



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIAO
Secretaria-Geral da Presidência
Instituto Serzedello Corrêa
Especialização em Auditoria e Controle Governamental

A PROTEÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS
FUNDADA NOS MECANISMOS DE CONTROLE E NOS
INSTRUMENTOS DE FISCALIZAÇÃO PÚBLICA

Autor

ALDOMIR RODRIGUES DE SANTANA

BRASÍLIA – DF
2011



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIAO
Secretaria-Geral da Presidência
Instituto Serzedello Corrêa
Especialização em Auditoria e Controle Governamental

A PROTEÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS
FUNDADA NOS MECANISMOS DE CONTROLE E NOS
INSTRUMENTOS DE FISCALIZAÇÃO PÚBLICA

Autor

ALDOMIR RODRIGUES DE SANTANA

Orientador

JOSÉ AMÉRICO LEAL OLIVEIRA

Professor-Mestre

**Artigo apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa
– ISC/TCU, como requisito parcial à obtenção do
grau de Especialista em Auditoria e Controle
Governamental.**

BRASÍLIA – DF

2011



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIAO
Secretaria-Geral da Presidência
Instituto Serzedello Corrêa
Especialização em Auditoria e Controle Governamental

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todas as pessoas, as listadas e as não listadas nesta relação:

Deus – pelo muito que tenho recebido;

Direção e Coordenação do Instituto Serzedello Correa do Tribunal de Contas da União – pelo
incentivo à qualificação profissional;

Corpo docente – pela qualidade dos ensinamentos e a muita compreensão no período das aulas;

José Américo Leal Oliveira, Professor-Mestre, meu orientador, pelas sugestões valiosas na
realização deste trabalho; e

Família – esposa e filhas, pela muita compreensão das minhas ausências em muitos momentos.



A PROTEÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS

FUNDADA NOS MECANISMOS DE CONTROLE E NOS

INSTRUMENTOS DE FISCALIZAÇÃO PÚBLICA

ALDOMIR RODRIGUES DE SANTANA¹

RESUMO: O presente trabalho busca avaliar se há garantia de proteção dos recursos públicos a partir da análise do uso dos mecanismos de controle e dos instrumentos de fiscalização pública. O estudo buscou esclarecer conceitos de recursos públicos, de mecanismos de controle e de instrumentos de fiscalização pública, a partir de uma pesquisa baseada em consulta bibliográfica em livros, artigos acadêmicos, legislação e jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU), priorizando o enfoque no Direito Público. O tema foi abordado sob dois aspectos: um teórico - compreensão dos mecanismos de controle e dos instrumentos de fiscalização pública - e outro prático – análise de recomendações de um caso concreto examinado pelo Plenário do Tribunal de Contas da União, com a finalidade de avaliar se o uso efetivo dos mecanismos de controle e dos instrumentos de fiscalização pública garante a proteção dos recursos e evita ou atenua possíveis prejuízos à Administração Pública. Dessa análise, ficou demonstrado que é possível a administração pública aplicar medidas preventivas capazes de reduzir os riscos de desvios de recursos públicos, a depender da postura que adotem as instituições de controle com relação às práticas seguidas pelos gestores públicos.

Palavras-chave: Administração Pública, Instrumento de Fiscalização, Gestores Públicos, Mecanismo de Controle, Recursos Públicos.

¹ Servidor do Tribunal de Contas da União



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIAO
Secretaria-Geral da Presidência
Instituto Serzedello Corrêa
Especialização em Auditoria e Controle Governamental

THE PROTECTION OF PUBLIC FUNDS ESTABLISHED IN CONTROL MECHANISMS AND INSTRUMENTS IN PUBLIC AUDIT

ALDOMIR RODRIGUES DE SANTANA²

ABSTRACT: This study aims to evaluate if there is guarantee of protection of public resources analyzing the use of control mechanisms and instruments by the public auditing. The study sought to clarify concepts of public resources, control mechanisms and instruments of public auditing, with a basic literature research made on books, academic articles, legislation and jurisprudence of the Brazilian Court of Audit (TCU), with prior focus on Public Law. The main issue of this study is divided in two aspects: a theoretical - understanding the control mechanisms and instruments for public auditing - and a most practical – the analysis of recommendations on specific cases examined by the Plenary of the Court of Audit, in order to assess whether the use of effective control mechanisms and oversight tools assure or not protection for the public resources and avoid or mitigate potential harm to public authorities. The analysis shows that the administration can implement preventive measures to reduce the risk of diversion of public resources, depending on the posture the controlling institutions adopt on the practices followed by the public managers.

Keywords: Public Administration, Public Auditing, Instrument Monitoring, Public Managers, Engine Control, Public Resources.

² Servidor do Tribunal de Contas da União



SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	2
2. REFERENCIAL TEÓRICO	4
2.1. Conceito de Estado	4
2.2. Atividade Financeira do Estado e Recursos Públicos	6
2.3. Governança Corporativa e a Nova Contabilidade Pública	8
2.4. Proteção dos Recursos Públicos como Produto do Controle	11
2.5. Mecanismos de Controle: Teoria e Classificações	13
2.6. Instrumentos de Fiscalização: Critérios e Classificações	17
3. CASO PRÁTICO EXAMINADO PELO PLENÁRIO DO TCU	24
3.1. Julgamento das contas do INCRA/SR-AP / Exercício de 2008	24
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	29
5. REFERÊNCIAS	30



1. INTRODUÇÃO

No atual modelo de Administração Pública, mais voltado para o enfoque gerencial, a preocupação constante na gestão dos recursos públicos é o interesse público, focando, especialmente, a qualidade e a eficiência dos serviços ofertados pelo Estado. Isso exige dos gestores públicos e da classe política a implantação de mecanismos de controle e o uso efetivo dos instrumentos de fiscalização pública como medidas para garantir a proteção dos recursos e evitar ou atenuar possíveis prejuízos à Administração Pública diante dos desafios de fazer chegarem os recursos a cada ponto do enorme território brasileiro.

O contexto aponta para uma abordagem do assunto de forma que os recursos públicos, da origem ao destino, reflitam os princípios republicanos inseridos dentro do regime Federativo adotado no Brasil. Ou seja, a República Federativa do Brasil, que é composta pela União, vinte e seis Estados, pelo Distrito Federal e cinco mil quinhentos e sessenta e cinco Municípios, todos autônomos, com suas competências próprias para obter, criar, gerir e despender recursos públicos num elevado número de órgãos e entidades públicas, deve cuidar para que os recursos alcancem cada ponto do território nacional.

Por essa razão, impõem-se os mecanismos de controle e os instrumentos de fiscalização pública. Conforme o art. 70 da Constituição Federal, tudo que envolve recursos da máquina pública em todo o território nacional – desde a gestão fiscal ou sua renúncia, investimentos na infraestrutura, até as concessões de outorgas dos diversos setores para a iniciativa privada, dentre outros grandes temas – deve passar pela visão crítica e analítica do controle, principalmente quando envolve elevadas quantias de recursos públicos. Com as limitações de recursos humanos e materiais para essa atividade, muitos órgãos e programas públicos não são plenamente controlados, dando espaço a denúncias de escândalos em reportagens nos jornais e revistas, instrumentos próprios do controle social que complementam, ou mesmo substituem, o controle institucional previsto na Constituição.

Essas Denúncias, muitas vezes, são confirmadas pelas instituições de controle, como as registradas em conclusões de relatórios de auditorias aprovados pelo Plenário do Tribunal de Contas da União em processos de fiscalização. Zymler (2007, p. 9) relata, que nesses processos,



há indícios da existência de grupos organizados, local e regionalmente, para desviar recursos públicos do Orçamento Geral da União, com atos e práticas que ultrapassam os limites de simples irregularidades administrativas, chegando a constituir crimes contra a administração pública, como, por exemplo, fraudes em licitações mediante conluio de empresas fantasmas com falsos boletins de medições para justificarem pagamentos indevidos.

Kanitz (1999) duvida da capacidade do Estado em proteger os recursos públicos, ao alertar para a necessidade de se aumentar o número de auditores e auditorias em todas as áreas onde há recursos públicos. Por isso, o autor afirma que se o País almeja níveis de lisura igual ao de países como a Dinamarca e a Holanda, é preciso formar e treinar 160.000 auditores.

Considerando-se que esses fatos ensejaram a realização desta pesquisa, a questão a ser respondida é: será que os mecanismos de controle e os instrumentos de fiscalização pública são capazes de garantir a proteção dos recursos e evitar ou atenuar possíveis prejuízos à Administração Pública?

Assim, o objetivo geral é avaliar se, na prática, os mecanismos de controle e os instrumentos de fiscalização pública garantem e evitam ou atenuam possíveis prejuízos à Administração Pública, e para tal: esclarecer os mecanismos de controle e os instrumentos de fiscalização pública; e analisar um julgamento proferido pelo Plenário do Tribunal de Contas da União (TCU)³.

Por isso, para a abordagem do tema, o trabalho compreende uma pesquisa básica, em nível exploratório, alicerçada em livros, legislação e textos de diversos autores, organizado em duas seções: uma compreendendo o referencial teórico, contextualizando o assunto a partir de esclarecimentos dos conceitos necessários à compreensão e aplicação dos mecanismos de controle e dos instrumentos de fiscalização pública; e outro de cunho prático, compreendendo a análise das recomendações do julgamento das contas do INCRA-SR/AP.

Por fim, as considerações finais, que demonstra ser possível a administração pública aplicar medidas preventivas capazes de reduzir os riscos de desvios de recursos públicos, a depender da postura que adotem as instituições de controle com relação às práticas seguidas pelos

³ Todas as referências ao Tribunal de Contas da União serão feitas a partir desse ponto com as iniciais TCU.



gestores públicos. Contudo, isso representa apenas uma parte, o todo, e de maior alcance exige uma análise de outros temas, como por exemplo, denúncias publicadas pela imprensa num período de tempo, com a correspondente comparação dos níveis de desvios de recursos entre as entidades e órgãos que tiveram mais a presença de fiscalização com outros sem ou pouca fiscalização. Assim, fica sugerido que outros pesquisadores abordem o tema, o que trará mais evidências sobre a eficácia do controle na efetiva prevenção de desvios de recursos públicos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Conceito de Estado

O Estado, bem como todos os empreendimentos, depende de recursos econômicos (terra, capital, e trabalho) para produzir os bens e serviços que mais desejam. Com isso, no dizer de Salvatore (1981, p. 1), esses bens e serviços não são livres, são escassos ou existe em oferta limitada em todas as sociedades, e, como resultado, tais sociedades precisam usá-los tão eficientemente quanto possível a um preço justo.

O estudo sobre recursos públicos exige entendimento do que seja Estado, o qual não possui conceito único, mas, o que se tem são os elementos fundamentais localizados nos diversos conceitos. Os conceitos de Estado expostos pelos autores de Teoria Geral do Estado destacam a presença desses elementos: (1) uma sociedade permanente de homens; (2) um território; (3) um governo soberano; (4) uma finalidade a alcançar. (RAMOS FILHO & MENEZES, 2001, p. 17)

Hobbes (2010) conceituou Estado como sendo “**uma pessoa** de cujos atos **uma grande multidão**, mediante pactos recíprocos uns com os outros, foi instituída por cada um como autora, de modo a **ela poder usar a força e os recursos de todos**, da maneira que considerar conveniente, para **assegurar a paz e a defesa comum.**” (grifo nosso)

Nesse conceito encontram-se as correspondências dos elementos nas seguintes expressões: (1) uma sociedade permanente de homens equivale a **uma grande multidão**; (2) um território equivale aos **recursos de todos**; (3) um governo soberano equivale a **poder usar a força**; (4) uma finalidade a alcançar equivale a **assegurar a paz e a defesa comum.** (grifo nosso)



Ribeiro Filho *et al* (2009, p. 187/8), sintetiza o Estado como sendo uma instituição organizada política, social e juridicamente, ocupando um território definido, normalmente onde a lei máxima é a Constituição escrita, e dirigida por um governo que possui soberania reconhecida, tanto interna quanto externamente. Desse conceito surge o sistema de funções vinculadas a órgãos (Poderes) separados, mas harmônicos, que se coordenam e se disciplinam para alcançar as finalidades públicas. Tratam-se das funções normativa (legislativa), jurisdicional (disciplinadora) e executiva (administrativa), que podem classificadas em funções preponderantes e específicas, as quais traduzem a competência de cada um dos Poderes, conforme Figura 1, a seguir:

Figura 1 - Classificação das funções preponderantes e específicas.

Funções preponderantes		Funções específicas
Legislativa	Principal	Normativa
	Acessórias	Administrativa Judicativa Controle Interno
Executiva	Principal	Administrativa
	Acessórias	Normativa Judicativa Controle Interno
Judiciária	Principal	Judicativa
	Acessórias	Administrativa Normativa Controle Interno

Essa classificação da Figura 1, fundada nos princípios da separação dos poderes e do regime democrático que prima pela liberdade dos cidadãos, depende da preservação destes três elementos essenciais destacados por Duverger (1985, p. 57) *apud* Ribeiro Filho *et al* (2009, p. 188): (a) a designação dos governantes através de eleições por sufrágio universal; (b) a existência de um parlamento com amplos poderes; e (c) uma hierarquia das normas jurídicas que assegura um controle das autoridades públicas por juízes independentes.



Tais elementos são encontrados na organização do Estado Brasileiro, que é fundamentado no regime democrático, como a Constituição Federal de 1988 dispõe:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Por isso, o Estado, para cumprir sua atividade administrativa, necessita obter recursos por meio da atividade financeira do Estado, que consiste nas ações desenvolvidas para obter, gerir e aplicar recursos para satisfazer às necessidades da coletividade e realizar seus fins.

2.2. Atividade Financeira do Estado e Recursos Públicos

Segundo Ramos Filho e Menezes (2001, p. 19), a atividade financeira do Estado se assenta e se desenvolve, basicamente, em três campos: Receita - obtenção dos meios patrimoniais necessários à realização dos fins visados pelo Estado; Gestão - administração e conservação do patrimônio público; e Despesa - utilização, pelo Estado, dos recursos patrimoniais disponíveis.

Quanto ao Crédito Público, que não constitui um campo da atividade financeira do Estado, a posição de Sampaio (1991, p. 42) é de que é apenas um procedimento do Estado para, através de operações de empréstimos, captarem recursos monetários e aplicá-los aos gastos públicos, tanto para custear investimentos quanto para antecipar receita.

A composição dos recursos públicos em termos de sistema, com insumos, produtos e realizações ou impactos, foi bem detalhadas e especificadas por categorias de insumos, conforme Martins (2002, p. 2), na ilustração da Figura 2, adiante:

Recursos financeiros: dotações orçamentárias e recursos financeiros efetivamente repassados para aquisição de outros recursos;

Pessoas: servidores, ocupantes de funções comissionadas (autoridades e dirigentes que não pertencem aos quadros estatais), colaboradores eventuais (consultores, especialistas etc.), empregados temporários (contratados por tempo determinado), empregados terceirizados etc.

Patrimônio físico: instalações, equipamentos, recursos materiais, logística etc. **Serviços:** prestação de serviços de apoio para manutenção dos recursos ou terceirização de atividades (auxiliares ou finalísticas).

Recursos informacionais: informações e tecnologia informacional ou recursos informáticos (para coleta, tratamento e disseminação da informação).

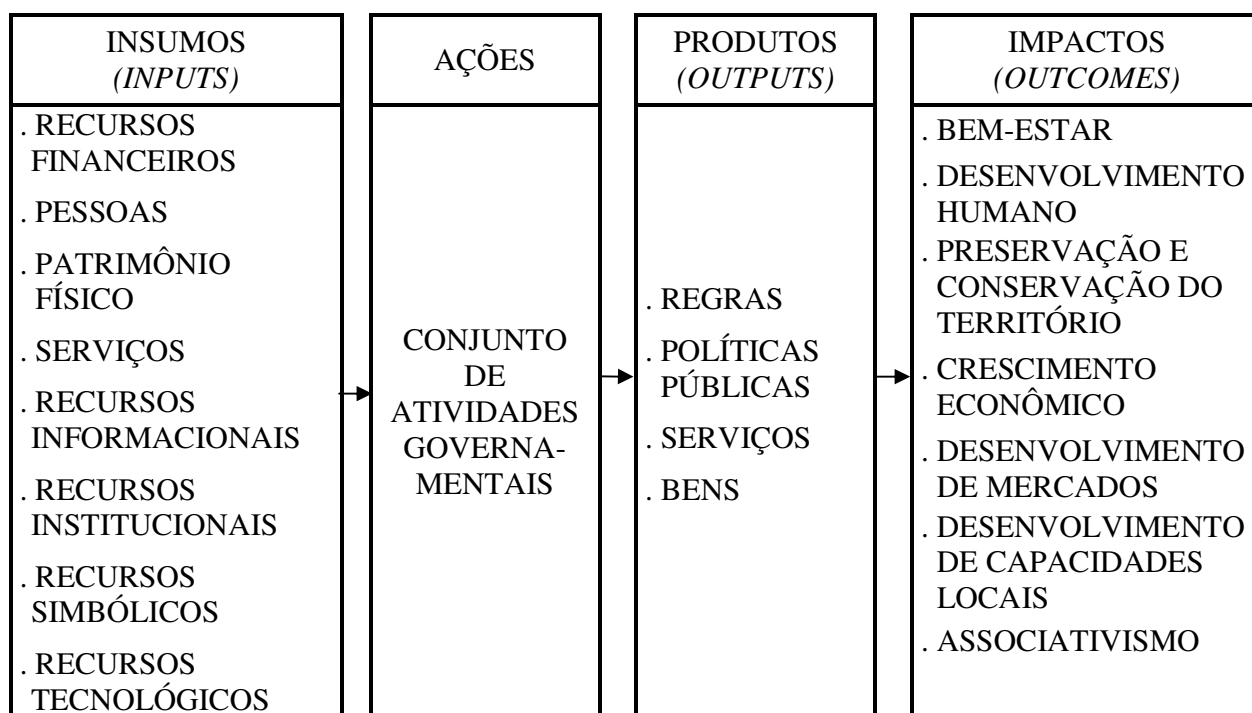


Recursos institucionais: regras (inclusive de funcionamento), organizações, alçadas, competências etc..

Recursos simbólicos: imagem, marcas, símbolos etc.

Recursos tecnológicos: tecnologias, conhecimento tácito e explícito, patentes etc.

Figura 2: Definição sistêmica de recursos públicos



Fonte: Martins (2002, p. 2)

Na ilustração da Figura 2, recursos públicos são insumos (*inputs*) postos para geração dos produtos (*outputs*) da ação governamental, que por sua vez gerarão impactos (*outcomes*) numa dada situação, ou seja, promover bem estar, dentre outros impactos desejáveis, e não apenas ser ingrediente necessário à operação da máquina governamental. Além disso, mesmo diante das atividades governamentais que independem de definições finalísticas – como a função legislativa, arrecadação, diplomacia, e polícia –, a lógica do dimensionamento de recursos públicos deve obedecer a esse mecanismo, na sequência frente-para-traz.

A gestão desses recursos orientada para resultados exige uma Nova Contabilidade Pública como fonte de informações que seja capaz de atender os princípios de governança



corporativa. Ou seja, essa nova fonte de informações deve voltar-se para um enfoque patrimonial e de custos, e não apenas para a evidenciação orçamentária como era anteriormente.

2.3. Governança Corporativa e a Nova Contabilidade Pública

Carvalho Neto (2009) esclarece que a governança corporativa nasceu da necessidade de administrar os conflitos de agência:

A moderna governança surgiu com a necessidade de administrar os chamados conflitos de agência, que aparecem quando o bem-estar de uma parte (denominada principal) depende das decisões tomadas por outra (denominada agente). Embora o agente deva tomar decisões em benefício do principal, muitas vezes ocorrem situações em que os interesses dos dois são conflitantes, dando margem a um comportamento oportunista por parte do agente. (Carvalho, 2009, p. 21)

O IFAC (2001) *apud* Ribeiro Filho *et al* (2009, p. 203) sustenta que princípios fundamentais da governança corporativa nas organizações dirigidas e controladas são:

Sinceridade é exigida com o objetivo de assegurar aos *stakeholders* – partes interessadas ou intervenientes – que o processo decisório é voltado para o atendimento de seus interesses e para isso todas as informações devem estar disponíveis de modo claro e oportuno.

Integridade está baseada nos princípios da honestidade e da objetividade, bem como no cumprimento de padrões de alto decoro e probidade na gestão dos negócios da entidade e da dívida pública.

Responsabilidade é o princípio por meio do qual as entidades do setor público e os respectivos responsáveis pelas decisões e ações são avaliados externamente. Ela é alcançada quando os papéis estiverem claramente definidos por uma estrutura que demonstre adequadamente as linhas de subordinação tanto verticais (estrutura orgânica) como horizontais (identificação dos processos) voltadas para o atendimento das demandas da sociedade. (grifo nosso)

No setor público, diferentemente do setor privado, há complexidade dos objetivos políticos, econômicos e sociais por envolver diferentes influências. Por isso, o IFAC especifica certos termos técnicos:

Padrões de comportamento: como a administração exercita sua liderança e determinados valores e padrões da organização dando origem à cultura organizacional que define o comportamento segundo um código de conduta a ser seguido por todos os componentes da organização.

Estrutura organizacional e processos: como os níveis mais altos da organização são designados e como suas responsabilidades são definidas.

Controle: a rede de diversos controles estabelecidos pelos níveis mais altos da organização tem o objetivo de apoiar a entidade no alcance de seus objetivos verificando a conformidade na aplicação das normas, regulamentos e políticas internas garantindo a efetividade e eficiência das operações.

Controles externos: é a forma como a alta administração demonstra sua responsabilidade financeira não só no gerenciamento adequado do dinheiro público



como também no desempenho no uso dos recursos. (IFAC, 2001, apud Ribeiro Filho et al 2009, p. 204).

Por isso, o IFAC recomenda a aplicação desse modelo de governança no setor público com adaptações, conforme a Figura 3 abaixo:

Figura 3: Recomendações para governança no setor público

Padrões de comportamento		
1. Liderança 2. Código de Conduta: a. Probidade e Decoro b. Objetividade, Integridade, e Honestidade c. Relacionamento		
Estrutura Organizacional e Processos	Controle	Controle Externo
<ul style="list-style-type: none">• Responsabilidade Constitucional e Legal• Responsabilidade na aplicação do dinheiro público• Comunicação com os <i>stakeholders</i> (cidadão)• Papéis e Responsabilidades<ul style="list-style-type: none">. Equilíbrio de forças entre os Poderes. Equilíbrio entre autoridade e responsabilidade. Gerência executiva. Política de remuneração	<ul style="list-style-type: none">• Gerenciamento de riscos• Auditoria interna• Comitê de auditoria• Controle interno• Orçamento• Gerência financeira• Treinamento de pessoal	<ul style="list-style-type: none">• Relatório anual (Demonstrações contábeis)• Uso adequado dos padrões de contabilidade• Medidas de desempenho• Auditoria externa

Fonte: IFAC (2001) apud Ribeiro Filho; Lopes; e Pederneiras, 2009, p. 204)

De fato, o modelo recomendado apresenta os níveis de responsabilidade a partir dos papéis definidos por uma estrutura com as linhas de subordinação claras dentro das dimensões da governança (padrões de comportamento, estrutura organizacional e processos, controle e controles externos).

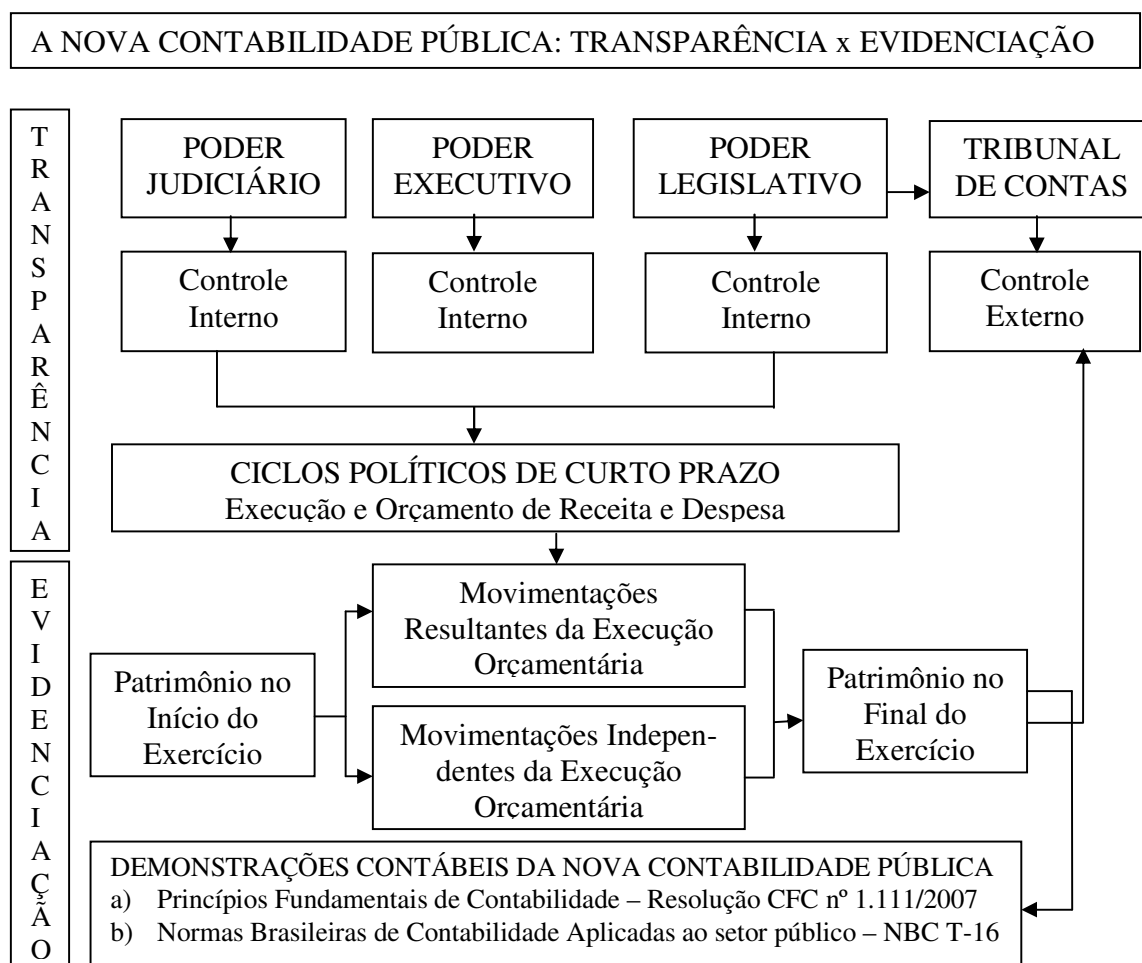
A transparência é garantida pelos planos plurianuais, orçamentos, leis de diretrizes orçamentárias, prestações de contas com o respectivo parecer prévio, os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária, e o Relatório de Gestão Fiscal exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, os quais devem estar disponíveis para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade. Já a evidenciação é atendida quando comprova, de modo real, essa prática da divulgação das informações positivas ou negativas, que possam influenciar o processo decisório.



Nesse modelo de governança, a origem e a aplicação dos recursos deverão estar numa fonte segura de informações que ultrapasse a ênfase dos aspectos orçamentário-legalistas, alcançando as responsabilidades imediatas dos responsáveis por bens e dinheiro públicos, e possibilitando avaliar evidência patrimonial do setor público no médio e longo prazo por meio dos controles interno e externo.

Assim, com base na edição dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Brasil, 2009, p. 48/76), Ribeiro Filho *et al* (2009, p. 208) propõe um modelo de Contabilidade Pública, conforme a Figura 4:

Figura 4: Modelo para a nova contabilidade pública



Fonte: Ribeiro Filho; Lopes; e Pederneiras (2009, p. 208) com adaptações.



Assim, como se observa nesse modelo da Figura 4, a abordagem efetuada pela nova contabilidade pública, que de alguma forma contribui com a visão da governança mencionada anteriormente, está sendo dada maior ênfase na transparência e na evidenciação, tornando-se possível consolidar a governabilidade⁴ em nível federal, estadual e municipal, assegurando a proteção dos recursos contra possíveis desvios.

2.4. Proteção dos Recursos Públicos como Produto do Controle

A Subseção 2.4 expõe os conceitos e os objetivos do controle da Administração Pública no manejo dos recursos públicos. Nos tópicos seguintes serão mapeados os mecanismos de controle e os instrumentos de fiscalização, identificando, organizando e classificando tais instrumentos, visto que não só o controle, mas os meios (ações de controle) de que se utiliza são fundamentais para a relação entre o Estado e a sociedade.

Conforme o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, proteção significa “o cuidado com algo ou alguém mais fraco” ou “aquilo que serve para abrigar; abrigo, resguardo, guarita.”

Em termos de recursos públicos, tais cuidados para abrigá-los e resguardá-los são tratados pelo controle como processo ou função administrativa. Assim, é essencial citar algumas definições de controle adotadas na teoria administrativa, como por exemplo:

Stoner (apud Martins 1988, p. 12) diz que controle é o processo através do qual podemos nos assegurar que as atividades efetivas estarão de acordo com as atividades planejadas.

Hampton (apud Martins 1988, p. 12) diz que controlar significa obter informações sobre o desempenho e com elas realimentar os tomadores de decisão de forma que possam comparar os resultados reais com os planejados e decidir o que fazer com respeito às discrepâncias observadas.

Fayol (apud Martins, 1988, p. 12) conceitua controle como sendo o processo de verificar se tudo está ocorrendo de conformidade com o plano adotado, as instruções emitidas e os princípios estabelecidos. Seu objetivo é apontar as faltas e os erros para que se possa ratificá-los e evitar sua reincidência. Aplica-se a tudo: coisas, pessoas e atos.

Examinando esses conceitos, fica evidente que o propósito do controle é garantir a concretização das expectativas de que as atividades serão realizadas como planejadas. Dessa forma, o Decreto-lei nº 200/67, recepcionado pela Constituição de 1988, trata o controle como

⁴ Governabilidade é apenas um índice que trata de uma variável cujas flutuações retratam o estado em que se encontram as relações entre governantes e governados. (MARTINS 1988, p.11)



princípio fundamental da Administração Pública Federal e carrega a ideia de função administrativa no sentido clássico, mas incorporando a orientação para resultado:

Art. 6º. As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais: (...) V - **Controle**.

Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente: (...)

c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e **supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco**. (grifo nosso)

Deduz-se que controle tem significado e relevância quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido. Assim, a supressão de controles puramente formais confirma que ele só faz sentido se houver riscos de que esse objetivo não venha a ser alcançado. Por isso, Carvalho Neto (2009, p. 4) esclarece os seguintes termos essenciais dentro da ideia de controle voltado para resultado:

Controle é uma ação tomada com o propósito de certificar-se de que algo se cumpra de acordo com o que foi planejado. **Objetivo** é o que se deseja alcançar tal como definido no planejamento. **Risco** é qualquer evento que possa impedir ou dificultar o alcance de um objetivo.

Dissertando um pouco mais, há ainda, segundo Di Pietro (apud Silva, 2001, p. 25), o controle da Administração Pública que pode ser conceituado como sendo:

O poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e o Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico.

Pondera Tibúrcio apud Fernandes (2003, p. 32) que todas as organizações e para todas as atividades, o processo básico de controle utiliza praticamente as mesmas fases: “a obtenção de padrões fixados nos planos; a avaliação do desempenho; e a correção dos desvios.”

Dos conceitos expostos, verifica-se que a proteção de recursos públicos está entre os objetivos do controle, tanto nas organizações em geral quanto, em especial, na Administração Pública, de acordo com a conceituação de Silva (2001, p. 26/27):

(1) proteger os ativos da organização dos erros intencionais ou não e das irregularidades que se possam produzir; (2) obtenção de informações corretas e seguras que permitam a tomada de decisões acertadas tanto no âmbito interno como no externo; (3) conseguir adesão às políticas gerais da organização; (4) atingir as metas e programas da organização; e (5) promover a eficiência e eficácia nas operações da organização por meio de uma utilização racional dos recursos disponíveis.



2.5. Mecanismos de Controle: Teoria e Classificações

Na Subseção 2.5, como o foco deste trabalho é a proteção dos recursos fundada nos mecanismos de controle, serão postos os instrumentos de controle legal e de controle financeiro, considerando as organizações de controle do setor público, bem como as da sociedade representada pela mídia e pelos grupos de interesses.

Nos textos produzidos pós-redemocratização do País nos anos 1980, os temas que mais se destacam são governabilidade e controle, devido a dificuldades de se governar em nível Federal, Estadual e Municipal com o descontrole fiscal do Estado Brasileiro desde o início daquela década, e o agravamento nas duas décadas seguintes, houve a necessidade da busca por mecanismos de controle como fator importante para a estabilidade financeira do Estado e política da sociedade brasileira.

Em termos teóricos, as discussões promovidas por Martins (1988), Bresser Pereira (1996), Speck (2000) e Ribeiro Filho et. al. (2009) sobre governabilidade e controle sintetizam as relações existentes entre Estado e sociedade, fornecendo os elementos que formam o conjunto de mecanismos de controle para garantir a concretização de expectativas, o que constitui a essência do processo de controle.

Martins (1988, pp. 13/17) considera que tanto a falta de controle quanto o exagero acarretam prejuízos. O desejável é uma posição de equilíbrio entre o exagero e a falta de controles, o qual deve seguir um critério de controle circular, porque, se quem controla nunca é controlado, e quem é controlado nunca controla, surge então um processo de desequilíbrio. Assim, essa noção de circularidade pode ser usada na dicotomia Estado-sociedade para mapear os diversos controles existentes em quatro grandes categorias assim discriminadas: (1) controles exercidos pela sociedade sobre si mesma; (2) controle da sociedade sobre o Estado; (3) controle do Estado sobre a sociedade; e (4) controles do Estado sobre si mesmo.

Speck (2000, p. 12), com base no modelo de Martins (1988) que propõe um mapeamento útil para visualizar os vários aspectos do controle no sistema sócio-político, classifica-os em quatro categorias e o reproduz em dimensões (A), (B), (C) e (D) na Figura 5:



Figura 5: Dimensões do Controle

Controlador	Sociedade	Estado
Controlado		
Sociedade	A	C
Estado	B	D

Fonte: Speck (2000, p. 12)

Na Figura 5, a dimensão (A) refere-se ao controle que a sociedade exerce sobre si mesma. Formas de organização social, como costumes, normas e hábitos sociais, são afirmados por intermédio de mecanismos de sanção social, e perpetuados culturalmente através de processos descritos nas ciências sociais como de “socialização”. O controle, nesse contexto, é mais uma categoria analítica do que um instrumento consciente do comportamento social.

A dimensão (B) refere-se ao controle que a sociedade exerce sobre o sistema político, como por exemplo, o voto. A sociedade realiza esse controle por meio de uma ampla gama de mecanismos institucionais e extra-institucionais, sobre os centros decisórios do sistema político. O exame desses mecanismos de regulação entre o sistema social e o sistema político foi um dos principais campos de investigação da Ciência Política no século XX.

A dimensão (C) refere-se ao controle que o Estado exerce sobre a sociedade. A expressão máxima desse poder é o uso legítimo da força contra os cidadãos que não obedecerem às normas acordadas coletivamente. Martins (1988) lembra que a obediência às leis é fraca no Brasil. O abuso de autoridade praticado por órgãos públicos é complementado pela desobediência civil, levada a efeito por grupos particulares. Esse tema do controle do Estado sobre a sociedade é um dos pilares das ciências sociais e econômicas no século XX, preocupadas com o planejamento e a intervenção no processo de transformação social.

Finalmente, a dimensão (D) refere-se ao controle que o sistema político exerce sobre si mesmo. Na democracia brasileira, exemplos para esses controles internos são, entre muitos outros, o veto presidencial dos projetos de lei aprovados pelo Congresso, a possibilidade de responsabilização do presidente por improbidade administrativa pelo Senado, ou a revisão da constitucionalidade das leis pelo Supremo Tribunal Federal. Esses mecanismos regulatórios,



conhecidos como *checks and balances*, eram temas importantes da ciência política clássica, oriunda da ciência do direito e caracterizada por sua abordagem institucional-legal.⁵

Bresser Pereira (1997, p. 36), no contexto de reforma do Estado nos anos 1990, faz uma exposição denominada “lógica do leque de mecanismos de controles” para estabelecer quais os mecanismos e as formas de controle mais relevantes. Segundo ele, dentro da perspectiva institucional, os mecanismos de controle fundamentais são os instituídos pelo Estado, mercado e sociedade civil. No do Estado está incluído o sistema legal ou jurídico, constituído pelas normas jurídicas e instituições fundamentais da sociedade; o do mercado, por sua vez, é o sistema econômico em que o controle se realiza através da competição; e o da sociedade civil, estruturada por diversos grupos sociais que tendem a se organizar, seja para defender interesses particulares ou corporativos, seja para agir em nome do interesse público.

Utilizando-se do critério funcional, o autor estabelece estas formas de controle: o hierárquico ou administrativo, que se exerce dentro das organizações públicas ou privadas; o democrático ou social, que se exercer em termos políticos sobre as organizações e os indivíduos; e o econômico, via mercado. Nesse enfoque, os mecanismos de controle relevantes para análise considerou um leque que vai do mecanismo de controle mais difuso, automático, ao mais concentrado e fruto de deliberação; ou do mais democrático ao mais autoritário, e, com isso, nessa ordem, os mecanismos de controle, além do sistema jurídico que antecede a todos, são: (1) mercado, (2) controle social (democracia direta), (3) controle democrático representativo, (4) controle hierárquico gerencial, (5) controle hierárquico burocrático e (6) controle hierárquico tradicional.

O autor sintetiza os mecanismos de controle afirmando que eles vêm, geralmente, combinados entre si nas demandas sociais concretas. E que a lógica do leque, além de orientar a reforma do Estado, obedece a alguns princípios gerais, tais como: o princípio da maior democracia, o princípio da maior difusão do poder, o princípio econômico da eficiência, o

⁵ Conforme Speck (2000, p.15), enquanto a ciência do direito se preocupava com a interpretação do sistema de normas constitucionais, a ciência política investigava como essas instituições desempenhavam o seu papel na realidade política.



princípio da maior automaticidade dos controles, e o princípio do aumento do espaço público não-estatal.

Com isso, vale incluir neste ponto a estrutura de correlação feita por Bugarin (2003, p. 33) entre os conceitos de Martins (1988) e Bresser Pereira (1997), considerando-se que, a despeito do crescimento do espaço privado dissociado do estatal, o Estado continuará exercendo papel fundamental ao menos na regulação das relações, de controle da atuação das instituições políticas (Estado-Estado) e, também, de questões relevantes sobre a relação sociedade-Estado.

Figura 6: Estrutura de correlação entre os conceitos de Martins e Bresser Pereira

Controlador Controlado	Sociedade	Mercado	Estado
Sociedade	COSTUMES, HÁBITOS, MORAL, ÉTICA Controle Social	MONOPÓLIO Controle Econômico	PODER ESTATAL COERCITIVO, NORMAS Controle Legal
Mercado	CONCORRÊNCIA Controle Econômico	CONCORRÊNCIA Controle Econômico	REGULAÇÃO Controle Econômico
Estado	PLEBISCITOS, REFERENDOS, VOTO Controle Social (democracia direta) e Controle democrático representativo	CAPTURA ⁶ , MONOPÓLIO Controle Econômico	INSTITUIÇÕES POLÍTICAS (CHECKS AND BALANCES) Controle Hierárquico: Gerencial; Burocrático; e Tradicional

Fonte: Bugarin (2003, p. 34) com adaptações

De acordo com Speck (2000, p. 22), a proteção dos recursos financeiros depende do controle da gestão dos recursos públicos, que é exercido, na maioria dos casos, por um conjunto de instituições governamentais, formando uma espécie de rede de controle do processo de

⁶ O fenômeno da captura do Estado ocorre pela formação de rede de pessoas que perpassam os órgãos públicos fazendo uso da máquina governamental para intercambiarem favores econômicos que acabam desviando recursos do tesouro para contas bancárias particulares. (BUGARIN (2003, p. 176)



alocação dos recursos públicos, e que hoje, diferentemente do passado, há uma difusão dos mecanismos de controle, sintetizados por Ribeiro Filho et al. (2009, p. 241) em:

(a) sistema regulatório do país, que deve possuir um conjunto de instituições e organizações que assegurem que as coisas ocorram como planejado e impedir que haja desvios; e (b) organizações do setor público, as quais devem possuir sistemas de controles internos que assegurem o alcance os objetivos organizacionais e a implementação das políticas públicas.

2.6. Instrumentos de Fiscalização: Critérios e Classificações

Na subseção 2.6, serão expostos os diversos instrumentos de fiscalização dos recursos públicos com base nos instrumentos de controle jurídico, institucional (controle interno e externo) e técnicos (metodologias de obtenção de evidências).

O controle jurídico precede a todos os instrumentos de controle, por força do que dispõe o art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Esse controle judicial é encontrado em diversos artigos e incisos da Constituição Federal, conforme a Figura 7, a seguir:

Figura 7: Instrumentos Jurídicos para o controle dos Recursos Públicos

Instrumento Jurídico	CF/88-Artigos e Incisos	Descrição Normativa Constitucional
Habeas Corpus	Art. 5º, Inciso LXVIII	conceder-se-á "habeas-corpus" sempre que alguém sofrer ou se achar ameaçado de sofrer violência ou coação em sua liberdade de locomoção, por ilegalidade ou abuso de poder.
Mandado de Injunção	Art. 5º, inciso LXXI	conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania.
Habeas Data	Art. 5º, inciso LXXII	conceder-se-á "habeas-data": a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público; b) para a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo.
Mandado de Segurança Individual	Art. 5º, inciso LXIX	conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por "habeas-corpus" ou "habeas-data", quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.



Instrumento Jurídico	CF/88-Artigos e Incisos	Descrição Normativa Constitucional
Mandado de Segurança Coletivo	Art. 5º, inciso LXX	o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por: a) partido político com representação no Congresso Nacional; e b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados.
Ação Popular	Art. 5º, inciso LXXIII	qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência.
Ação Civil Pública	Art. 129, inciso III	São funções institucionais do Ministério Público: (...) promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos.
Ação Direta de Inconstitucionalidade	Art. 102, Inciso I, alínea “a”	Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...) processar e julgar, originariamente: (...) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela EC nº 3, de 1993)
Ação Direta de Constitucionalidade	Art. 102, Inciso I, alínea “a”	Medida a ser tomada junto ao Supremo quando se tratar de lei ou ato normativo federal.

Fonte: Constituição Federal de 1988

Resumidamente, Silva (2001, p. 29) apresenta uma classificação de controle quanto ao momento baseando-se no art. 77 da Lei nº 4.320/1964⁷, que pode ser prévio, concomitante ou posterior. O controle prévio pressupõe uma análise prévia do ato antes de o mesmo produzir os seus efeitos, evitando-se que cometa erros e desmandos. O concomitante ou preventivo é o que se implanta no acompanhamento da execução orçamentária e, ainda, na fiscalização dos programas de governo durante a sua execução. Já o posterior visa à análise posterior do ato, buscando-se

⁷ Lei nº 4.320/1964, Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.



confirmá-lo, corrigi-lo ou desfazê-lo. Nessa mesma perspectiva, dentro de uma visão gerencial, tem-se o controle quanto ao foco, controle de processos ou de resultados. O controle de processos ocorre quando a análise se dá sobre os processos e por pouca ou nenhuma vinculação com os resultados a serem atingidos, enquanto que no controle de resultados se busca os objetivos mais amplos da organização, priorizando os resultados.

Os critérios anteriores podem ser combinados e ocorrerem dentro da divisão controle interno e controle externo, que é o controle pela ótica de quem o exerce. Ou seja, se o controle sobre determinado ato é feito pela mesma unidade administrativa ou pelo mesmo poder que praticou o ato, ter-se-á o controle interno; por outro lado, se é feito por poder ou unidade administrativa (órgão ou entidade) distintos daquele de onde o ato ou atividade foram emanados, o controle é externo (Furtado 2007, p. 1052).

Os fundamentos para o controle interno e o controle externo estão nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal, com foco de interação entre eles, nestes termos:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: (...) 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.

Segundo Castro (2010, p. 386), na instrumentalização dessa atividade, as técnicas utilizadas são auditoria e fiscalização. Auditoria é o conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal, e Fiscalização é uma técnica de controle mais simples que a auditoria. Visa a comprovar: se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, se atende às necessidades para as quais foi definido, e se guarda coerência com as condições e características pretendidas, bem como, também, se os mecanismos de controles administrativos são eficientes.



Para o controle externo, a Constituição Federal estabelece auditorias e inspeções, nestes termos:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: “IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, **inspeções e auditorias** de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (...); e (...) VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional (...) sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de **auditorias e inspeções** realizadas. (os grifos não são do texto original.)

Os conceitos adotados pelo TCU para auditoria e inspeções, são: auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados; e subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registros; e inspeção é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição.

Na tendência de controle que se instalou no mundo e, conseqüentemente, no Brasil, as instituições de controle passaram a contemplar, nos seus conceitos de controle e de técnicas de controle, a relação de *accountability*⁸. Assim, Ribeiro Filho et al. (2009, p. 242), conceituaram auditoria como sendo o processo, baseado em conjunto de procedimentos técnicos, de confrontação entre uma situação encontrada (condição) e determinado critério aplicado, de forma independente, sobre uma relação que envolve a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida (relação de *accountability*).

A propósito, sobre o objetivo dessas estruturas de controle, a INTOSAI (apud Ribeiro Filho et al. 2009, p. 253), pela “Declaração de Lima” resumiu:

⁸ A despeito das diversas tentativas, a palavra *accountability* ainda não possui um significado na língua portuguesa. Um exemplo esclarece: Relação entre um delegante (Congresso Nacional, Presidente da República, Ministro) e os Gestores (delegado). O Auditor é independente em relação a essa relação delegante e delegado.



O conceito e o estabelecimento de uma estrutura de auditoria é inerente à administração financeira pública, já que a própria administração de recursos públicos é fruto de um processo de **confiança**. Auditoria não é um fim em si mesma, mas é uma parte indispensável do sistema regulatório estabelecida com o intuito de revelar, de maneira prévia, desvios dos padrões geralmente aceitos e violações dos princípios da legalidade, eficiência, efetividade e economia da administração financeira, de modo que ações corretivas em cada caso possam ser tomadas, devidas responsabilidades sejam apuradas, compensações sejam obtidas e que os passos para prevenção possam ser tomados, ou, ao menos, os rombos sejam dificultados. (grifo do autor)

As instituições de controle que se utilizam das técnicas de controles auditorias e fiscalizações (inspeções para o TCU), conforme a Figura 8 adiante, são:

Figura 8: Instituições de auditoria governamental brasileiras

	União	Estados/DF	Municípios
Órgãos de Controle Externo	Tribunal de Contas da União (TCU)	Tribunal de Contas do Estado, do Distrito Federal e Tribunais de Contas dos Municípios	Tribunais de Contas do Município (*)
Órgãos de Controle Interno	Controladoria da União (CGU) e Órgãos Setoriais dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário	Órgãos de Controle Interno dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Estado ou Distrito Federal	Órgãos de Controle Interno do Município

(*) Apenas nos Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro. Nos demais casos, a atribuição é desempenhada pelo Tribunal de Contas do Estado.

Fonte: Ribeiro Filho *et al.* (2009, p. 255), com adaptações

No que tange ao controle externo, o TCU se consolidou como órgão de controle externo, recebendo conforme os artigos 70 a 73 da Constituição Federal, em especial autonomia e autoridade para apreciar as contas anuais do Presidente da República; julgar as contas dos administradores e responsáveis; realizar auditorias e inspeções; e prestar informações ao Congresso Nacional.

Quanto ao julgamento de contas dos administradores e responsáveis e a fiscalização da gestão fiscal as normas elaboradas pelo TCU⁹ definem a natureza da responsabilidade para os

⁹ IN nº 63/10, Art. 10. Serão considerados responsáveis pela gestão os titulares e seus substitutos que desempenharem, durante o período a que se referirem as contas, as seguintes naturezas de responsabilidade, se houver: I. dirigente máximo da unidade jurisdicionada; II. membro de diretoria ou ocupante de cargo de direção no nível de hierarquia imediatamente inferior e sucessivo ao do dirigente de que trata o inciso anterior, com base na



dirigentes máximos, contemplando aspectos de avaliação da gestão quanto a impactos, para que a conclusão vá além de apenas declarar as contas regulares, irregulares, ou regulares com ressalvas.

Por isso, para o TCU (apud AGUIAR et al., 2010, p. 136), controles internos é o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Carvalho Neto (2010, p. 9), examinando esse conceito de controle externo, entende ser a metodologia do COSO muito útil para o julgamento de contas que contemplem a visão de agregar valor à gestão. O autor menciona que esse modelo deve enquadrar os objetivos em quatro categorias, as quais são comuns a, praticamente, todas as organizações. Tais objetivos devem ser previamente fixados para permitir a identificação e análise dos riscos que poderão impactá-los, formando uma base de conhecimento para definir como esses riscos deverão ser gerenciados.

Essas categorias de objetivos são: estratégico, aquele relacionado à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade, bem como fixa metas de alto-nível alinhadas à missão da organização; operacional, busca alcançar à efetividade e eficiência na utilização dos recursos, mediante operações ordenadas, éticas, econômicas e adequada salvaguarda contra perdas, mau uso ou dano; comunicação se preocupa com a confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de accountability; e conformidade, atenta para a aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, aos planos e procedimentos da própria organização.

O autor complementa que possíveis controles correspondentes aos objetivos impactados devem ser implantados: ao **nível da entidade**, que são os típicos de “governança corporativa”, os quais consistem em procedimentos e instrumentos corporativos, tanto os não ligados a operações específicas, mas que dão o escopo e evidenciam o tom das ações na organização como critérios e diretrizes para tomadas de decisões, quanto os que incidem sobre os

estrutura de cargos aprovada para a unidade jurisdicionada; III. membro de órgão colegiado que, por definição legal, regimental ou estatutária, seja responsável por ato de gestão que possa causar impacto na economicidade, eficiência e eficácia da gestão da unidade.



processos operacionais de maneira agregada e não sobre cada transação individual; e ao **nível de processo**, que são controles transacionais, incidem diretamente sobre os processos de como fazer (manuais de processos de trabalho é exemplo) e de execução (incidem sobre produtos ou serviços, atividades e tarefas, como o controle de qualidade, por exemplo).

Há ainda, a dimensão do controle social está assegurada pela Constituição Federal como um dos instrumentos de fiscalização a ser manejado pelo cidadão, individualmente ou por meio da participação organizada, nos termos da nos termos do art. 74, § 2º, § 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.”

Para tornar efetiva essa norma, a Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), dispõe:

Art. 48. [...]

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: (Redação dada pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

E, avançando no incentivo à participação popular na fiscalização e no acompanhamento das contas públicas constantes dos relatórios de natureza contábil e gestão fiscal, a Lei nº 9.755/1998 atribuiu ao TCU o dever de manter as informações de Contas Públicas em sítio da internet.

Por último, das conclusões das atividades de controle dos recursos podem ser encontradas práticas que ultrapassam os limites de simples irregularidades administrativas, chegando a constituir crimes contra a administração pública, configurando-se, nessas situações a possibilidade de ações judiciais por meio do Ministério Público, exemplificadas a seguir, a partir do exame das suas competências fixadas na Constituição Federal, artigo 129:



- a) promover ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade;
- b) promover representação para intervenção federal nos Estados e Distrito Federal;
- c) impetrar habeas corpus e mandado de segurança;
- d) promover mandado de injunção;
- e) promover inquérito civil e ação civil pública para proteger: direitos constitucionais, patrimônio público e social, meio ambiente, patrimônio cultural, interesses individuais indisponíveis, homogêneos e sociais, difusos e coletivos;
- f) promover ação penal pública;
- g) expedir recomendações, visando à melhoria dos serviços públicos e de relevância pública; e
- h) expedir notificações ou requisições (de informações, de documentos, de diligências investigatórias, de instauração de inquérito policial à autoridade policial).

Trata-se, pelo exame das ações cabíveis ao Ministério Público (MP) que essa é a instituição, dentre as outras existentes, que maior possibilidade tem de fazer cumprir, em todas as administrações públicas, os princípios constitucionais da supremacia do interesse público e da indisponibilidade dos bens públicos.

Dessa forma, pelo exposto, apenas foram apresentado conceitos e classificações, pois outros aspectos de maior alcance, segundo Castro (2010, pp. 382/487), abrangem as fases dos trabalhos de auditoria (planejamento, execução e relatório) como uma parte, e a outra, os tipos de acordo com as áreas de atuação envolvidas (auditoria de gestão, auditoria de acompanhamento da gestão, auditoria contábil, auditoria operacional ou de desempenho, e auditoria especial).

3. CASO PRÁTICO EXAMINADO PELO PLENÁRIO DO TCU

3.1. Julgamento das contas do INCRA/SR-AP / Exercício de 2008

No julgamento das contas da Superintendência Regional do INCRA no Amapá referentes ao exercício de 2008 (Acórdão TCU nº 1.838/2010-Plenário), foram aplicados os conceitos do COSO, publicados e divulgados a partir de 1992, já incorporado às normas do TCU¹⁰, e que se tornaram referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos.

Inicialmente, buscou-se identificar no Relatório da Gestão as diretrizes em que o órgão deveria se pautar na condução dos negócios afetos à sua área de atuação. O Relator sistematizou tais diretrizes em seis tópicos. São eles:

¹⁰ TCU. ADPLAN. Padrões de Auditorias de conformidade. Portaria SEGECEX nº 26, de 19 de outubro de 2009.



- (1) compreensão e evidenciação dos objetivos finalísticos que pautam a atuação do dirigente máximo, em conformidade com as funções e atribuições normativamente instituídas para a entidade;
- (2) compreensão e evidenciação dos objetivos operacionais, a partir do conhecimento sobre os diversos programas orçamentários sob responsabilidade da entidade;
- (3) avaliação da comunicação que a entidade faz de seus resultados;
- (4) atuação do controle direcionada à detecção de recorrência de falhas específicas, indicativo de existência de falhas sistêmicas na concepção e execução dos processos de trabalhos, sobre os quais deve, prontamente, atuar o dirigente máximo;
- (5) abordagem sistêmica dos diferentes aspectos da gestão, evitando-se, tanto quanto possível, que as conclusões se baseiem em avaliações de questões pontuais, incidentais; e
- (6) identificação e proposição de medidas que contribuam para a melhoria da gestão.

Com base nessas diretrizes e comparando-se com os conceitos que um sistema de controle interno eficaz dever conter, a análise permitiu identificar e classificar 11 ocorrências (ou problemas) e agrupá-las por objetivo impactado, ressaltando-se, que um problema pode impactar mais de um objetivo. Com isso, possibilitou, também, a proposição de possíveis controles ao nível de entidade e de processo, com vista ao aperfeiçoamento da gestão da entidade.

Dessa forma, no quadro a seguir, estão assinalados os objetivos impactados, bem como os possíveis controles propostos, ao nível de entidade ou de processo, onde a partir deles se poderão elaborar as determinações e/ou recomendações para o aperfeiçoamento da gestão, em vez de, somente, julgar as contas regulares, regulares com ressalvas, ou irregulares.

**RELAÇÃO DE PROBLEMAS IDENTIFICADOS, CATEGORIA DE OBJETIVO
IMPACTADO E NÍVEL DE POSSÍVEIS CONTROLES CORRESPONDENTES**

PROBLEMAS	Categoria de objetivo impactado				Possíveis controles correspondentes	Nível	
	Estratégico	Operacional	Comunicação	Conformidade		Entidade	Processo
1. Nenhuma cultura de planejamento com vistas a atingir as metas estabelecidas pelo Incra-Sede.	X	X			Desdobramento das metas fixadas pelo Incra sede por todas as unidades da superintendência.	X	



PROBLEMAS	Categoria de objetivo impactado				Possíveis controles correspondentes	Nível	
	Estratégico	Operacional	Comunicação	Conformidade		Entidade	Processo
2. Falta de aferição parcial, antes do término do exercício, do grau de alcance de metas.	X	X			Monitoramento sistemático do grau de alcance das me-tas periodicamente durante o exercício.	X	
3. Inexistência de indicadores [de desempenho] definidos para a unidade.	X	X	X		Fixação de indicadores de desempenho para as metas da unidade.	X	
4. Não utilização/desconhecimento do significado de indicadores de desempenho operacional tomada de decisão/avaliação da gestão.		X	X		Treinamento, normatização e auditoria.	X	
5. Ausência de planejamento com vistas a estabelecer como resultados serão alcançados.	X	X			Definição de ações para alcançar os resultados em um planejamento formal normatizado.	X	
6. Falta de coordenação entre as divisões técnicas e a assessoria de planejamento quanto à alimentação do Sistema de Informações Rurais.		X	X	X	Treinamento, normatização e auditoria das informações lançadas no Sistema de Informações Rurais.		X
7. Falta de padronização da instrução de processos de concessão de crédito; ausência ou deficiência de documentação.		X	X	X	Padronização e manualização da instrução de processo e checklist.		X
8. Falta de planejamento das ações de fiscalização para acompanhar de forma detalhada os trabalhos de georeferenciamento.		X		X	Planejamento de fiscalizações e dos recursos humanos e materiais necessários, tendo por base os contratos e convênios celebrados.		X



PROBLEMAS	Categoria de objetivo impactado				Possíveis controles correspondentes	Nível	
	Estratégico	Operacional	Comunicação	Conformidade		Entidade	Processo
9. Falta de parecer jurídico (controle prévio) à homologação, pelo superintendente, de processos de dispensa /inexigibilidade de licitação.				X	Estabelecer exigência de prévio parecer jurídico e auditoria.		X
10. Definição pelo próprio servidor, e não pelo chefe a partir de um planejamento setorial, das necessidades de diárias.		X			Estabelecer normativa-mente processo de planejamento das necessidades de diárias pelos chefes setoriais e auditoria.		X
11. Controle impreciso, por natureza de despesa, das aquisições diretas realizadas com fundamento no art. 24, I e II, da Lei 8666/93.				X	Controle de aquisições por natureza de despesa.		X

Fonte: Carvalho Neto (2010) Anotações de aula

No tocante ao novo enfoque exigido para julgamento de contas pelo TCU (Acórdão TCU nº 1.838/2010-Plenário), devem ser incluídos para aperfeiçoamento da gestão, o que se deu por meio de 13 itens e subitens do Acórdão do referido Acórdão, dos quais destacamos para análise neste trabalho, os seguintes:

9.3. determinar ao INCRA/SR-AP para:

9.3.1. apresentar a esta Corte, em 30 (trinta) dias, plano de ação, contendo as medidas, os prazos e os responsáveis pela proteção das ocorrências dos 12 (doze) problemas citados;

9.3.2. alterar o processo de trabalho de análise dos casos de dispensa e inexigibilidade de licitação para que o parecer jurídico seja emitido antes da homologação do processo pelo gestor máximo;

9.3.3. alterar o processo interno de concessão de diárias para minimizar os riscos identificados, observando o princípio da segregação de funções;

9.4. determinar ao Instituto Nacional de Reforma Agrária que compatibilize, no prazo de 30 (trinta) dias, a Norma de Execução Incra nº 30, de 29/11/2002, ao disposto no art. 5º, §2º do Decreto nº 5.992, de 19/12/2006; 9.5. determinar à Secex-AP e à 8ª Secex que utilize o plano de ação mencionado no subitem 9.5.1 para planejar ações de monitoramento da implementação das soluções a cargo dos gestores; e



9.6. alertar aos dirigentes máximos da SR(21)AP que a reincidência injustificada nas irregularidades examinadas poderá importar sanções em futuros processos de prestação de contas.

Entre os benefícios estimados a partir dessas determinações, a exigência de se elaborar um plano de ação que deverá ser apresentado ao TCU em 30 (trinta) dias, já será um mecanismo imediato de proteção dos recursos públicos evitando-se desvios, especialmente os decorrentes da inexistência de controles internos na entidade. Com relação aos itens 9.3, 9.5 e 9.6, possivelmente a implantação dos controles correspondentes ao nível da entidade e do processo de trabalho corrigirá tais falhas, contudo, isso será objeto de verificação por ocasião da fiscalização determinada à SECEX-AP e à 8ª SECEX no subitem 9.5, porque é da natureza das decisões do TCU impor medidas que gerem ações que garantam a efetividade da deliberação tomada, e assim, a unidade buscará atingir seus objetivos, organizará os meios para tal alcance de objetivos e facilita o trabalho do gestor na direção e no controle da unidade.

No trâmite do processo de julgamento foram realizadas diligências no INCRA-AP utilizando-se da metodologia ou técnica denominada “mapa de processos” que permitiu conhecer as principais dificuldades da unidade e de seu corpo técnico, possibilitando, daí, organizar e classificar com razoável precisão as causas dos principais problemas e irregularidades que tem se repetido nas contas anuais. A partir do uso dessa técnica buscou-se estimular o gestor e sua equipe a desenvolver uma cultura de que o órgão deve funcionar organicamente, com o mínimo de dependência dos atributos gerenciais dos gestores designados.

Há outras técnicas de fiscalização e aspectos metodológicos que podem e devem ser utilizados para a obtenção de evidências em outros trabalhos de auditorias governamentais, das quais Castro (2010, pp. 416/417) menciona, exemplificativamente:

alçadas (limites determinados a um servidor para aprovar valores ou assumir posições em nome da entidade); **segregação de funções** (o mesmo servidor não deve ser responsável pelo ciclo completo do processo administrativo – comprar, vender, pagar, receber e contabilizar; **normatização interna** (as regras internas ou normas devem ser de fácil acesso para os servidores da entidade); **segurança física** (guarda de ativos, incluindo valores devem ser bem protegidos por meio de regras de controle de acesso); **conciliação** (confrontação da mesma informação com dados vindos de bases diferentes, adotando-se as ações corretivas, quando necessários; e **revisões de desempenho** (acompanhamento de uma atividade ou processo, para avaliação de sua adequação e desempenho em relação às metas e aos objetivos fixados). (grifo nosso)



Por último, mencionamos a reportagem de Veja (2011, pp. 104 a 106) sugerindo que as boas práticas da iniciativa privada no combate à corrupção, também, podem ser aplicadas pelos governos com vista à proteção dos recursos públicos. São elas:

USO DA TECNOLOGIA - Atividades como compras e licitações são monitoradas em tempo real. Assim, nas principais empresas brasileiras, uma fraude leva cerca de seis meses para ser descoberta. Já no serviço público, o corrupto age por dois anos, em média, antes de ser pego. **TOLERÂNCIA ZERO** - Quando a fraude é comprovada, o funcionário corrupto é demitido por justa causa e o caso é comunicado à polícia. Os demais empregados são informados da demissão, o que desencoraja novos crimes. **PROFISSIONALIZAÇÃO** - Para detectarem fraudes e fiscalizarem prestação de contas e balanços, são contratadas auditorias externas e empresas especializadas. Isso evita que a proximidade com os funcionários atrapalhe as apurações. **DEVOLUÇÃO DO ROUBO** - A empresa busca na Justiça a reparação de qualquer valor que tenha sido desviado. Além de reduzir o dano, a medida mostra aos funcionários que o prejuízo pela conduta indevida é maior do que o eventual lucro. **MERITOCRACIA** - Funcionários que ajudam a evitar fraudes e delatam colegas corruptos ganham bônus. Departamentos que reduzem o desperdício de dinheiro e o índice de desvios são premiados. Concursos internos incentivam iniciativas inovadoras de transparência.

Desse modo, a análise do caso prático permitiu demonstrar que é possível a administração pública aplicar medidas preventivas capazes de reduzir os riscos de desvios de recursos públicos, a depender da postura das instituições de controle no uso das diversas técnicas de fiscalização ou metodológicas para a obtenção de evidências.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar de ser um tema já tratado sob diversos aspectos, essa abordagem voltada para a proteção dos recursos públicos fundada nos mecanismos de controle e nos instrumentos de fiscalização pública, permitiu interessantes reflexões, especialmente diante das limitações de recursos materiais e humanos para a atividade de controle. Além disso, há um elevado número de órgãos e entidades públicas que manejam recursos que podem não estar sendo examinados plenamente, dando margem a denúncias de desvios de recursos pela imprensa.

Daí decorre o desenvolvimento do tema com ênfase no controle como uma atividade administrativa, destacando-se, que, em primeiro lugar, deve ser realizado o controle jurídico, pois todas as atividades administrativas, e mesmo as operacionais, devem estar em conformidade com a Constituição Federal e as leis, devido ao consagrado princípio da legalidade, no sentido de que a Administração Pública só pode fazer o que a lei autoriza.



Outro aspecto para reflexão é que o assunto é amplo por envolver várias áreas do conhecimento, como ficou demonstrado na Seção 2 (Referencial Teórico) e 3 (Caso Prático). Contudo, após a compreensão teórica dos termos técnicos administrativos, contábeis, econômicos, sociais e jurídicos aplicáveis ao controle, foram feitas análises no sentido de mostrar ser possível contornar possíveis objeções e resistências na aplicação de medidas preventivas para proteger e evitar possíveis prejuízos à Administração Pública.

Isso ficou evidenciado a partir da análise do caso prático de julgamento de contas pelo Plenário do TCU. A análise permitiu encontrar benefícios imediatos. A metodologia do COSO para controles internos possibilitou localizar e identificar, com precisão, as causas que impactam os objetivos da entidade, bem como a implantação de medidas de controles preventivos ao nível de entidade e de processos.

Entretanto, isso não é tudo, representa apenas uma parte. O todo, e de alcance mais específico, exige uma análise de outros temas, denúncias publicadas pela imprensa num período de tempo, por exemplo, com vista a se comparar os níveis de desvios de recursos entre as entidades e órgãos que tiveram mais a presença de fiscalização com outros sem ou pouca fiscalização. Assim, fica sugerido que outros pesquisadores abordem o tema, o que trará mais evidências sobre a eficácia do controle na efetiva prevenção de desvios de recursos públicos.

5. REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ubiratan Diniz de; ALBUQUERQUE, Marcio André Santos de; MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos Medeiros. **A Administração Pública sob a Perspectiva do Controle Externo**. 1. ed. Belo Horizonte. Editora Forum, 2011.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A Reforma do Estado dos anos 90: Lógica e Mecanismos de Controle. Cadernos MARE da Reforma do Estado, Caderno 1, 1997. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/publicacao/seges/PUB_Seges_Mar_e_caderno01.PDF. Acesso em: 12 mai 2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15/06/2010.



_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**. Brasília: 2. ed. 2009, v.2.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.838/2010** - Plenário. Disponível em <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?qn=5&doc=1&dpp=20&p=0>>. Acesso em: 08 dezembro 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. Resolução nº 155, de 04/12/02. **RITCU - Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. Disponível: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre_normativos/681912.pdf. Acesso: 21 out 2011

BUGARIN, Maurício Soares; VIEIRA, Laércio Mendes; GARCIA, Leice Maria. **Controle dos gastos públicos no Brasil: instituições oficiais, controle social e um mecanismo para ampliar o envolvimento da sociedade**. Rio de Janeiro: Konrad-adenauer-stiftung, 2003.

CARVALHO NETO, Antonio Alves. **Avaliação de Controles Internos e Gestão de Riscos**. In Curso de Especialização em Auditoria e Controle Governamental. Brasília: TCU, 2010. (Material Didático distribuído aos participantes).

CARVALHO NETO, Antonio Alves. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. In Curso de Especialização em Auditoria e Controle Governamental. Brasília: TCU, 2009. (Material Didático distribuído aos participantes).

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público. Integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COSO – Comitê das Organizações Patrocinadoras. Instituições integrantes do COSO: AICPA – Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados; AAA – Associação Americana de Contadores; IIA – Instituto dos Auditores Internos; e IMA - Instituto dos Contadores Gerencias. Disponível: www.coso.org.



DUVERGER, Maurice. Os grandes sistemas políticos. Instituições políticas e Direito Constitucional – 1. Trad. Fernando Ruivo e Fernando Augusto Ferreira Pinto. Coimbra: Almedina, 1985.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 1. ed., 2. Tiragem. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Forum, 2007.

HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Tradução de João Paulo Morais e Maria Beatriz Nizza da Silva, 2.^a Ed., Lisboa, Imprensa Nacional - Casa da Moeda («Estudos Gerais»).
http://www.arqnet.pt/portal/teoria/leviata_01dedic.html. Acessado em 28/09/2010.

KANITZ, Stephen. Administrador, Revista VEJA, 1600, Ano 32, nº 22, de 2/6/1999. p. 21.

MARTINS, Carlos Estevam. **Governabilidade e Controles**. Revista São Paulo em Perspectiva, v. 2(1): 10-17, jan./mar. 1988. Disponível: http://www.seade.gov.br/produtos/spp/v02n01/v02n01_01.pdf. Acesso: 14/10/2011.

MARTINS, Humberto Falcão. **Gestão de Recursos Públicos: orientação para resultados e accountability**. In. Seminário “Repensando o Estado em Cabo Verde”, realizado na Cidade da Praia, República de Cabo Verde, em outubro de 2002. Disponível em: http://hfmartins.sites.uol.com.br/Publicacoes/publi_13.pdf. Acesso: 14 set 2011

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14^a ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes & MENEZES, Vitor Hugo Mota de. Lei de Responsabilidade Fiscal; manual de orientação. Governo do Amazonas. Secretaria de Estado da Administração, Coordenação e Planejamento – SEAD. Manaus: 2001.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. (org). **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

SALVATORE, Dominick e DIULIO, Eugene A. **Introdução à economia**. Trad. rev. e adaptação de Campino, Antonio C. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil. 1981. (Coleção Schaum)

SAMPAIO, Rosa. **Instituições de ciência das finanças: uma abordagem econômico-financeira**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.



SILVA, Caio Cesar Alves Tibúrcio. O papel específico do controle interno e a sua relação com o controle externo. In SEMINÁRIO NACIONAL DE CONTROLE, Nov. 1999, Brasília. Texto distribuído aos participantes.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. **Controle Social: Promovendo a Aproximação entre a Administração Pública e a Cidadania**. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2001. Monografia vencedora do Prêmio Serzedello Corrêa 2001. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2058956.PDF>. Acesso: 10 out 2011.

SILVIA, Edna Lúcia da. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Eстера Muszkat Menezes. 3. ed. rev. atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001. 121p. Disponível em: [http://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologiada Pesquisa edicao.pdf](http://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/MetodologiadaPesquisaedicao.pdf). Acesso em: 06 maio 2010.

VEJA. Revista de Circulação Semanal. Ano 44, nº 16. Ed. 2.213, de 20/04/2011, pp. 104 a 106.

ZYMLER, Benjamin. Ministro do Tribunal de Contas da União. Informativo União, Ano XXII, nº 070, de 2/5/2007.