas de forma indireta com os registros contábeis. Incluem-se controle como verificação física,

controle de contratos, convênios, ações desenvolvidas, retenções e recolhimento de tributos;

- Controle contábil – Compreende o plano de organização e todos os procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis. Compreende controles que sustentam os números apresentados nos demonstrativos elaborados pela área contábil, como sistemas que dão suporte aos atos praticados.

Antunes (1998) corrobora com o entendimento de Castro (2015) ao afirmar que o controle interno, no sentido amplo, compreende controles que se podem caracterizar como contábeis ou como administrativos, como segue:

- a) Controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes e diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente, compreendem controles tais como: os sistemas de autorização e aprovação, separação entre as tarefas relativas à manutenção de registros, elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custódia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna;
- b) Controles administrativos são os que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente a eficiência operacional e obediência às diretrizes administrativas, e que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Em geral, incluem controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento de empregados, e controles de qualidade”. (ANTUNES, 1998, p.63)

Essa divisão dos controles em administrativos e contábeis realçou o foco principal de cada um. O administrativo busca garantir que as ações atinjam seus objetivos no menor curso e da melhor forma. Os contábeis visam dar certeza aos

números registrados e divulgados nas demonstrações contábeis. Todo mecanismo de controle que dá sustentação aos números dos balanços são controle contábeis. Todos os controles que sustentam os atos praticados ou se relacionam a metas são administrativos.

3.4 Conceito de Sistema de Controle Interno

Podemos conceituar sistema de conjunto formado por várias partes individuais, que têm um objetivo comum, sendo que cada elo da corrente é peça essencial para o todo.

A INTOSAI (2007) assim define sistema de controle interno:

Todo sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, [...] incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas, promovendo a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. (INTOSAI, p.9, 2007)

Na mesma linha, o CRCRS (2007) assim define o sistema de controle interno:

O sistema de controle interno verifica o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, objetivando mantê-las legítimas (atender a todos os princípios constitucionais). Os objetivos do sistema de controle interno, além de comprovar a legitimidade dos atos, devem estar sempre alinhados com os objetivos da organização. O sistema de controle não é um fim, mas um meio. Toda entidade, com fins lucrativos ou não, possui uma razão de existir, uma missão. Ainda que as instituições possuam semelhanças, nunca são iguais; logo, um sistema de controle interno

nunca será igual a outro, em que pese sempre haver objetivos e controles comuns. (CRCRS, p. 30, 2007)

Dessa forma, o sistema de controle interno passa a ter sua existência, aprimoramento, desenvolvimento e continuidade junto com a instituição. Nessa acepção, os sistemas de controle objetivam trabalhar os conceitos de forma eficaz e eficiente.

Baseado em Baltaci Yilmar (2007) um sistema de controle interno efetivo deve ser composto por controles financeiros e não financeiros aplicados a cada etapa do processo decisório.

Esse sistema é composto por três partes:

(I) identificação de riscos

(II) desenvolvimento de processos internos para Center os riscos identificados

(III) estabelecimento de uma auditoria interna para chegar á eficiência dos controles internos (ALLEN; TOMMAS; 2001).

Ainda, pelo artigo 74 da CF/88, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Segundo o TCE-MG (2012) os objetivos do Sistema de Controle Interno devem estar sempre alinhados com os objetivos da organização, além de:

- Assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas, destacando-se conhecer as receitas, despesas, resultados históricos, estrutura administrativa, pessoal, patrimônio, observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- Acompanhar a programação estabelecida nos instrumentos de planejamento (Planos Plurianuais - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, Leis Orçamentárias Anuais - LOA, Metas Bimestrais de Arrecadação - MBA e Cronogramas Mensais de Desembolso - CMD);

- Buscar o equilíbrio nas contas públicas e a correta aplicação administrativa e financeira dos recursos públicos;
- Examinar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- Prevenir a ocorrência de fraudes, desvios, desperdícios e erros cometidos por gestores e servidores em geral;
- Buscar o atingimento de metas estabelecidas e prestar contas à sociedade, de forma transparente, condição imposta a todos aqueles que, de alguma forma, gerenciam ou são responsáveis pela guarda de dinheiro ou bens públicos.

Abaixo temos um quadro sintético demonstrando propósitos aplicáveis ao Controle Interno.

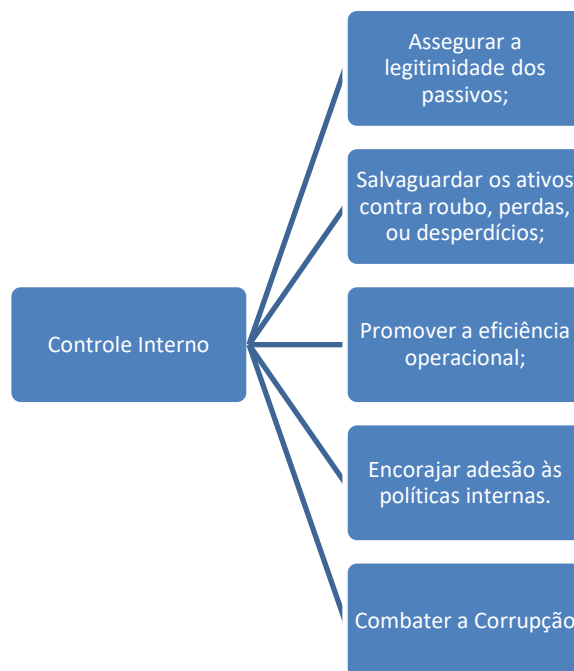


ILUSTRAÇÃO 2 – Propósitos do Controle Interno

(Elaboração Própria)

Acima podemos observar institutos relacionados ao desenvolvimento do Controle Interno.

Portanto, o sistema de controle interno inclui o plano de organização e o conjunto das medidas e métodos adotados pela instituição para proteger seu patrimônio, verificar a veracidade das informações contábeis e promover eficácia operacional.

3.5 Controle Interno na Constituição

Carvalho Filho (2007) apud CRCRS (p.23, 2017) afirma que “Controle interno é aquele realizado por órgãos de um poder sobre condutas administrativas produzidas dentro de sua própria esfera”.

O sistema de controle interno estabelecido pela CF/88 tem por propósito fiscalizar por meio de procedimentos próprios a atividade administrativa, levando aos responsáveis às irregularidades detectadas para que medidas sejam adotadas para a devida correção.

No corpo da Carta Magna estão expressos os princípios que regem toda a Administração Pública, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Sob a perspectiva da legalidade, o dever da instituição do controle interno na Administração Pública foi estabelecido a partir das seguintes normas constitucionais: artigos 70, e 74 da Carta Cidadã de 1988.

A Magna Carta tratou do tema do Controle em seu artigo 70, que define as bases para a estruturação dos controles sobre a Administração Pública:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à **legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo **sistema de controle interno de cada Poder**. (BRASIL, 1988, grifos nossos)

Depreende-se pelo postulado constitucional acima exposto que o controle externo é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio dos Tribunais de Contas. Já o controle interno é atribuição de cada Poder. Em ambos os controles, externo ou

interno, ocorrerá a fiscalização financeira, contábil, orçamentária, operacional e patrimonial da União, Administração Direta e Indireta quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas.

Sob o prisma do Princípio da Hierarquia da Administração Pública, pertinente às funções administrativas, refere-se às relações de coordenação e subordinação que se criam entre as pessoas jurídicas, todas com suas atribuições expressamente contidas nos diplomas legislativos. Cada órgão integrante da cadeia de atuação administrativa possui competências e responsabilidades que lhe são próprias, dentro de um contexto sistêmico estabelecido. Nesse sentido, criam-se os controles internos próprios de cada órgão desta rede para reduzir os riscos, tornando o gerenciamento de processos mais seguro.

Outro artigo que trata acerca do Controle na Administração Pública é o 74 da Constituição Federal de 1988:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, **sistema de controle interno** com a finalidade de:

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

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

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

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

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

§ 2º **Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato** é **parte legítima** para, na forma da lei, **denunciar irregularidades** ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. (BRASIL, 1988, grifos nossos)

O artigo em questão remete-se aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Essas três entidades devem manter, de maneira integrada, um sistema de controle interno. O SCI têm muitas tarefas para executar (incisos I a IV do referido art. 74), função essa que é desempenhada pelos servidores que atuam nas auditorias, controladorias ou núcleos de controle interno.

Em seguida apresentamos um quadro sinóptico do Controle Interno Integrado previsto na CF/88.



ILUSTRAÇÃO 3 – Controle Interno na Constituição

Fonte: Controladoria Geral do Estado do Piauí

A ilustração acima demonstra o desenvolvimento do Controle Interno nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário exercido de forma integrada.

É atribuição dos Sistemas de Controle Interno dos três Poderes, por analogia, incluído também o Ministério Público e Tribunais de Contas, tanto no nível federal, estadual ou municipal efetivar as próprias ações de controle, como fiscalizações, auditorias, acompanhamentos ou quaisquer outras medidas de controle que sejam necessárias. Mesmo que exista o controle externo que execute essa competência, o controle interno de cada instituição deve executar as tarefas descritas no artigo 74 da CF/88.

Em síntese, o artigo 74 do postulado constitucional prevê as seguintes tarefas para o SCI:

1. Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual;

2. Avaliar a execução dos programas de governo;
3. Avaliar a execução dos orçamentos da União
4. Comprovar a legalidade, nos órgãos e entidades da administração federal, das gestões orçamentária, financeira e patrimonial;
5. Comprovar a legalidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
6. Avaliar os resultados, nos órgãos e entidades da administração federal, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
7. Avaliar os resultados da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
8. Exercer, no âmbito da União, o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres;
9. Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;
10. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

No Brasil, a CF/88 deixa claro que o controle interno relaciona-se no sentido de cooperação com o controle externo, no intuito de antever-se ao controle externo e assim diminuir a demanda dos TCs, que não controlam apenas um único ente e sim centenas deles (Castro, 2008).

Além das atribuições a executar caso os responsáveis pelo controle interno encontrem alguma irregularidade ou ilegalidade de pronto deverão comunicar o fato ao TCU, sob pena de responsabilização solidária. No parágrafo 2º do art. 74 há também a previsão de que cidadãos, partidos políticos, associações ou sindicatos por meio do controle social também podem denunciar atos irregulares ou ilegais perante o Tribunal de Contas.

3.6 Controle Interno na Legislação Infraconstitucional

A Lei 4.320/64 estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, sendo considerada por muitos autores o embrião do Sistema de Controle Interno da Administração Pública Federal, ao estabelecer a separação entre o controle interno exercido pelo próprio governo do controle externo, atribuído ao Congresso Nacional, com o auxílio do TCU.

A citada lei dedicou um capítulo completo dedicado ao controle, dividindo o tema em três capítulos: Disposições Gerais, Do Controle Interno e Do Controle Externo. O capítulo das Disposições Gerais é composto em seu artigo 75, pelo seguinte texto:

O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a **legalidade dos atos** de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a **fidelidade funcional** dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o **cumprimento do programa de trabalho** expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. (BRASIL, 1964, grifos nossos)

Conforme estabelecido na Lei 4.320/1964 no artigo nº 75, que disciplina sobre o controle, compreende o controle da execução orçamentária: a legalidade dos atos, a fidelidade institucional dos agentes da administração e o cumprimento do programa de trabalho.

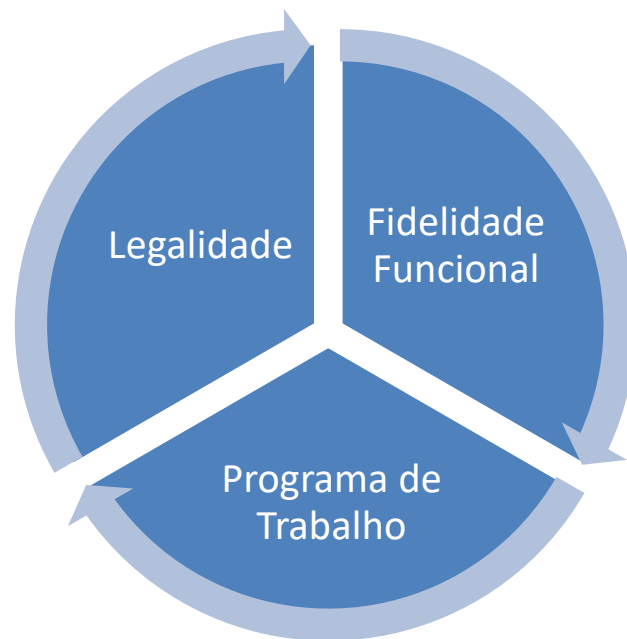


ILUSTRAÇÃO 4 – Controles Orçamentários presentes na Lei 4320/64
(Elaboração Própria)

Os três tipos de controles orçamentários estabelecidos acima são:

- **Legalidade:** No inciso I existe a previsão de se observar a legalidade nos atos de arrecadação ou despesa;
- **Fidelidade Funcional:** Nesse aspecto há a previsão da norma que os servidores devem ser fiéis às instituições a que servirem;
- **Programa de Trabalho:** Existe a determinação que os programas de trabalho devem ser divulgados em forma monetária e de realização de serviços.

Nos artigos nº 76 ao nº 80 a Lei 4.320/64 disciplina sobre Controle Interno. A atribuição de exercer os controles que se referem o artigo nº 75 é de responsabilidade do poder executivo. Este tem que acompanhar a verificação da legalidade dos atos na execução orçamentária prévia, concomitante e subsequente; a prestação de contas anual ou em qualquer tempo; o cumprimento dos planos de trabalho e a verificação dos limites de cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária.

A Lei Complementar nº 101/2000 nos artigos nº19 e nº 20 define os limites da despesa total com pessoal, referindo-se ao poder legislativo, incluído os

Tribunais de Contas. Nos artigos nº 54 e nº 59 ela determina que ao final de cada quadrimestre a elaboração do Relatório de Gestão Fiscal, para fins de verificação: do atingimento de metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias; dos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; das medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, quando este é excedido; providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites, quando este é excedido; destinação de recursos obtidos com alienação de ativos e cumprimento de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. De acordo com Silva (2012, p. 29) a Lei de Responsabilidade Fiscal tem como objetivo promover e manter o equilíbrio das contas públicas.

A Lei 8.666/93, conhecida como a Lei das Licitações, também trás importante contribuição acerca do controle interno em seu artigo 113 e parágrafos:

O **controle das despesas** decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei **será feito pelo Tribunal de Contas competente**, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e **sem prejuízo do sistema de controle interno** nela previsto.

§ 1º **Qualquer licitante**, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá **representar** ao **Tribunal de Contas** ou aos **órgãos integrantes do sistema de controle interno** contra irregularidades na aplicação desta Lei, para os fins do disposto neste artigo.

§ 2º Os **Tribunais de Contas** e os **órgãos integrantes do sistema de controle interno** poderão **solicitar** para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, **cópia de edital de licitação já publicado**, **obrigando-se os órgãos** ou entidades da Administração interessada à **adoção de medidas corretivas pertinentes** que, em função desse exame, lhes forem determinadas. (BRASIL, 1993, grifos nossos)

Observa-se que o sistema de controle interno pode acompanhar controle das despesas decorrentes dos contratos estabelecidos, sem prejuízo da atuação do Tribunal de Contas competente. Além disso, o SCI pode receber as representações dos licitantes e solicitar aos órgãos a adoção de medidas corretivas pertinentes referentes aos editais de licitações publicados.

Nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em específico na NBCT 16.8 que trata do Controle Interno, compreende este como “suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade no setor público”. Traz o Controle Interno sob o enfoque contábil, compreendendo este como “um ambiente de controle, mapeamento e avaliação de riscos, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento”.

Um dos principais objetivos do controle interno, quiçá, o maior deles é combater a corrupção que atinge as entranhas o Estado Brasileiro. Diante disso não basta simplesmente a aplicação estritamente normativa, mas, especialmente na aplicação prática da norma anticorruptiva difundida por meio da gestão estratégica de informações e programas governamentais que visam desmantelar estruturas corruptoras corporativas.

Buscando solucionar esse problema, diversos países da comunidade internacional, como Estados Unidos, Inglaterra e Itália estabeleceram um *benchmarking* com a iniciativa privada para adotar as melhores práticas existentes, chegando nos conhecidos programas de *compliance*. *Comply*, em inglês, significa “agir em sintonia com as regras”, o que já deixa transparecer o intuito do termo. Com efeito, os referidos programas são desenvolvidos a partir de um mecanismo regulatório que visa prevenir a ocorrência de atos ilícitos estabelecendo controles internos e externos, além de todas as políticas e diretrizes estabelecidas para o seu negócio. É a atividade de assegurar que a empresa está cumprindo à risca todas as imposições dos órgãos de regulamentação, dentro de todos os padrões exigidos de seu segmento.

Nesta seara, os programas de *compliance* são materializados através dos códigos de ética ou de conduta, por meio do qual a organização se comunica com a sociedade explicitando seus valores e os comportamentos esperados ou proibidos de seus colaboradores, promovendo a cultura da boa governança.

Acompanhando à comunidade internacional, o Brasil, por meio da Lei 12.846/2013 – Lei Anticorrupção – dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública

nacional ou estrangeira, estabelecendo, através do Decreto 8.420/2015, a obrigatoriedade legal que as empresas privadas adotem o denominado Programa de Integridade, a saber:

Art. 41. Para fins do disposto neste Decreto, **programa de integridade** consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e **procedimentos internos** de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na **aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta**, políticas e diretrizes com objetivo de **detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos** praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Parágrafo Único. O programa de integridade deve ser estruturado, aplicado e atualizado de acordo com as características e riscos atuais das atividades de cada pessoa jurídica, a qual por sua vez deve garantir o **constante aprimoramento e adaptação** do referido programa, visando garantir sua efetividade. (BRASIL, 2015, grifos nossos)

Observa-se que há imposição para que qualquer empresa privada que deseje, por exemplo, concorrer em uma licitação pública deva ter um programa de *compliance* em funcionamento que ateste os riscos de sua gestão. Entretanto, apesar de haver essa obrigatoriedade para as organizações privadas, a legislação silencia sobre a aplicação e obrigatoriedade do referido programa no âmbito da administração pública.

Dessa forma, fica claro o desafio que se desvenda, atualmente, à Administração Pública que é o desenvolvimento e implantação de programas de *compliance* na seara pública. Ainda no Decreto 8.420/2015 existe a previsão de que o programa de integridade será avaliado, entre outros parâmetros, pelos controles internos que assegurem a pronta elaboração de confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica.

Destaca-se que, apesar das notáveis diferenças existentes entre o setor privado e o público, isso não se torna um empecilho para a implantação de programas internos de controle e integridade. Não é por acaso que Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e incorporada ao conjunto normativo brasileiro através do Decreto 5.687/2006, traz em seu texto, no artigo 5º, que cada Estado

Parte formulará e aplicará ou manterá em vigor políticas coordenadas e eficazes contra a corrupção que promovam a participação da sociedade e reflitam os princípios do Estado de Direito, a devida gestão dos assuntos e bens públicos, a integridade, a transparência e a obrigação de prestar contas. Ainda no artigo 8º da referido Decreto há menção sobre o estabelecimento de um Código de Conduta para os funcionários públicos com o objetivo de combater a corrupção promovendo a integridade, a honestidade e a responsabilidade dos servidores públicos.

Da mesma forma, a Convenção Interamericana contra a Corrupção de 29 de março de 1996, ratificada pelo Decreto 4.410/2002, estabelece a definição de corrupção e estipula que os Estados Partes deverão criar, manter e fortalecer normas de conduta para o desempenho correto, honrado e adequado das funções públicas, ajudando a preservar a confiança na integridade dos funcionários públicos e na gestão pública.

Nessa seara, o Decreto 3.678/2000 que ratifica a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, estabelece os delitos de corrupção, a responsabilidade das pessoas jurídicas, a jurisdição e sanções penais e administrativas que devem ser aplicadas aos agentes públicos em caso da prática da corrupção no âmbito internacional.

Por fim, todo esse sistema internacional representa o mandamento de que a Administração Pública crie mecanismos eficazes de controle interno. Nesta senda, foi editado o Decreto 9.203/2017 que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal. No artigo 3º do referido decreto aparecem como princípios da governança pública, entre outros, a integridade, prestação de contas e transparência. Já no artigo 4º são apresentadas diretrizes da governança pública tais como fazer incorporar padrões elevados de conduta pela alta administração para orientar o comportamento dos agentes públicos e implementar controles internos fundamentados na gestão de risco, que privilegiará ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores.

3.7 Princípios de Controle Interno

Princípios são: “conjunto de proposições diretoras às quais todos os desenvolvimentos seguintes devem ficar subordinados. Premissas, regras fundamentais ou linhas norteadoras que disciplinam o processo utilizado para se fazer alguma coisa, que balizam o entendimento a ser dado a uma determinada matéria ou procedimento, ou que delimitam os comportamentos aceitáveis diante de determinadas situações” (SANCHES 1997, p.203 apud SILVA 2012, p.29).

De forma didática, apresentamos abaixo os Princípios Fundamentais de Controle Interno.

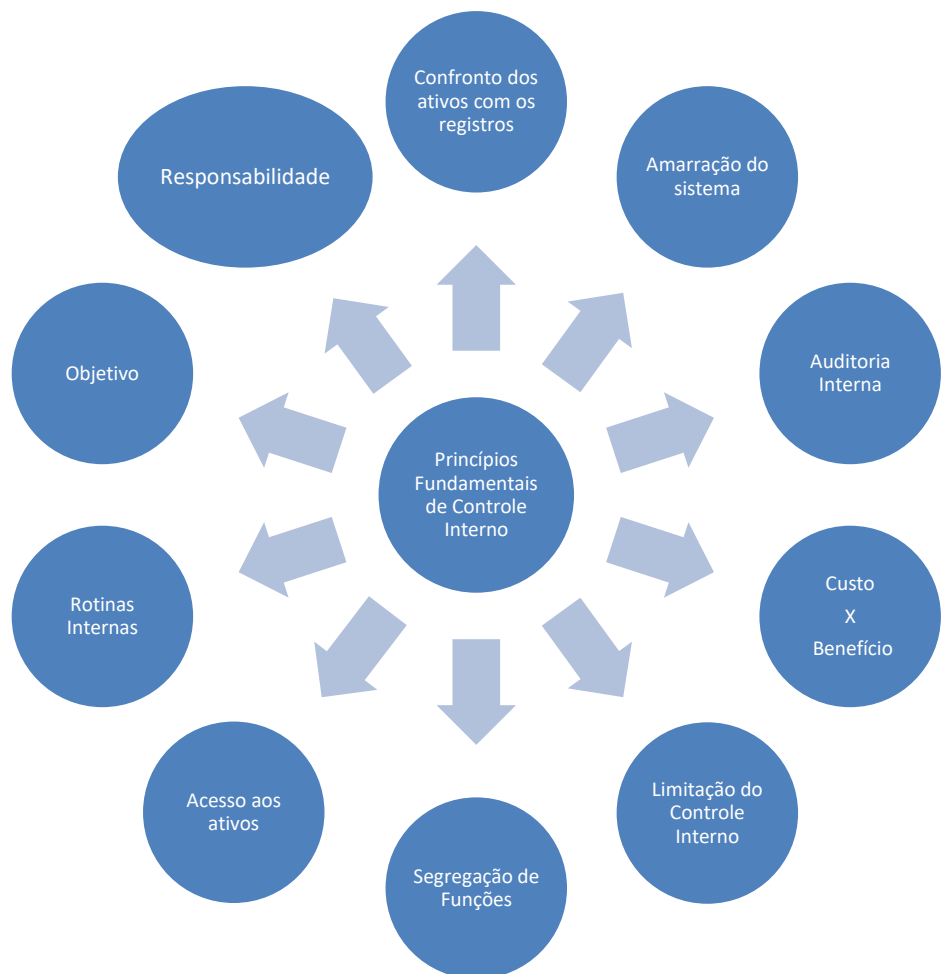


ILUSTRAÇÃO 5 – Princípios Fundamentais de Controle Interno

Fonte: MELLO, 2006

Esses Princípios Fundamentais demonstrados acima garantem mais efetividade ao SCI.

Segundo Lima e Castro (2003, p.66) citado por Silva (2012, p.30) são princípios para o controle interno:

- Relação custo benefício;
- Qualificação adequada;
- Treinamento e rodízio de funcionários;
- Delegação de poderes e determinação de responsabilidades;
- Segregação de funções;
- Instruções devidamente formalizadas;
- Controle sobre as transações;
- Aderência às diretrizes e normas legais;
- Utilização do processamento eletrônico.

Para Attie (2010, p.155) citado por Corbari e Macedo (2012, p.83), para que as atividades sejam conduzidas dentro dos padrões, minimizando a possibilidade de perdas e riscos têm de ser observados os meios que podem dar o suporte necessário à salvaguarda dos interesses da administração, sendo eles:

- Segregação de funções;
- Sistema de autorização e aprovação;
- Determinação de funções e responsabilidades;
- Rotação de funcionários;
- Carta de fiança;
- Manutenção de contas de controle;
- Seguro;
- Legislação;
- Diminuição de erros e desperdícios;
- Contagens físicas independentes;
- Alçadas progressivas.

Segundo Attie (2010, p.155) citado por Corbari e Macedo (2012, p.85), ao observar essas medidas a entidade busca proteger e minimizar eventos que possam colocar em risco os bens e direitos da organização.

3.8 Finalidades do Controle Interno

Segundo Castro (2008, p.64) citado por Silva (2012, p.29) “a preocupação com o controle interno está intimamente ligada a dois fatores básicos: responsabilidade do administrador e risco para o patrimônio da entidade”.

Ainda conforme Castro (2015) dentre as principais finalidades da existência de um controle interno, destacam-se as cinco mais importantes:

1. Segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada

Todo gestor deve ter cuidado, para que os atos praticados e sujeitos a julgamento externo estejam resguardados por controles prévios confiáveis, suportados por documentos que os comprovem, dentro da legislação pertinente e com responsabilidade definida. As informações sustentadas pelo controle interno dizem respeito tanto aos atos praticados como ao impacto nos resultados;

2. Promover a eficiência operacional da entidade

O estímulo à eficiência operacional significa os meios necessários à execução das tarefas, para obter desempenho operacional satisfatório da entidade;

3. Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas

O processo de aderência às políticas constitui-se muito mais num fator psicológico do que em um fator objetivo. O objetivo do estímulo à obediência das políticas existentes é assegurar que os propósitos da administração, estabelecidos por meio de suas políticas e procedimentos, sejam devidamente seguidos pelos servidores;

4. Proteger os ativos

Os ativos devem ser resguardados de qualquer situação indesejável, sendo que na área privada isso constitui uma das ações primordiais da administração;

5. Inibir a corrupção

No setor público, há uma preocupação frequente de se criarem controles como forma de inibição da corrupção ou mesmo de apuração mais rápida de desvios, tornando mais efetivas as ações dos Tribunais, do Ministério Público ou da Polícia.

Attie (2011) apresenta de forma didática 3 finalidades do controle de uma empresa ou repartição pública:

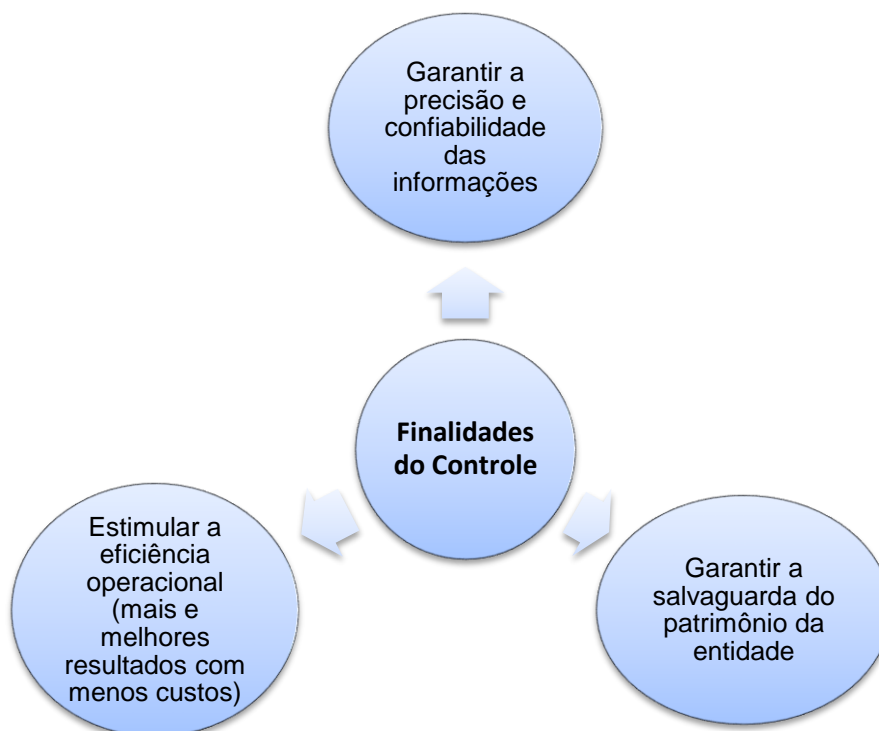


ILUSTRAÇÃO 6 – Finalidades do Controle

(Elaboração Própria)

Essas finalidades do Controle Interno demonstradas acima retratam quais são as funções essenciais que devem estar presentes no Controle Interno.

3.9 Foco, tipos e técnicas de Controle Interno

A Lei 4.320/64, ao estabelecer as normas gerais de direito financeiro para o controle dos balanços e orçamentos e balanços da União, extensivo aos Estados, Municípios e Distrito Federal direcionou o foco do controle em três dimensões:

- O processo administrativo;
- A conduta do agente;
- A ação da entidade.

Independentemente do foco que se decida dar prioridade, é essencial que as áreas responsáveis pelas técnicas que embasam o controle interno (orçamento, contabilidade e auditoria) tenham clareza dos objetivos a serem alcançados.

De acordo com Castro (2015), os controles podem atuar em tempos e formas diversas, mas sempre voltados para resultados comuns. Os controles foram divididos no tempo em:

- Controle prévio – têm atuação preventiva, antecedendo a conclusão ou operatividade do ato. Esse tipo de controle é anterior ao ato administrativo e visa garantir que os requisitos a boa gestão estejam presentes. Tem como objetivo final dar segurança àquele que pratica o ato ou por ele se responsabiliza. A técnica utilizada nessa situação é a contabilidade;
- Controle concomitante – é aquele que tem a função de acompanhamento das atividades, verificando a regularidade da formação do ato. Tem como objetivo final garantir a execução da ação. A técnica utilizada nesse caso é a fiscalização;
- Controle subsequente ou posterior – é realizado após executada uma tarefa ou atividade, visa corrigir eventuais desvios. Tem como

objetivo final avaliar a eficiência e a eficácia das ações administrativas. A técnica utilizada nessa perspectiva é a auditoria.

Em síntese, independentemente da forma, tipo e tempo, uma gestão deve possuir um controle interno, para ter capacidade de garantir o resultado de sua missão, diminuindo riscos e preservando a responsabilidade dos dirigentes.

4 – DIRETRIZES PARA AS NORMAS DE CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO

4.1 Objetivo do Controle Interno na área Publica

Conforme visto anteriormente a validade da aplicação do controle interno na Administração Pública deriva do próprio texto constitucional. Contudo, muitos acreditavam que o assunto não havia sido devidamente regulamentado, o que aconteceu com a publicação da LRF que exige, por exemplo, a obrigatoriedade da participação do responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal, consolidando assim o conceito como instrumento fundamental de toda a Administração Pública.

Nesse sentido, Botelho (2009, p.31) apud CRCRS (2017, p.25) destaca que:

O Controle Interno na Administração Pública objetiva a descoberta de possíveis desacertos, de descompasso administrativo, do mau cumprimento ou emperramento das rotinas, de inconformidade aos princípios administrativos, processados pelos próprios servidores de diversas áreas da administração. O Controle Interno irá nortear as ações do Poder Executivo no seu aspecto de economicidade, fazendo que todos os atos da Administração Pública sejam previamente analisados. Segundo Chaves (2009, p. 33), além de o controle interno atender ao previsto na CF/1988, Lei no 4.320-1964, LRF/2000 e outras normativas, possui ainda a finalidade de “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”. Ainda define que “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, deverão dar ciência tempestivamente ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”. (Botelho, 2009, p.31 apud CRCRS, 2017 p. 25)

Dessa forma, nota-se que o objetivo do controle interno é funcionar, conjuntamente, com um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle busca garantir que os objetivos da instituição pública serão alcançados e que todas as ações serão conduzidas de maneira econômica, eficiente e eficaz. O resultado disto é uma real

proteção dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades.

Consoante com Castro (2015) as formas e métodos de controle dependem das necessidades e peculiaridades de cada órgão estatal. Para serem efetivos devem atender a alguns critérios básicos:

- Controle certo, no lugar e tempo certo;
- Controle exercido junto com ao ato praticado e proporcional aos riscos envolvidos;
- Controle funcionando de forma consistente e permanente;
- Controle com custos adequados, sem exceder os benefícios dele provenientes;
- Controle como instrumento auxiliar do dirigente para a tomada de decisão; e
- Controle com métodos eficientes de prevenção, para evitar apontar fatos consumados e geralmente irremediados.

O papel da auditoria interna, idealmente independente das atividades administrativas, é prover dados sobre a eficácia da organização pública em prover os serviços para os cidadãos (BALTACI; YILMAZ 2007). Em 2012, todos os estados brasileiros já contavam com controladorias (ou órgãos com competências semelhantes, apesar da nomenclatura diversa) segundo o CONACI (2014).

Para Oliveiri (2013) apesar dos avanços, o controle interno ainda é incipiente nos Estados Brasileiros, com baixa capacidade para realizar a avaliação da regularidade e a eficiência da gestão.

4.2 Controle Interno nos Municípios

O controle interno municipal é aquele exercido pelos poderes Executivo e Legislativo, em razão dos mandamentos contidos nos artigos 31, 70, 71 e 74 da Constituição Federal/88.

Na Constituição Federal o controle interno do município surge no texto do artigo 31:

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

§ 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º - O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º - É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais. (BRASIL, 1988, grifos nossos).

Nesse sentido, o art. 31 diz que a fiscalização do município será exercida pelo poder Legislativo Municipal (exercido com o auxílio dos TCs, § 1º), mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

Dentro dessa temática, a Lei Orgânica do Município de São Paulo apresenta o seguinte conceito de controle interno em seu artigo 53:

Os **Poderes Executivo e Legislativo** manterão, de **forma integrada, sistema de controle interno**, com a finalidade de:

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

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

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

IV - **apoiar o controle externo**, no exercício de sua missão institucional, o qual terá acesso a toda e qualquer informação, documentos ou registro que repute necessários para o cumprimento de sua função;

V - **organizar e executar**, por iniciativa própria ou por solicitação do Tribunal de Contas do Município, **programação trimestral de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle.**

§ 1º - Para fins do disposto neste artigo, a **Câmara Municipal e o Tribunal de Contas do Município** terão acesso direto, através de **sistema integrado de processamento de dados**, às informações processadas em **todos os órgãos da administração direta e indireta** do Município.

§ 2º - Os **responsáveis pelo controle interno**, ao tomarem conhecimento de **qualquer irregularidade, ilegalidade ou ofensa ao art. 37 da Constituição da República**, deverão **representar à autoridade competente**, dando **ciência à Câmara Municipal**, sob pena de **responsabilidade solidária**. (SÃO PAULO, 1990, grifos nossos).

Já em seu artigo 81, a Lei Orgânica do Município de São Paulo traz a referida previsão:

A administração pública direta e indireta obedecerá aos **princípios e diretrizes da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência**, razoabilidade, unidade, indivisibilidade e indisponibilidade do interesse público, descentralização, democratização, participação popular, transparência e valorização dos servidores públicos. (SÃO PAULO, 1990, grifos nossos).

Respeitadas as devidas especificidades notamos que o artigo 53 do LOMSP citado acima é bem similar ao artigo 74 da CF/88 e o artigo 81 da Lei Orgânica também se assemelha ao artigo 37 da Carta Maior devido ao princípio da simetria federativa aplicado no sistema jurídico brasileiro. Naquilo que for compatível para o município, também deve ser aplicado o artigo 70 da Magna Carta. Como no município não existe Poder Judiciário, não cabe exigir um Sistema de Controle Interno para esse poder. Todavia, seus poderes Executivo e Legislativo deverão prever a existência de um SCI.

Na cidade de São Paulo, o Decreto a Lei Municipal nº 15.764, de 27 de maio de 2013 definiu a forma do SCI e criou a Controladoria Geral do Município de São Paulo. No âmbito municipal, a Controladoria é o órgão que gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeira servindo como instrumento para capacitar decisões de gestão (SLOMSKI, 2001).

4.3 Estrutura mínima recomendada para a implementação do Controle Interno nos Tribunais de Contas

A diversidade dos TCs brasileiros é observável desde a sua jurisdição. Existem tribunais de contas especializados no controle das contas dos municípios, outros focados nas contas estaduais.

Analisemos o que preceitua o artigo 75 da CF/88:

Art. 75. As normas estabelecidas **nesta seção aplicam-se, no que couber**, à organização, composição e fiscalização dos **Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal**, bem como dos **Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios**. (BRASIL, 1988, grifos nossos).

O excerto constitucional citado acima se encontra na seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária da CF/88. Dentro dessa seção, estão inseridos os artigos 70 e 74 preceituando que:

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

Art. 74. Os **Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário** manterão, de **forma integrada, sistema de controle interno [...]** (BRASIL, 1988, grifos nossos)

Interpretando os dispositivos citados é possível depreender que, apesar de os Tribunais de Contas não estarem citados explicitamente nos artigos 70 e 74 da CF/88, nem serem caracterizados com um Poder da República, são considerados órgãos autônomos e independentes, pois não fazem parte nem são subordinados a nenhum dos Poderes, entretanto, têm vinculação ao Poder Legislativo, conforme é possível verificar no excerto constitucional descrito abaixo.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o **auxílio** do Tribunal de Contas da União, ao qual compete [...] (BRASIL, 1988, grifo nosso)

Nesse diapasão, Buzaid (1967) afirma que a Constituição Federal ao estatuir que o Tribunal de Contas opera como órgão auxiliar do Poder Legislativo, subordinou-o como um todo orgânico do Congresso Nacional, do qual é preposto. Segundo o autor, o legislador constituinte ao incluir as competências do TCU dentro do capítulo da Magna Carta reservado ao Poder Legislativo deixou claro que pretendeu individualizá-lo como parte integrante do Parlamento.

Por outro lado, o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal Ayres Britto (2005) defende que além de não ser órgão do Poder Legislativo, o Tribunal de Contas da União não é órgão auxiliar do Parlamento Nacional, naquele sentido de inferioridade hierárquica ou subalternidade funcional. O TCU se posta como órgão da pessoa jurídica da União, diretamente, sem pertencer a nenhum dos três Poderes da República, da mesma forma que ocorre com o Ministério Público.

A vinculação do TCU a um dos Poderes da República não é um tema pacífico na seara jurídica. Existem, na doutrina, posicionamentos diferentes. Alguns juristas e doutrinadores entendem que o art. 71 da CF/88 coloca o Tribunal de Contas como órgão integrante do Poder Legislativo, já que a atribuição de fiscalizar faz parte das atribuições típicas do Parlamento Federal. Outra parte da doutrina afirma que o TCU não pertence a nenhum dos Poderes e entende que ele é um órgão autônomo e independente, similar ao Ministério Público e que, ao auxiliar o Legislativo, não ocorre a subordinação. Conquanto as várias interpretações constitucionais, o entendimento predominante é no sentido de ser o Tribunal de Contas da União um órgão de extração constitucional, independente e autônomo, que auxilia o Congresso Nacional no exercício do controle externo.

Dessa forma, notamos que, historicamente, houve uma mudança de entendimento acerca da posição constitucional da Corte de Contas. Contudo, hodiernamente, embasados na Lei Maior, podemos afirmar categoricamente que os Tribunais de Contas, conforme indicado no art. 75 da CF/88, devem manter um sistema de controle interno dentro de sua própria estrutura.

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) estabeleceu por meio da Resolução 4/2014 Diretrizes de Controle interno visando à eficiência dos Tribunais de Contas. Tendo em vista, a ausência dessa temática na teoria e literatura especializada, tomaremos por base a referida Resolução para estabelecer um modelo ideal de implantação do Sistema de Controle Interno na estrutura dos TCs.

A efetivação do SCI não é apenas uma exigência das Constituições, mas também um ensejo para guarnecer a administração pública de ferramentas que proporcionem o implemento das exigências legais, a proteção de seu patrimônio e a melhoria na aplicação dos recursos públicos, garantindo maior confiança aos gestores e melhores resultados à sociedade.

Dessa forma, a eficácia e eficiência do Sistema de Controle Interno dos TCs proporciona que não conformidades e erros sejam corrigidos, o que propicia uma atuação mais concreta do controle externo.

As diretrizes estipuladas pela ATRICON designam orientar a atuação dos TCs na implantação dos respectivos Sistemas de Controle Interno, considerando os postulados da prevenção de riscos e da governança para o aperfeiçoamento da qualidade na gestão pública. A Resolução traz ainda como objetivos:

- Estabelecer diretrizes para implantação do Sistema de Controle Interno nos Tribunais de Contas;
- Definir normas de referência para estruturação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos Tribunais de Contas.

Essas diretrizes foram embasadas nos princípios legais e constitucionais que regem a Administração Pública, são eles: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, economicidade e dever de prestação de contas.

Os princípios gerais de controle interno que devem ser observados são os seguintes:

- Relação custo-benefício;
- Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários;
- Delegação de poderes;

- Definição de responsabilidades;
- Segregação de funções;
- Instruções devidamente formalizadas;
- Controles sobre as transações;
- Aderência a diretrizes e normas legais.

Conforme a Resolução 4/2014 da ATRICON, os princípios relacionados aos componentes do Controle Interno (COSO I), que representam os conceitos fundamentais associados a cada componente do controle interno são os que seguem abaixo:

a) Ambiente de controle:

- A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos;
- A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno;
- A administração estabelece, com a suspensão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos;
- A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos;
- A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos;

b) Avaliação de riscos:

- A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos;
- A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como eles devem ser gerenciados;
- A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos;
- A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o Sistema de Controle Interno;

c) Atividades de controle:

- A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos;
- A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos;
- A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas;

d) Informação e comunicação:

- A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno;
- A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle;
- A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno;

e) Monitoramento:

- A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno;
- A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas.

Abaixo apresentamos os componentes do COSO que são aplicáveis ao Sistema de Controle Interno.



ILUSTRAÇÃO 7 – Componentes do COSO

Fonte: COSO Gerenciamento de Riscos Corporativos, 2014.

A imagem acima retrata os princípios estabelecidos para os Controles Internos e Gestão de Riscos, também aplicáveis à Administração Pública e aos Tribunais de Contas brasileiros.

Os principais conceitos utilizados como referência na aplicação das diretrizes elaboradas pela ATRICON são os seguintes:

- a) **Sistema de controle interno:** processo conduzido pela estrutura de governança e executado pela administração e por todo o corpo funcional da entidade, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e em todos os níveis de órgãos da entidade, e estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos:
- I) eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
 - II) integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de *accountability*;
 - III) conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
 - IV) adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.
- b) **Controles internos administrativos:** atividades e procedimentos de controle incidentes sobre os processos de trabalho da organização com o objetivo de diminuir os riscos e alcançar os

objetivos da entidade, presentes em todos os níveis e em todas as funções e executados por todo o corpo funcional da organização;

c) **Estrutura de governança:** estrutura de governança da entidade que tem por objetivo supervisionar e estabelecer as políticas, diretrizes e expectativas sobre o desenho e o funcionamento do Sistema de Controle Interno da organização, a ser observado pela administração da entidade;

d) **Unidade de Controle Interno:** a estrutura organizacional deve contemplar uma unidade de controle interno, que deve ser independente da gerência e que se reportará diretamente à autoridade máxima da organização, responsável pela coordenação, orientação e avaliação do Sistema de Controle Interno da entidade;

e) **Unidades executoras do Sistema de Controle Interno:** todas as unidades integrantes da estrutura organizacional responsáveis pela execução dos processos de trabalho da entidade, pela identificação e avaliação dos riscos inerentes a esses processos e pela normatização e execução das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle destinados à mitigação dos riscos;

f) **Normas de rotinas e de procedimentos de controle:** o funcionamento eficaz do Sistema de Controle Interno das organizações públicas pressupõe a normalização das atribuições e responsabilidades, das rotinas de trabalho mais relevantes e de maior risco e dos procedimentos de controle dos sistemas administrativos e dos processos de trabalho da organização. (ATRICON, 2014, grifos nossos).

A Resolução 4/2014 da ATRICON estabelece as seguintes **Diretrizes** para criação de um **Sistema de Controle interno ideal nos Tribunais de Contas** como ferramenta de melhoria da governança, da gestão de riscos e do controle interno, com observância dos itens que seguem abaixo relatados:

1. Adotar as seguintes normas da INTOSAI como referência para estruturação e funcionamento do Sistema de Controle Interno:
 - a) ISSAI GOV 9100 – Guia para as Normas de Controle Interno;
 - b) ISSAI GOV 9110 – Diretrizes Referentes aos Informes sobre a Eficácia dos Controles Internos;
 - c) ISSAI GOV 9120 – Controle Interno: Fornecendo uma Base para a Prestação de Contas do Governo;
 - d) ISSAI GOV 9130 – Informação Adicional sobre a Administração de Riscos da Entidade;

- e) ISSAI GOV 9140 – Independência da Auditoria Interna no Setor Público;
 - f) ISSAI GOV 9150 – Coordenação e Cooperação entre os Tribunais de Contas e os Auditores Internos do Setor Público.
2. Observar os princípios associados aos componentes do controle interno referenciados nessas diretrizes.
 3. Estabelecer iniciativas voltadas à implantação e ao efetivo funcionamento do Sistema de Controle Interno no respectivo planejamento estratégico, com correspondentes metas e indicadores de desempenho, controlados e divulgados sistemática e permanentemente.
 4. Conscientizar os membros e os servidores do Tribunal de Contas acerca da importância e da necessidade da efetiva implantação do Sistema de Controle Interno como instrumento de melhoria da gestão.
 5. Criar o Sistema de Controle Interno por meio de ato normativo específico e regulamentar o processo de implantação de acordo com os seguintes critérios:
 - a) Adoção das normas da INTOSAI referenciadas no item 22 destas diretrizes;
 - b) Aprovação de cronograma de implantação e operacionalização do Sistema de Controle Interno;
 - c) Definição dos sistemas administrativos e dos processos de trabalho a serem implantados, bem como do respectivo cronograma;
 - d) Acompanhamento e verificação do cumprimento do cronograma de implantação e operacionalização do Sistema de Controle Interno;
 - e) Adoção de medidas corretivas pelo descumprimento do cronograma de implantação e operacionalização do Sistema de Controle Interno.

6. Estabelecer as seguintes responsabilidades, atribuições, competências e prerrogativas na normatização da estruturação do Sistema de Controle Interno dos Tribunais de Contas:

a) Competências do presidente do Tribunal de Contas:

- Propor a criação e regulamentação do funcionamento do Sistema de Controle Interno;
- Supervisionar o processo de normatização das rotinas e dos procedimentos de controle dos processos de trabalho do tribunal;
- Garantir o cumprimento ao princípio da segregação de funções na estrutura organizacional e no fluxo dos processos de trabalho do tribunal;
- Garantir estrutura de trabalho adequada e as prerrogativas e condições necessárias à atuação dos controladores ou auditores internos;
- Garantir condições e promover o desenvolvimento contínuo dos profissionais do controle interno;
- Implantar e supervisionar o funcionamento da política de gerenciamento de riscos;
- Analisar e implementar as avaliações e recomendações propostas pela Unidade de Controle Interno com vistas à melhoria do Sistema de Controle Interno;

b) Estrutura das unidades de controle ou auditoria interna:

- Vinculação direta à presidência do tribunal;
- Controladores ou auditores internos pertencentes à carreira específica de auditoria do tribunal;
- Adequação da quantidade de pessoal e da competência
- Técnica dos servidores do controle interno para o
- Exercício de suas atividades;
- Adequação da estrutura física para o exercício das
- Atividades do controle interno;

c) Prerrogativas e atribuições da unidade de auditoria ou de controle interno:

- Desenvolvimento exclusivo de atividades próprias de controle e auditoria interna, em observância ao
- Princípio da segregação de funções;
- Realização de auditorias internas periódicas de avaliação dos controles internos dos processos de trabalho da organização;
- Atuação com base em planejamento anual da unidade;
- Realização dos trabalhos de auditoria interna com
- Base em normas e manuais que regulamentam o processo de auditoria, em especial as Normas de Auditoria Governamental (NAGs);
- Acesso irrestrito aos documentos e às informações necessárias à realização das atividades de controle interno;
- Independência técnica e autonomia profissional em relação às unidades controladas;
- Desenvolvimento contínuo dos profissionais do controle interno;
- Previsão normativa das prerrogativas, atribuições e responsabilidades dos profissionais do controle interno;

d) Competências da unidade de auditoria ou de controle interno:

- Comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à economicidade, à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial das unidades que compõem a estrutura do órgão;
- Avaliar o cumprimento e a execução das metas previstas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual;
- Apoiar o controle externo;
- Apresentar ao Tribunal de Contas irregularidades e ilegalidades;
- Acompanhar o funcionamento das atividades do Sistema de Controle Interno;
- Assessorar a presidência;
- Realizar auditorias internas, inclusive de avaliação do controle interno e de avaliação da política de gerenciamento de riscos;
- Avaliar as providências adotadas diante de danos causados ao erário;
- Acompanhar os limites constitucionais e legais;

- Avaliar a observância, pelas unidades componentes do sistema, dos procedimentos, normas e regras estabelecidas pela legislação pertinente;
- Elaborar parecer conclusivo sobre as contas anuais;
- Revisar e emitir parecer acerca de processos de tomadas de contas especiais;
- Orientar a gestão para o aprimoramento do Sistema de Controle Interno na aplicação da legislação e na definição das rotinas internas e dos procedimentos de controle;
- Monitorar o cumprimento das recomendações e determinações dos órgãos de controle externo e interno;
- Zelar pela qualidade e pela independência do Sistema de Controle Interno;

e) Competências das unidades executoras do Sistema de Controle Interno:

- Prestar apoio na identificação dos “pontos de controle” inerentes ao sistema administrativo no qual sua unidade está diretamente envolvida, assim como no estabelecimento dos respectivos procedimentos de controle;
- Coordenar o processo de elaboração, implementação ou atualização do Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle, no qual a unidade a que está vinculado atua como órgão central do sistema administrativo;
- Cumprir e exercer o acompanhamento sobre a efetiva observância do Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle a que sua unidade esteja sujeita e propor o constante aprimoramento dele;
- Encaminhar à Unidade de Controle Interno, na forma documental, as situações de irregularidades ou ilegalidades que vierem a seu conhecimento mediante denúncias ou outros meios, juntamente com evidências das apurações;
- Atender às solicitações da Unidade de Controle Interno quanto às informações, providências e recomendações;

- Comunicar à chefia superior, com cópia para a Unidade de Controle Interno, as situações de ausência de providências para a apuração e/ou regularização de desconformidades;
 - Promover o mapeamento e o gerenciamento de riscos relacionados aos objetivos operacionais dos processos de trabalho de responsabilidade da respectiva unidade.
7. Avaliar o Sistema de Controle Interno do tribunal com o propósito de verificar se está adequadamente concebido e se funciona de maneira eficaz, visando à proposição de aprimoramento e de medidas corretivas, de acordo com os conceitos e critérios a seguir:
- a) A avaliação de controles internos é um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos estabelecidos;
 - b) A atividade de avaliação de controles internos pode ser executada de duas formas distintas:
 - Nas fases de planejamento e execução de uma auditoria, para determinar a extensão e o alcance de seu escopo;
 - Por meio de trabalho de auditoria com escopo específico, voltado para a avaliação do Sistema de Controle Interno, visando contribuir para a melhoria da gestão e da governança da entidade;
 - c) As avaliações de controles internos, a depender de seus objetivos, podem ocorrer em dois níveis:
 - Em nível da entidade: quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação global do Sistema de Controle Interno da organização ou de partes dela, com o propósito de verificar se está adequadamente concebido e se funciona de maneira eficaz – em outras palavras, significa diagnosticar a

presença e o funcionamento de todos os componentes e elementos da estrutura de controle interno utilizada como referência;

- Em nível de processos: quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação das atividades de controle que incidem sobre determinados processos ou operações específicas, revisando seus objetivos, identificando os riscos relacionados e avaliando a adequação e o funcionamento dos controles adotados para gerenciá-los;

d) A Unidade de Auditoria ou Controle Interno tem a responsabilidade de monitorar a eficácia do Sistema de Controle Interno mediante a realização de auditorias com escopo específico de avaliação de controles internos, tanto em nível de entidade quanto de processos, visando à proposição de recomendações endereçadas à administração para melhoria dos controles internos da organização.

5 – CONTROLE INTERNO NOS TRIBUNAIS DE CONTAS

5.1 Controle Interno no TCU

O controle interno no âmbito do Tribunal de Contas da União é previsto na Resolução-TCU Nº 284, de 30 de dezembro de 2016 que define a estrutura, as competências e a distribuição das funções de confiança das unidades da Secretaria do Tribunal de Contas da União.

A Secretaria de Auditoria Interna (Seaud), anteriormente denominada Secretaria de Controle Interno (Secoi), compõe a unidade básica da estrutura da Secretaria do TCU. A independência da Seaud está caracterizada pela sua vinculação direta à Presidência do Tribunal e tem por finalidade o cumprimento das competências previstas no art. 74 da Constituição Federal.

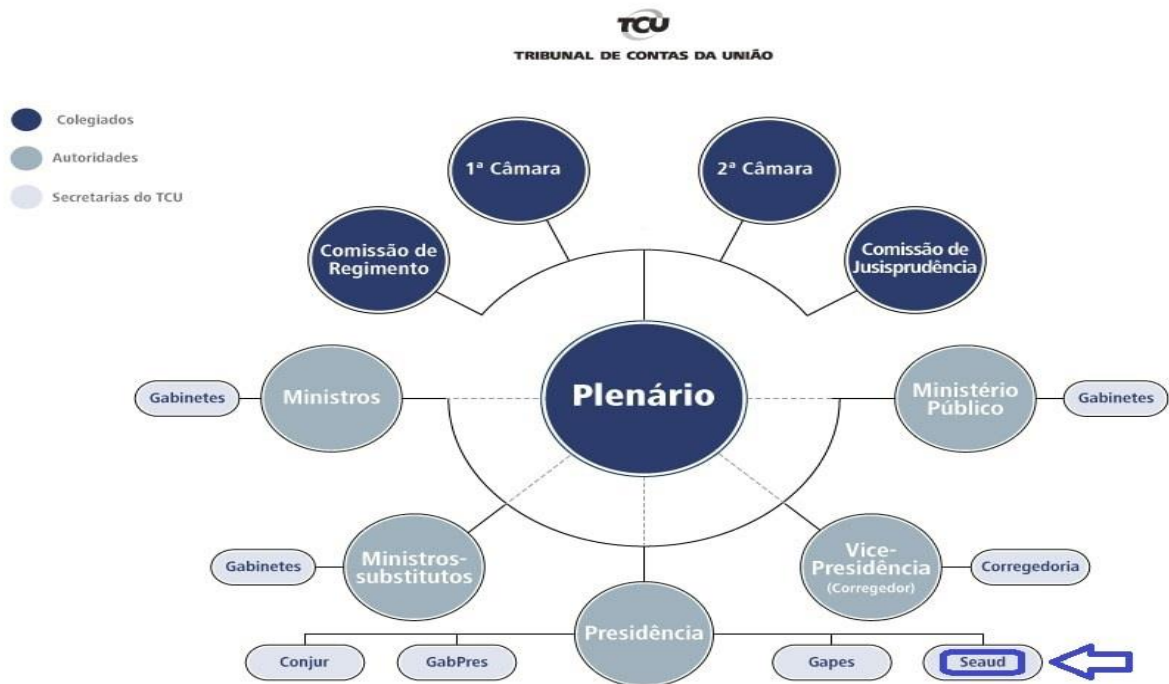


ILUSTRAÇÃO 8 – Organograma do TCU

Fonte: TCU, 2018

Na imagem do organograma do TCU apresentada acima observamos que a Seaud está diretamente vinculada à Presidência, o que lhe garante mais autonomia para exercer suas funções de Gestão de Riscos.

A objetividade dos auditores internos é garantida pela imparcialidade no desempenho das funções de auditoria, sem assunção de responsabilidades próprias da Administração, conforme determinam as normas internacionais de auditoria interna, especialmente a INTOSAI GOV 9140 e a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF) do Instituto dos Auditores Internos (IAA).

O artigo 72 da Resolução-TCU Nº 284 apresenta as seguintes competências da Seaud:

- I - realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Tribunal, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade;
- II - avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de gestão de riscos, controle e governança, mediante atividade de auditoria interna;
- III - elaborar, e submeter previamente ao Presidente do TCU, plano anual de auditoria interna baseado em riscos, de forma consistente com o plano de diretrizes do Tribunal;
- IV - comunicar o resultado dos trabalhos de auditoria interna, que consistirão de relatório com os objetivos e o escopo do trabalho, assim como as conclusões e recomendações;
- V - estabelecer políticas e procedimentos buscando promover a aderência às normas internacionais para a prática profissional da atividade de auditoria interna, bem como incorporar as melhores práticas porventura identificadas em outras instituições;
- VI - prestar serviços de consultoria destinados a adicionar valor e aperfeiçoar os processos de governança, gestão de riscos e controle, incluindo orientação, assessoria, facilitação e treinamento, devendo ser mantida a objetividade e sem assumir responsabilidades que sejam da Administração; e
- VII - desenvolver outras atribuições inerentes à sua finalidade.

No exercício de suas funções, a Seaud tem acesso a registros e às propriedades físicas relevantes ao desempenho do trabalho, observada a proteção à informação sigilosa nos termos da Lei nº 12.527, de 2011 (Lei de acesso à

informação). Além disso, os servidores da referida secretaria não integram comissões destinadas a investigar ilícitos penais, civis ou administrativos.

A Seaud é dirigida pelo Secretário de Auditoria Interna Wagner Martins de Moraes e conta com as funções de confiança indicadas no anexo da Resolução-TCU Nº 284/2016, não possuindo unidades ou subunidades descentralizadas. O TCU, por sua vez, tem sede em Brasília e unidades em todos os estados da federação. As unidades auditadas são selecionadas com base na avaliação de risco realizada durante a elaboração do plano de auditoria interna.

A Secretaria de Auditoria Interna possui duas diretorias técnicas, uma assessoria e um serviço de administração. O titular da unidade é escolhido e nomeado pelo Presidente do Tribunal, dirigente máximo do Órgão, a quem é diretamente subordinado. As recomendações da auditoria interna, após aprovação da Presidência do TCU, são encaminhadas às unidades da Administração, que delas tomam conhecimento e informam as medidas adotadas para o seu cumprimento. Já os resultados das auditorias internas realizadas pela Seaud são formalmente comunicados à Administração após aprovação da Presidência, consoante referido no item anterior. O TCU não possui conselho de administração nem comitê de auditoria.

A partir de 2 de janeiro de 2017, ocorreu modificação do nome da unidade, de Secretaria de Controle Interno (Secoi) para Secretaria de Auditoria Interna (Seaud), bem como alteração nas suas competências, conforme artigos 71 e 72 da Resolução-TCU 284/2016, adequando-as às normas internacionais de auditoria interna, especialmente as normas do Instituto dos Auditores Internos (IAI).

Em 7 de abril de 2018, foi aprovado o Plano Diretor da Secretaria de Auditoria Interna para o período de abril de 2018 a março de 2019. Foram estabelecidas as seguintes Diretrizes para a Seaud:

- Revisar e atualizar indicadores de risco das unidades situadas nos estados e elaborar mapas de risco;
- Elaborar proposta de metodologia de consultoria na modalidade de assessoria para as unidades situadas nos estados;

- Avaliar a adequação do TCU ao regime fiscal instituído pela Emenda Constitucional 95/2016;
- Elaborar minuta de Manual de Auditoria Interna, incorporando atividades de planejamento, avaliação, consultoria e monitoramento.

Foram estipulados indicadores e metas utilizando-se dos índices de cumprimento do plano de auditoria, da entrega dos produtos previstos no plano diretor, da tempestividade na emissão de pareceres em atos de pessoal e do resultado institucional.

A Secretaria de Auditoria Interna ficou incumbida de promover o acompanhamento periódico dos resultados alcançados e da execução das ações previstas no Plano Diretor por meio de reuniões trimestrais, sendo possível reajustá-lo a qualquer tempo, caso haja superveniência de fato que justifique a necessidade de readequações.

5.2 Controle Interno no TCESP

O controle interno no âmbito do Tribunal de Contas do Estado é previsto no ato nº 11/95 da Presidência, publicado no diário oficial do Estado de 20 de setembro de 1995, e institui a Instalação da Seção de Acompanhamento, Controle e revisão dos Atos de Despesas e Reflexos, junto ao Departamento Geral de Administração – Competência – DGA, regulamentado pela Ordem de Serviço do Secretário Diretor Geral 2/95, que, no uso de suas atribuições, e considerando a assunção de competências para acompanhamento e revisão permanente dos atos de natureza orçamentária, contábil, financeira e patrimonial praticados pelas áreas competentes deste Tribunal, determinou que a DGA-1, vinculada ao Departamento Geral de Administração, cabe o acompanhamento como controle interno, e revisão permanente das rotinas administrativas e atos de despesa no âmbito do Departamento Geral de Administração - DGA.

O referido ato nº 11/95 estabelece as seguintes competências para a DGA-1:

- Realizar inspeções de natureza orçamentária, contábil, financeira, operacional e patrimonial, nas dependências subordinadas ao Departamento Geral de Administração;
- Apresentar relatório, ao Departamento Geral de Administração, contendo as informações referentes às inspeções realizadas, apontando eventuais irregularidades encontradas, sugerindo medidas corretivas no procedimento;
- Propor ao Departamento Geral de Administração, atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre processos que lhe devam ser submetidos, acompanhando o seu cumprimento.

No exercício de suas funções de acompanhamento e revisão orçamentária, contábil, financeira, operacional e patrimonial, a DGA-1, por meio de inspeções e verificações acompanhará a execução orçamentária e patrimonial, inclusive a aplicação de adiantamentos quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, devendo:

- Examinar e acompanhar a escrituração contábil e a documentação correspondente;
- Examinar e acompanhar as fases da despesa, inclusive e verificando a regularidade da licitação, do empenho, e contrato quando for o caso;
- Examinar e acompanhar o recebimento de valores financeiro, além de verificar os depósitos em caução, fiança ou dos bens dados em garantia;
- Verificar a regularidade da execução da programação financeira e orçamentária;
- Acompanhar a execução dos contratos celebrados;
- Examinar os créditos adicionais, as despesas de exercícios encerrados e os “Restos a Pagar”.

Aos funcionários da DGA-1, quando de suas inspeções, deverá ser facultado livre acesso a qualquer dependência sujeita a fiscalização, sempre que disso depender a confirmação de elementos necessários às suas inspeções e exames, com prévio conhecimento do Diretor responsável e guardadas as normas regulamentares da ética profissional.

A DGA-1, poderá solicitar, ainda, com prévio conhecimento do Diretor responsável, esteja ou não sob inspeção, informações complementares relativas à sua área de atuação. As Diretorias afetas ao Departamento Geral de Administração apresentarão à DGA-1, até o dia 10 do mês seguinte, relatório sintético de suas atividades, especificando o tipo e quantidade dos serviços executados.

As seções de pagamentos, contabilidade, orçamento e de almoxarifado, apresentarão, ainda, Resumo da Movimentação Financeira, Resumo da Movimentação Orçamentária e Balancete de Movimentação Físico-Financeira de Materiais, respectivamente.

As inspeções mencionadas serão programadas pelo Departamento Geral de Administração e realizadas independentemente de aviso. Sempre que, em suas inspeções e revisões, for constatada situação que possa configurar irregularidade, os relatórios e informações de DGA-1 serão apresentados em expediente apartado, diretamente ao Departamento Geral de Administração, o qual adotará as providências cabíveis.

5.3 Controle Interno no TCMRJ

O Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro ainda não possui em sua estrutura um órgão de controle interno formalmente constituído, porém, existe uma Comissão designada anualmente pelo Presidente deste Tribunal que possui por finalidade o exame dos processos de Prestação e Tomada de Contas dos ordenadores de despesas e demais responsáveis desta Corte de Contas, bem como a emissão dos respectivos certificados de auditoria.

Vale ressaltar que no site do TCMRJ dentro da aba “Transparência”, os municípios podem encontrar as seguintes informações:

- Licitações do TCMRJ;
- Contratos do TCMRJ;
- Gestão de Pessoas;
- Execução Orçamentária;
- Quadro Demonstrativo de Execução de Despesas;
- Demonstrações Contábeis;
- Relatório de Gestão Fiscal.

5.4 Controle Interno no TCMSP

Disciplinado na Resolução nº 06 de 20 de junho de 2015, considerando a exigência constitucional de manutenção, de forma integrada, de Sistema de controle interno nas diversas esferas de governo, a Corte de Contas Paulistana, por meio da referida resolução, criou o Sistema de Controle Interno no Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

Conforme o artigo 2º da Resolução nº 06/15, o Sistema de Controle Interno terá as seguintes competências:

- I- Elaborar o Plano Anual de Auditoria Interna – PAI e submetê-lo à aprovação do Presidente do Tribunal de Contas;
- II- Orientar os gestores das unidades que compõem a estrutura do Tribunal de contas no desempenho de suas funções;
- III- Desenvolver e manter sistemática apropriada com vistas a assegurar a coleta, o armazenamento e a atualização das bases de informações gerenciais, de forma a propiciar análises, avaliações e relatórios sobre as atividades de controle interno.
- IV- Desenvolver procedimentos de controle necessários à obtenção de suas finalidades;

- V- Estabelecer rotinas e procedimentos, bem como propor normas, manuais e ações afetas ao controle interno;
- VI- Promover estudos e executar outros trabalhos correlatos com as funções inerentes ao controle interno, determinados pelo Conselheiro Presidente e/ou, a seu critério, pelo Plenário;
- VII- Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Ainda em seu artigo 3º existe a determinação que o Sistema de controle interno (SCI) estará a cargo de uma equipe composta por 05 (CINCO) servidores do quadro de pessoal do Tribunal, designados pelo Presidente, por Portaria. Também há a previsão que os trabalhos relativos ao Sistema de Controle Interno serão dirigidos pelo Presidente do Tribunal de Contas do Município de São Paulo ou a servidor por ele designado, que poderá solicitar quaisquer informações para subsídio dos trabalhos de auditoria e fiscalização.

O artigo 4º designa que o Conselheiro-Presidente transmitirá aos responsáveis pelos trabalhos atinentes ao Controle Interno as metas e o planejamento a serem executados no período de sua gestão, objetivando a avaliação dos resultados no final do período.

A previsão dos artigos 5º e 6º da citada resolução preceitua que os trabalhos produzidos serão encaminhados ao Conselheiro Presidente, que decidirá, e/ou, a seu critério, ao Colegiado as ações a serem adotadas para correção de eventuais falhas e irregularidades constatadas. Outrossim, os integrantes do Sistema de Controle Interno produzirão ainda relatórios sobre a atuação das diversas áreas do Tribunal, indicando as ações necessárias para melhoria do desempenho das atividades do órgão.

Apesar de o TCMSP ainda não dispor de um Sistema de Controle Interno formalmente estabelecido, é possível localizar quaisquer informações referentes às Receitas e Despesas do órgão no site do Tribunal na aba “Acesso à Informação”. Dentre a gama de informações que se é possível ter acesso no site do TCMSP destacamos os seguintes:

- Ata de Registro de Preços;

- Editais objetos de Pregão eletrônico;
- Ordens de Execução de Serviços;
- Termos de Aditamentos;
- Termos de Contratos;
- Termos de Convênios;
- Termos de Cooperação;
- Termos de Parceria;
- Termos de Encerramentos de obrigações;
- Termos de Rescisão;
- Rerratificação.

A Subsecretaria de Fiscalização e Controle (SFC) é a área técnica do Tribunal de Contas do Município de São Paulo responsável pelo exercício da atividade de fiscalização. A SFC tem por objetivo realizar o processo de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional das entidades da Administração Direta e Indireta do Município de São Paulo, incluindo o próprio TCMSP. A SFC é constituída por 8 coordenadorias e 16 supervisões, sendo as coordenadorias responsáveis por realizar as auditorias e demais procedimentos de fiscalização. A coordenadoria I é responsável pela fiscalização das contas e administração financeira, dentre outros órgãos municipais, do TCMSP.

Atendendo ao princípio constitucional da transparência, encontramos ainda, no site do TCMSP, referente à própria Corte de Contas:

- Relatório Mensal de Execução Orçamentária, incluindo as dotações destinadas, valores reservados, empenhados, liquidados, não liquidados, pagos e a pagar, atendendo o disposto na Lei Municipal 13.949/2005;
- Execução Orçamentária e Financeira demonstrada por meio de Boletim da Receita e Relatório de Compras Efetuadas e Serviços Contratados divulgados mensalmente, atendendo o mandamento do artigo 48-A, inciso I da LRF;
- Relatório de Gestão Fiscal divulgado quadrimestralmente com informações referentes à Despesa com Pessoal, conforme preceituado pelo artigo 55, inciso I, alínea “a” da LRF.

Além disso, podemos encontrar no site do TCMSP um link denominado “Fale com a Ouvidoria” que estabelece um canal de comunicação entre os cidadãos e o tribunal com a finalidade de receber manifestações como sugestões, reclamações, denúncias ou elogios.

É importante destacar que o TCMSP foi o primeiro órgão público brasileiro a obter a certificação ISO 9001 (*International Organization for Standardization*). A Política de Qualidade do Tribunal consiste em exercer a fiscalização da Administração Pública do Município de São Paulo com efetividade, atendendo aos requisitos estabelecidos e melhorando continuamente seu Sistema de Gestão.

Grupos de Melhorias foram formados para avaliar, estudar e implementar oportunidades de melhorias para os processos/produtos do TCMSP. Já como mecanismos do Sistema de Gestão da Qualidade do TCMSP destacam-se o planejamento, a documentação, as reuniões de análise crítica, as auditorias internas e externas, as ações corretivas e preventivas de eliminação de causas de não conformidades e a melhoria contínua.

Por fim, o TCMSP lançou em abril de 2018 o sistema IRIS (Informações e Relatórios de Interesse Social), ferramenta digital que desenvolvida pelo Tribunal para pesquisa de despesas, licitações e contratações municipais. Essa nova ferramenta faz parte do projeto de fomento a transparência implantado pelo TCMSP e tem por objetivo mostrar aos cidadãos informações detalhadas dos gastos da administração, incluindo a Corte de Contas Municipal.

6 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho abordou a importância do Sistema de Controle Interno nas instituições públicas, inclusive para os Tribunais de Contas, sobretudo o TCMSP. Por conta disso, o trabalho objetivou identificar e sistematizar os componentes dos Sistemas de Controle Interno. Objetivou, ainda, identificar como os princípios de controle podem ser utilizados para uma melhor gestão dos recursos e otimização dos resultados. Ao longo do trabalho apresentamos diversas características e elementos obrigatórios para o devido Controle Interno, bem como as legislações que os impõe a obrigatoriedade.

Como foi possível observar, o controle interno evoluiu e passou por um progresso no campo legal sofrendo transformações em sua execução acompanhadas pelas atualizações na legislação. Atualmente, ele atua baseado na lei seguindo normas, apurando a execução de programas de trabalho. Quando se baseia no mérito ele visa alcançar a eficiência, eficácia e efetividade do ato.

Após pesquisa de todo contexto do “Controle Interno no TCMSP”, levantamos que, muito embora exista a Resolução de implantação (Nº 06/15 de 20/06/2015), ainda está pendente a emissão da Portaria de regulamentação, inclusive com a nomeação dos respectivos componentes do SCI. Também não obtivemos êxito na localização de relatórios sobre a atuação de Sistema de controle interno oriundo desta resolução, até mesmo porque ele ainda não foi efetivamente instalado. Contudo, foi localizado no Portal do TCM diversos relatórios de Execução Orçamentária e Financeira, Relatório de Gestão Fiscal e informações sobre contratos e licitações da Corte de Contas.

Como pudemos ver, a discussão sobre controle interno nas diversas áreas e com diversas normas que existem acerca do tema, encontram pontos em comum para o seu funcionamento de maneira eficiente e eficaz.

Com base na Resolução do TCMSP nº06/15, fazendo uma análise podemos ainda respaldados pela analogia da Resolução 04/2014 da ATRICON, destacar as seguintes sugestões e proposições de melhoria para a Corte de Contas do Município de São Paulo:

- 1) A expedição de portaria regulamentando a criação e funcionamento do sistema de Controle Interno;
- 2) Criação de Cargos efetivos de Auditor de Controle Interno em quadro Próprio para os integrantes do SCI, extinguindo-se o critério de indicação, conseqüentemente proporcionando maior prerrogativa, autonomia e imparcialidade na execução dos atos e decisões oriundos da atividade fim;
- 3) Criar indicadores de análise e metas capazes de avaliarem com precisão os resultados alcançados pelo SCI, bem como, a emissão de relatórios de conformidade e inconformidades, a serem disponibilizados ao colegiado, e outros órgãos de controle da administração pública, quando se julgarem necessários;
- 4) Criação de um Programa de *Compliance* no TCMSP estabelecendo mecanismos e procedimentos internos que incluem a criação de normas, fiscalização, auditoria, incentivo à denúncias de irregularidades, aplicação do código de conduta e promoção de campanhas de comunicação interna, combatendo a corrupção.

Assim, diante do problema proposto para este estudo, concluímos que se faz necessária a implantação do Sistema de Controle Interno no Tribunal de Contas do Município de São Paulo, tendo em vista que ele possui, como as outras entidades da administração pública, obrigações acerca da utilização de recursos públicos e deve prestar contas como todos os demais entes públicos municipais.

Tal iniciativa já é realizada, cada qual ao seu modo, pelo TCU, TCESP e TCMRJ, e, apesar da tradição do controle historicamente ser pouco considerada além das normas, vislumbramos um cenário positivo com a implantação efetiva de controles, programas de integridade e aplicação dos conceitos de maneira a auxiliar o gestor do TCMSP, o tomador de decisões, pois, este terá a visão holística e poderá com maior segurança devido à fidedignidade verificada, tomar a melhor decisão, com o menor impacto, objetivando os melhores resultados.

Os benefícios provenientes de um sistema de controle interno integrado e atuando com esmero são incontáveis. Por essa razão, o controle não deve ser visto apenas pela perspectiva do custo, mas sim como forma de propiciar a melhor utilização dos recursos, prevenir ou restringir fraudes, desperdícios ou abusos, contribuindo assim para o cumprimento da missão do TCMSP que é fiscalizar a gestão dos recursos públicos do Município de São Paulo de modo a assegurar que sejam arrecadados e aplicados em conformidade com os princípios da legalidade, legitimidade economicidade, tendo em vista a plena satisfação do interesse público.

Diante do cenário apresentado, da relevância e exigência de diversos institutos e legislações apresentados, ficou demonstrado neste trabalho que o Sistema de Controle Interno visa além de proteger o patrimônio da entidade, verificar a veracidade das informações contábeis e promover eficácia operacional, minimizando a possibilidade de perdas e riscos, resultados que são relevantes para a Corte de Contas Municipal.

Por fim, é por intermédio de um controle interno bem organizado e eficaz que se dá evidência sobre a eficiência do TCMSP e se evitam as falhas, a corrupção, o embuste e os desperdícios, maximizando assim a qualidade do serviço prestado.

7 – REFERÊNCIAS

ANTUNES, J. **Contribuição ao Estudo da Avaliação de Risco e Controles Internos na Auditoria de Demonstrações Contábeis no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade- Departamento de Contabilidade e Atuária- Universidade de São Paulo. São Paulo, 1998.

ARAÚJO, J.C.M. **Controle de Atividade Administrativa pelo Tribunal de Contas na Constituição de 1988**, Jurúa Curitiba.1ed.,2010

ATTIE, William. **Auditoria, Conceitos e Aplicações**. São Paulo: Atlas, 2011.

ATRICON, Associação dos Tribunais de Contas do Brasil. **Diretrizes para o Aprimoramento dos Tribunais de Contas do Brasil: Resoluções da ATRICON**. Disponível em http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2015/02/Diretrizes_Atricon.pdf Acesso em 15 de agosto de 2018.

BALTACI,M;YILMAZ,S.**Internal Control and AUDIT at Local Public Financial Management**, Washington DC, Word Bnk, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>Acesso em 16 de dezembro de 2017.

_____. **Constituição Política do Império do Brasil de 25 de Março de 1824**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Constituicao24.htm>>. Acesso em: 01 de agosto de 2018.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de Fevereiro de 1891**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Constituicao91.htm>> Acesso em: 01 de agosto de 2018.

_____. **Decreto-lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-lei/del0200.htm> Acesso em 26 de julho de 2018.

_____. **Decreto nº. 3.678, de 30 de novembro de 2000**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3678.htm> Acesso em 05 de janeiro de 2019.

_____. **Decreto nº. 4.410, de 7 de outubro de 2002**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4410.htm> Acesso em 03 de janeiro de 2019.

_____. **Decreto nº. 5.687, de 31 de janeiro de 2006.** Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5687.htm >
 Acesso em 08 de janeiro de 2019.

_____. **Decreto nº. 8.420, de 18 de março de 2015.** Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm >
 Acesso em 21 de janeiro de 2019.

_____. **Decreto nº. 9.203, de 22 de novembro de 2017.** Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm >
 Acesso em 22 de janeiro de 2019.

_____. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964.** Disponível em
 <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso em 05 de janeiro de
 2018.

_____. **Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000.** Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em 06 de janeiro
 de 2018.

_____. **Lei 8.666, de 21 de junho de 1993.** Disponível em
 <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm> Acesso em 03 de
 setembro de 2018.

_____. **Lei 12.846, de 1º de agosto de 2013.** Disponível em
 <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12846.htm >
 Acesso em 15 de janeiro de 2019.

_____, CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 16, de
 20/12/1991.** Controle Interno. Disponível em: <
<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>> Acesso em 20 de dezembro de 2017.

_____, CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 3, de
 09/06/2017.** Controle Interno. Disponível em: <
http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf> Acesso em 02 de setembro de 2018.

_____, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Resolução-TCU nº 284, de
 dezembro de 2016.** Disponível em:
 <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId>> Acesso em 13 de
 setembro de 2018.

_____, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Portaria – SEAUD nº 7, de 27 de
 abril de 2018.** Disponível em:
 <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId>> Acesso em 16 de
 setembro de 2018.

BRITTO, Carlos Ayres. **O regime constitucional dos Tribunais de Contas.** Fórum Administrativo: Direito Público, Belo Horizonte, v. 5, n. 47, jan. 2005. Disponível em:
 <<http://bdjur.stj.jus.br//dspace/handle/2011/22287>>. Acesso em 05 de janeiro de
 2019.

BUZAID, A. **O Tribunal de Contas do Brasil**. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, v.62, n. 2, 1967. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66514>>. Acesso em 07 de janeiro de 2019.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CASTRO, Domingos Poubel de. **A Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

CONACI. **Panorama do Controle Interno no Brasil**, 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.135, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.8 - controle interno. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1135.pdf> . Acesso em: 20 de agosto de 2018.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **A Importância dos Preceitos de Governança Corporativa e de Controle Interno sobre a Evolução e a Internacionalização das Normas de Contabilidade e Auditoria**. Porto Alegre: CRC/RS, 2016. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_governanca_corporativa2.pdf?3e9f43> . Acesso em 23 de janeiro de 2018.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **A Estruturação, Organização e Atuação dos Controles Internos Municipais Segundo a Norma Contábil**. Porto Alegre: CRC/RS, 2017. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_controle_interno.pdf?8d8876> . Acesso em 23 de janeiro de 2018.

CORBARI, E. C.; MACEDO, J.J. **Controle Interno e Externo na Administração Pública**. 1ª ed. Paraná: Editora Inersaberes, 2012.

FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FAYOL, J.H. **Administração Industrial e Geral** (10ª ed.). São Paulo: Atlas, 1990.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003.

GIMENES, Maria; AVILA, Renato Nogueira Perez; OLIVEIRA, Viviane; PERES, Márcia da Silva. **Controle interno na administração pública: A importância da organização**. Disponível em: <https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-ivol_14_1322307944.pdf> Acesso em 01 de agosto de 2018.

GLOCK, JOSÉ OSVALDO. **A importância do sistema de controle interno nas Organizações Públicas**, 2016. Disponível em <<https://joseglock.jusbrasil.com.br/artigos/247908002/a-importancia-do-sistema-de-controle-interno-nas-organizacoes-publicas>>. Acesso em 26 de janeiro de 2018.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. **Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória**. BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS, v. 2, n. 1, p. 37-46, 2005.

INTOSAI, Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

LENSER, Francielle de Moraes. **Controle interno na administração pública**. Monografia (Pós-Graduação em Gestão Pública Municipal). Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba. 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 24ª ed. Atualizada por Eurico Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELLO, G.R. **Governança Corporativa no Setor Público Federal Brasileiro**. Tese (Pós-Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade- Departamento de Contabilidade e Atuária- Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

RECH, Ruy Remy. **Controle interno na administração pública**. Disponível em <<http://pt.scribd.com/doc/55449111/Controle-Interno-Administracao-Publica>>. Acesso em 01 de agosto de 2018.

RIO DE JANEIRO, TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. **Resolução nº 948, de 28 de novembro de 2016**. Disponível em: <<http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/12533/R948.pdf>> Acesso em 03 de janeiro de 2019.

SÃO PAULO. **Lei Orgânica do Município de São Paulo**. Disponível em <<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/educacao/cme/LOM.pdf>> Acesso em 28 de dezembro de 2017.

_____, **Lei nº 15.764, de 27 de maio de 2013**. Disponível em: <http://www3.prefeitura.sp.gov.br/cadlem/secretarias/negocios_juridicos/cadlem/integra.asp?alt=28052013L%20157640000> Acesso em 03 de setembro de 2018.

_____, **Lei nº 13.949, de 21 de janeiro de 2005**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/lei-ordinaria/2005/1394/13949/lei-ordinaria-n-13949-2005-dispoe-sobre-a-apresentacao-de-relatorios-de-elaboracao-e-de-execucao-orcamentarias-e-da-outras-providencias>> Acesso em 20 de janeiro de 2019.

_____, TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. **Resolução nº 6, de 17 de junho de 2015**. Disponível em: <www.tcm.sp.gov.br/legislacao/resol/res_0600.htm> Acesso em 03 de setembro de 2018.

SILVA, Lino Martins da **Contabilidade governamental**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

SILVA, MOACIR MARQUES. **Curso de Auditoria Governamental: de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI**. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

SOUSA, Lyndon Johnson Nonato de; COLARES, Mirela Cavalcante. **Controle interno governamental**. 1 conferência internacional de estratégia em gestão, educação e sistemas da informação. Goiás. Goiânia. 2012.

SOUZA, Antônio Almir Santos de. **Controle interno na Administração Pública**. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/edicoes/revista-controle-volume-vii-n-1-abril-de-2009/send/112-revista-controle-volume-vii-n-1-abril-de-2009/954-artigo-17-controle-interno-na-administracao-publica>> Acesso em: 01 de agosto de 2018.

TCE-MG, **Cartilha de orientações sobre Controle Interno**. 4 ed. Belo Horizonte, 2012.