

Principais Benefícios e Dificuldades da atuação Concomitante do Controle Externo com Base no Plano Operativo 2015 do TCE-RS

Aluno: Luiz Carlos Dias Corrêa Filho
Orientador: Prof. Gustavo Segabinazzi Saldanha

RESUMO

O presente trabalho refere-se à identificação dos principais benefícios que decorrem da atuação concomitante dos órgãos de controle externo, em especial o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul e as dificuldades enfrentadas para que essa forma de atuação seja uma ferramenta de efetividade das ações do TCE-RS.

No desenvolvimento do trabalho, a fim de permitir um maior entendimento pelo leitor conceitua-se as formas de controle sobre a Administração Pública como interno e externo. Posteriormente, descreve-se o controle externo praticado pelos Tribunais de Contas, dividindo-os em controle prévio, concomitante e a posteriori. Após descreve-se o controle concomitante praticado no TCE-RS durante o projeto piloto do plano operativo de auditorias de 2015, identificando os principais benefícios e quais as dificuldades enfrentadas.

O método de pesquisa adotado para o desenvolvimento do trabalho caracterizou-se da seguinte forma: quanto a abordagem em quali-quantitativo, quanto aos objetivos em pesquisa descritiva e exploratória, quanto aos procedimentos em estudo de caso, quanto à coleta de dados como pesquisa bibliográfica e documental sendo o método utilizado de observação direta, quanto a análise dos dados como análise de conteúdo.

Os resultados encontrados quanto aos principais benefícios do controle concomitante dizem respeito a possibilidade de intervenção junto a administração pública a tempo de evitar a majoração de eventuais prejuízos causados pela má gestão dos recursos públicos. No tocante as dificuldades encontradas para efetivação do controle concomitante estão a ausência de informações on-line sobre os atos e fatos de gestão, o período em que os auditores encontram-se na realização das auditorias “in loco” em que não há monitoramento ativo dos municípios que não são objeto da auditoria e a cultura da instituição é de atuação subsequente.

Palavras-chave: Controle Concomitante, Auditoria Governamental, Controle Externo.

ABSTRACT

El presente trabajo se refiere a la identificación de los principales beneficios que surgen de la acción concomitante de control externo, en particular el Tribunal de cuentas del estado de Rio Grande do Sul y las dificultades que esta manera de actuar es una herramienta de eficacia de las acciones de la TCE-RS.

En el desarrollo de la obra, para permitir una mayor comprensión por el lector definir las formas de control sobre la administración pública como interna y externa. Más tarde, el control externo

practicado por los tribunales de cuentas, dividiéndolas en control previo, concomitante y retrospectivo. Después de practicado el control concomitante en TCE-RS durante las auditorias de proyecto piloto de funcionamiento plan 2015, identificar los principales beneficios y cuáles son las dificultades para su implementación.

El método adoptado para el desarrollo del trabajo fue caracterizado como sigue: como el enfoque cuali-cuantitativo, como los objetivos de la investigación descriptiva y exploratoria, procedimientos en caso de estudio, con respecto a la recolección de datos como la investigación bibliográfica y documentación siendo el método utilizan para dirigir la observación, como el análisis de los datos como el análisis de contenido.

Los resultados acerca de los beneficios claves de control concomitante refieren a la posibilidad de intervención del gobierno a tiempo para evitar el aumento de los daños causados por la mala gestión de los recursos públicos. Con respecto a las dificultades para el efectivo control simultáneo es la ausencia de información en línea acerca de los actos y hechos, el período en que los auditores encontraron en auditorías "in situ" donde hay no activa vigilancia de los municipios que no auditoría objeto y la cultura de rendimiento posterior de la institución.

Palabras clave: El Control Concomitante, Auditoría Gubernamental, El Control Externo.

1. INTRODUÇÃO

O cenário da Administração Pública está passando por uma série de transformações político econômicos onde se faz cada vez mais necessário as atuações de controle externo como forma de acompanhamento do destino dado aos recursos públicos que, ao mesmo tempo estão cada vez mais escassos, e, paralelamente estão sendo mais desperdiçados pela má gestão dos mesmos. Numa época onde a sociedade anseia por resultados em benefício do bem comum, onde a busca por transparência nas ações, decisões e custos que tais escolhas da gestão trazem de impacto ao erário, o controle externo cada vez mais ocupa lugar de destaque na condução da fiscalização das administrações públicas, colaborando para uma maior eficiência em benefício da Sociedade como um todo.

O Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul – TCE-RS desempenha um papel extremamente importante, tendo por missão o controle externo sobre a gestão do Estado e dos municípios do Rio Grande do Sul contribuindo para o aperfeiçoamento da administração pública em benefício da sociedade. Desde sua criação todos os trabalhos são desenvolvidos em constante modificação de metodologia como forma de aperfeiçoamento na fiscalização das gestões públicas.

As principais metodologias utilizadas para exercer esse controle externo nos órgãos públicos são basicamente de três tipos: análise prévia, concomitante e subsequente.

Sendo os Tribunais de Contas os órgãos encarregados constitucionalmente da fiscalização externa dos demais órgãos da administração direta e indireta através da análise dos atos e fatos de gestão, caracteristicamente sob a forma de atuação subsequente, ao invés de uma atuação prévia ou concomitante que evite a ocorrência de danos administrativos irreversíveis pelas práticas cometidas pelas Administrações Públicas.

Esse motivo justifica a importância de estudar os benefícios advindos do controle concomitante e as dificuldades enfrentadas, com base na experiência adquirida pela atuação no Plano Operativo 2015 do TCE-RS. Avaliando o que o incremento da aplicação da metodologia pode proporcionar de forma a tornar-se uma prática regular, que torne mais efetiva à atuação do TCE.

Trata-se de um modelo de acompanhamento dos atos de Gestão dos Administradores Públicos, que tem como objetivo dar maior efetividade às ações do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, tendo a sistemática sido implantada no Plano Operativo de 2015, em decorrência das Diretrizes de Controle Externo da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – Atricon nº 3202/2014, através do monitoramento ativo e passivo dos atos praticados por esses gestores intervindo em situações em que de risco de prejuízo ao erário ou lesão aos direitos individuais ou coletivos praticados por irregularidades administrativas de difícil reparação.

Desta forma, a problemática é a má gestão dos recursos públicos e a necessidade de atuação tempestiva dos órgãos de controle externo a fim de evitar danos ao erário. O problema de pesquisa é: Quais os principais benefícios e as dificuldades para atuação do controle concomitante?

Como objetivo geral, tem-se identificar os principais benefícios e as dificuldades de realização do controle concomitante pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul durante o plano operativo de 2015.

Como objetivos específicos têm-se: a) identificar os procedimentos utilizados pelo TCE-RS durante o plano operativo 2015 a fim de evitar a ocorrência de danos decorrentes da má gestão dos recursos públicos; b) verificar os registros da atuação concomitante pelo TCE-RS em medidas cautelares e demais registros; c) identificar quais os temas foram objeto de medidas cautelares; d) identificar as dificuldades que se apresentaram durante o projeto-piloto de atuação concomitante.

O tema proposto se justifica pelo fato de que diariamente são desperdiçados recursos públicos nos municípios em decorrência da má gestão das administrações que por desconhecimento ou intenção do Gestor acabam privando a população do uso desses recursos tão necessários e, mesmo que essas irregularidades sejam descobertas pelos órgãos de controle e constem dos processos de contas, os prejuízos demoram a retornar à instituição lesada, quando retornam. Por esse fato é exigida uma atuação mais célere e efetiva dos órgãos de controle a fim de evitar a ocorrência de danos, o que pode ser realizado através do controle concomitante.

Para a realização do trabalho, é apresentada uma pesquisa quali-quantitativa, aplicada à realidade das auditorias públicas realizadas pelo TCE-RS, de caráter descritivo-exploratório que produz uma reflexão sobre o tema proposto – controle concomitante, como forma de demonstrar o incremento que tal metodologia pode trazer às ações já constatadas pelas auditorias subsequentes realizadas pelo TCE-RS, trabalhando preventivamente, evitando a ocorrência de práticas irregulares.

O trabalho estrutura-se em capítulos e subcapítulos, sendo que o primeiro é subdividido em quatro subcapítulos, tratando inicialmente a respeito da fiscalização sobre a administração pública, onde são descritos os motivos pelos quais se deve fiscalizar as administrações com o entendimento de diversos autores. Após trata-se sobre os tipos de controle praticados pelos Tribunais de Contas, descrevendo os controles prévio, concomitante e a posteriori. No terceiro subcapítulo apresentam-se os aspectos legais que permitem que os Tribunais de Contas sejam os órgãos responsáveis pelo controle externo. Termina-se o referencial teórico com o tipo de fiscalização realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul no Plano Operativo de 2015.

Posteriormente, no segundo capítulo trata-se do método utilizado na realização da pesquisa. Na apresentação dos resultados, que corresponde ao terceiro capítulo, têm-se as diretrizes para atuação do controle externo concomitante. Após descreve-se os principais benefícios identificados e as dificuldades para atuação concomitante. Finalmente, apresenta-se a conclusão do trabalho no último capítulo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. A fiscalização sobre a Administração Pública

Pelo fato da administração pública utilizar essencialmente para o desempenho das suas atividades, de recursos provenientes do pagamento de tributos pela população, faz-se necessário que esse administrador seja fiscalizado quanto à forma de gerir esses recursos com vistas a efetividade, eficiência e eficácia dos seus atos.

Concordando com Altouniam e Mendes apud Meirelles, que:

o dever de prestar contas é decorrência natural da administração como encargo da gestão de bens e interesse alheios. Se o administrador corresponde ao desempenho de um mandato de zelo e conservação de bens e interesses de outrem, manifesto é que quem o exerce deverá prestar contas ao proprietário. No caso do administrador público, esse dever mais se alteia, porque a gestão se refere aos bens e interesses da coletividade e assume o caráter de um múnus público, isto é, de um encargo para com a comunidade, (...) (ALTOUNIAM; MENDES, 2002, p. 30 apud Meirelles)¹”.

Corroborando ao descrito por Bogoni (2013, p. 9), que:

uma das principais atividades do Estado é administrar a coisa pública, de forma que seja promovido o bem comum dos cidadãos. Nesse gerenciamento do dinheiro público – que inicia com a possibilidade de arrecadação e chega até a sua efetiva distribuição – é preciso velar pela adequada destinação dos recursos, em nome do interesse coletivo. Isso porque, não raro, o governo, no exercício do poder político, incorre em abusos, impondo-se, por tal motivo, a criação e a utilização de controles para o uso desse poder.

Nos anais do VII Simpósio Nacional de Auditoria de Obras Públicas, Altonian e Mendes(2002) em sua palestra a respeito das exigências da sociedade brasileira quanto à prestação de contas pelos Administradores Públicos mencionaram que a sociedade brasileira tem exigido, de forma mais contundente, a melhoria da qualidade do gasto público e que a divulgação pelos meios de comunicação sobre questões relacionadas ao emprego do recursos arrecadados pelo Estado aguçaram a percepção do homem comum sobre esses acontecimentos, exigindo um aumento na efetividade das instituições responsáveis pelo controle desses recursos, o que demonstra um amadurecimento da população.

O tema é relevante segundo Brandão Júnior (2015, p. 41) porque “é crescente na sociedade moderna o interesse pelo bom andamento da Administração Pública, além de ser de fundamental importância para os homens que gerem o Poder Público demonstrar que são probos.”

Realmente, tem-se verificado que os cidadãos têm exigindo bastante transparência nas aplicações das verbas públicas ficando muitas vezes inconformado com a sua má utilização e cobrando cada vez mais das instituições de fiscalização uma atuação mais efetiva e tempestiva, de forma que os Governantes administrem os recursos respeitando os princípios da legalidade, eficiência e moralidade administrativa.

Essa fiscalização ocorre através dos controles aos quais os Administradores Públicos estão submetidos, sendo um dos conceitos de controle o seguinte:

A possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme os modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se, na verdade, de poder-dever de fiscalização, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator. ” (BOGONI, 2013, p. 10 apud GUERRA, 2003, p. 23).

Quanto aos tipos de controle existem diversas classificações, de acordo com cada autor, que algumas vezes divergem em função das espécies, porém, para Bogoni apud Guerra (2013, p. 11) existe a classificação quanto ao órgão que exerce, sendo que, esta se divide em: administrativo, legislativo e judicial.

O controle administrativo deriva do poder de auto-tutela da administração sobre os seus próprios atos, sendo aquele que considerando os aspectos de legalidade ou conveniência é realizado pela própria Administração sobre as suas atividades, estando sintetizado na Súmula 473 do STF:

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Outro tipo de controle é o parlamentar ou político, que é exercido sobre os atos do Poder Executivo, da Administração Indireta e do Poder Judiciário (deste, somente no que tange à sua função administrativa). Já o controle judicial é o controle exercido pelo Poder Judiciário no tocante à legalidade dos atos praticados na Administração Pública – com a ressalva de que não é possível invadir o chamado mérito administrativo, ou seja, a apreciação subjetiva da Administração.

Esses controles da administração pública quanto a localização do órgão executor podem ser interno ou externo, sendo o interno, entendido por Mendes et al. apud Barrientos (1999 apud Ribeiro, 2004, p. 95), como aquele constituído por um conjunto de medidas e métodos adaptados e aplicados por cada instituição no cumprimento de suas obrigações gerenciais; tendo por objetivo salvaguardar os recursos, garantir a confiabilidade e correção das operações e da informação, estimular a adesão às políticas e normas estabelecidas e promover a efetividade e o ganho de resultados.

Já, o controle externo, é conceituado por Lima (2008, p. 8) apud Pardini, como:

Controle externo sobre as atividades da Administração, em sentido orgânico e técnico, é em resumo, todo controle exercido por um Poder ou órgão sobre a administração de outros. Nesse sentido, é controle externo o que o judiciário efetua sobre os atos dos demais Poderes. É controle externo o que a administração direta realiza sobre os atos da administração indireta. É controle externo o que o Legislativo exerce sobre a administração direta e indireta dos demais Poderes. Na terminologia adotada pela Constituição, apenas este último é que recebe a denominação jurídico-constitucional de controle externo (CF arts. 31 e 70 a 74), denominação repetida especificamente em outros textos infraconstitucionais, como, por exemplo, a Lei nº 8.443/1992.

De acordo com Santos (1997, p. 19), ao controle político exercido pelo Legislativo se dá o nome de Controle Externo, que tem duas vertentes: a política propriamente dita e a técnica, sendo que:

(...) o controle eminentemente político, em um plano soberano, objetiva fiscalizar o Estado no alcance das aspirações nacionais, exteriorizadas nos programas ou metas de governo, devidamente traçados pelo orçamento. (...) Na outra vertente está o controle técnico, voltado especificamente para a fiscalização financeira, patrimonial, orçamentária, contábil e operacional, cuja apreciação se processa exclusivamente sob o aspecto da legalidade, legitimidade e economicidade. Para essa incumbência têm os Poderes Legislativos como órgãos auxiliares os Tribunais de Contas e os Conselhos de Contas no âmbito das respectivas jurisdições.

No entendimento de Santos, os Poderes Legislativos tem como órgãos auxiliares os Tribunais de Contas, entretanto, cabe esclarecer que esse entendimento deve ser mais bem explicado, pois o auxílio prestado pelos Tribunais de Contas ao Legislativo não confunde-se com subordinação, pois, de acordo com Fernandes (1999, p.169), exemplificando, como poderia um órgão como o Tribunal de Contas da União que faz auditoria no Congresso Nacional determinando que esse se abstenha da prática de determinados atos ser considerado como um apêndice ou órgão de assessoramento do órgão legislativo, e coloca que:

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu no art. 70 que o titular da função do Controle Externo da Administração Pública é o Congresso Nacional, exercendo essa função com o auxílio do Tribunal de Contas.

Não é raro que menos esclarecidos tentem visualizar nesse contexto vínculo de hierarquia, que subordinaria o TCU ao Congresso Nacional.

No mesmo entendimento Brandão (2015, p. 44) afirmou que o Ministro Aires de Brito comunga com essa linha de pensamento, tendo afirmado que o Tribunal de Contas da União não é órgão auxiliar do Parlamento Nacional, naquele sentido de inferioridade hierárquica ou subalternidade funcional e ressaltou ainda que o Tribunal de Contas da União desfruta do alto status normativo da autonomia.

O fato é que ao Controle Externo técnico a incumbência foi conferida constitucionalmente no artigo 71 da Carta Magna, conforme mencionado na sequência.

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

(...)

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.

Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.

Também, nessa mesma linha de entendimento, Bogoni apud Mileski (2013, p.15) menciona que a Constituição destinou o exercício do controle externo, para um órgão de natureza essencialmente técnica – os Tribunais de Contas -, por ser uma função totalmente diferenciada da de legislar, dotando-os de meios e garantias, conferindo autonomia, competência e jurisdição para bem exercer sua função constitucional.

Nesse sentido, Speck (2000, p. 42) menciona no seu trabalho, que no decreto de 1890 que tratou da instituição do Tribunal de Contas da União, constou na exposição de motivos apresentados por Rui Barbosa para justificar o modelo institucional proposto, que:

É, entre nós, o sistema de contabilidade orçamentária defeituoso em seu mecanismo e fraco na sua execução. O Governo Provisório reconheceu a urgência inadiável de reorganizá-lo; e a medida vem propor-vos à criação de um Tribunal de Contas, corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil.

Ou seja, a mais de 120 anos atrás já era sentida a necessidade de que o órgão responsável pela fiscalização da administração pública fosse totalmente independente de qualquer outro órgão devendo, entretanto, auxiliá-los, sendo um “mediador independente, auxiliar de um e de outro”.

Dentro da forma de atuação desses órgãos técnicos (TCs), a fiscalização é realizada através de auditorias governamentais, as quais são conceituadas pelas Normas que regem a matéria - NAGs (Manual Geral, p. 1) -, como:

Auditoria Governamental: exame efetuado em entidades da administração direta e indireta em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controle interno (SCI). É realizada por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública.

De acordo com Braga (2011, p. 10) “a auditoria é um mecanismo que visa avaliar a gestão pública, emitindo uma opinião e apresentando sugestões de medidas corretivas e preventivas”, mencionando a conceituação de Castro (2009, p. 164) a respeito do tema, como:

O conjunto de técnicas que visa 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 de uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica em busca de melhor alocação de recursos, não só atuando para corrigir desperdícios, como inibir a impropriedade, a negligência e a omissão e, principalmente antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos e contribuir para agregar valor ao corpo gerencial (CASTRO, 2009, p 164).

Nesse mesmo sentido, Sanchotene (2004) menciona que os Tribunais de Contas detêm as prerrogativas de receberem toda a documentação que integra os processos de prestação ou tomada de contas dos gestores públicos e de realizar, por iniciativa própria, a qualquer tempo, auditoria externa contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial em toda a administração direta e indireta sob sua jurisdição administrativa.

Com base nesse conceito, fica claro a competência constitucional conferida aos Tribunais de Contas para realização do controle externo da Administração Pública.

2.2. Os tipos de fiscalização praticados pelos Tribunais de Contas

De acordo com Castro (2010, p. 300) os controles atuam em tempos e formas diferentes, mas voltados para resultados comuns, visando assegurar a conformidade da atividade a determinadas regras ou normas, classificando-se quanto ao momento de atuação em:

Controle prévio ou preventivo – é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato. Tem como objetivo final dar segurança àquele que pratica o ato ou por ele se responsabiliza.

Controle concomitante – é aquele que acompanha a realização do ato, para verificar a regularidade de sua formação. É o controle feito no decorrer das ações praticadas. Tem como objetivo final garantir a execução da ação.

Controle subsequente – é o que se efetiva após a conclusão do ato praticado, visando corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Tem o objetivo final avaliar a eficiência e a eficácia das ações administrativas, certificar a veracidade dos números e comprovar o cumprimento das normas.

Para Monteiro e Suarez (2015, p.1) os controles prévio e concomitante são as formas mais eficientes de se controlar os gastos públicos e buscam fundamento legal no art. 77 da Lei Federal nº 4.320/1964, no art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal e respaldo constitucional nos art. 70, 71 e 72 da Carta Magna.

Inclusive, Rui Barbosa, em 1890, na Exposição de Motivos, rejeitou a ideia de limitação de controle posterior da gestão financeira pelo Tribunal de Contas, conforme citado por Speck (2000, p. 51).

Não basta julgar a administração, denunciar o excesso cometido, colher a exorbitância, ou a prevaricação, para as punir. Circunscrita a estes limites, essa função tutelar dos dinheiros públicos será muitas vezes inútil, por omissa, tardia ou impotente.

Assim, quando da regulamentação do Tribunal de Contas, foi implementado o controle prévio por meio do sistema de registro das despesas no Tribunal de Contas antes de sua efetivação, tendo esse fato gerado um grande número de processos que exigiam o acompanhamento de perto da execução financeira da administração, exigindo que o mesmo tivesse uma estrutura organizacional semelhante à dos Jurisdicionados.

Tal forma de atuação, com o passar dos tempos, na década de 60 foi revista, pois o número de processos e as atribuições do Tribunal eram enormes, emperrando a Administração por atrasar a execução orçamentária. Também, os prazos dados ao Tribunal eram exíguos para permitir uma efetiva de verificação da legalidade e da regularidade, tendo sido abandonada a filosofia de controle total sobre todos os atos e a sistemática do embargo prévio das despesas consideradas irregulares.

As principais mudanças da reforma administrativa, segundo Speck (2001, p. 68) foram a abolição do sistema de registro prévio das despesas e a introdução de uma nova modalidade de controle através de fiscalizações e a adoção de um sistema de controle interno, desvinculado tanto da administração como do Tribunal de Contas.

No mesmo sentido da situação apresentada é o entendimento de Diniz (2014, p, 293), que considera que no atual sistema jurídico brasileiro, não há previsão legal para a realização do controle prévio, isto é, em que a eficácia do ato fica condicionada à prévia apreciação e validação pelo órgão de controle externo, (...) o qual foi adotado no Brasil pela Constituição de 1946 e vigorou até o advento da Carta de 1967, afirmando que:

Os efeitos do controle concomitante ou sucessivo são preventivos ou de prevenção como os do controle prévio. Entretanto, o controle concomitante ou sucessivo não se confunde com o controle prévio, nem mesmo em razão do referencial. Isso porque, (...) o controle prévio antecede a conclusão ou operatividade do ato. Esse momento de efetivação da fiscalização condiciona a prática do ato à apreciação e validação pelo órgão de controle externo, que deve convalidar e previamente autorizar que o ato seja praticado e produza os efeitos desejados. Diferentemente, na fiscalização concomitante ou sucessiva, o desiderato do órgão de controle é identificar irregularidades no curso da execução do ato ou procedimento da Administração Pública e fixar prazo para que a autoridade administrativa adote as medidas corretivas necessárias, a tempo e modo. Dessa forma, impede-se a concretização de atos ou procedimentos administrativos lesivos ao erário ou incompatíveis com as normas jurídicas de regência. (DINIZ, 2014, p. 296)

Esse entendimento decorre do fato que o controle prévio emperraria toda a Administração Pública, pois imagine uma instituição que no País, em um Estado ou Município que tivesse que analisar de forma antecipada todos os editais de licitação, de concurso público, os contratos, os aditivos, entre tantos outros atos que diariamente são realizados por todas as Instituições sob jurisdição dos Tribunais de Contas.

Já, por outro lado a análise subsequente, por analisar os atos do Gestor após a sua ocorrência, permite o andamento da Administração, entretanto, sendo difícil a reparação dos danos causados.

Esse modelo essencialmente praticado pelos Tribunais, na grande maioria das vezes identifica durante os procedimentos de auditoria “in loco”, uma série de irregularidades praticadas pelos Gestores públicos, sendo algumas delas com prejuízo ao erário e outras decorrentes de falhas formais, porém ambas podendo decorrer de motivação intencional ou do desconhecimento.

Todas essas irregularidades, desde que apresentem materialidade, criticidade e relevância são registradas nos relatórios de auditoria que vão a julgamento na Corte de Contas, sendo conferido o amplo direito a defesa do Gestor.

O resultado pode ser aprovação das contas, a aprovação das contas com ressalvas ou a desaprovação das contas, podendo haver a imputação de multa e a restituição de valores aos cofres públicos da entidade lesada, entretanto, trata-se de um processo moroso de baixa efetividade no que se refere ao retorno dos recursos, pois muitas vezes os danos causados resultam da má administração e não de benefícios pessoais de enriquecimento do gestor, que nesses casos não dispõe dos recursos para sua devolução, deixando o erário num prejuízo “*ad eternum*”.

No entendimento de Silva apud Maza (2002),

o auditor é um elemento essencial, mas que na maioria dos casos, os mecanismos de controle são postos em funcionamento a *posteriori* e que a existência da auditoria concomitante é quase nula. ‘(...) faz-se auditoria do que já ocorreu. Assim, basicamente você tem um paciente morto e está tentando determinar como ele morreu e que é responsável pela morte’.

Além disso, de acordo com Silva (2006) apud Sá (1997), “o reduzido número de horas de que quase sempre dispõem os auditores governamentais, as pequenas equipes que possui e os frágeis meios de trabalho que lhe são oferecidos, facilitam a fraude e o abuso de poder pelas autoridades”.

Para Sanchotene (2004), de acordo com o ordenamento constitucional, o momento do exercício do controle oscila entre prévio e a posteriori, sendo o primeiro restrito a alguns tipos de atos e o segundo com maior predominância, sendo isso facilmente explicável devido as atribuições de emitir parecer, julgar contas e apreciar para fins de registro os atos de admissão, inativações e pensões, que em alguns casos somente podem ser exercidos após o encerramento do exercício e após a consumação dos atos sujeitos a registro e menciona que:

(...) o exercício da ação fiscalizatória somente após a consumação do ato administrativo revela-se ineficaz, na medida em que o mesmo pode ter acarretado dano irreversível ao patrimônio público. Acrescente-se, como agravante, no caso do controle dito a posteriori, o tempo destinado à tramitação processual, que, em face da obrigatoria observância do devido processo legal, apresenta-se bastante expressivo, fazendo com que o intervalo entre a ocorrência do fato e o seu julgamento definitivo se prolongue por vários anos.

Cientes dessa situação, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - ATRICON, divulgou as diretrizes de controle externo de nº 3202/2014 que integra a resolução nº 02/2014, onde explicita que os Tribunais de Contas brasileiros estão conscientes de que devem dar respostas mais rápidas e eficazes aos anseios da sociedade, inserindo nesse contexto a atuação fiscalizatória do controle externo concomitante, que garante a correção da ação administrativa no momento em que esta se desenvolve, podendo evitar práticas ilegais e desvios na gestão dos recursos públicos.

Essa sistemática de atuação, designada por controle concomitante, embasa-se nas Normas de Auditoria Governamental – NAGs, as quais o TCE-RS aderiu conforme recomendação do Instituto Rui Barbosa expedida a todos os tribunais de contas brasileiros.

O controle concomitante foi conceituado como aquele que fiscaliza de forma tempestiva a realização de atos e/ou procedimentos, no curso de sua formação e execução, para verificar a sua compatibilidade constitucional e legal, tendo como resultados: alertas, medidas cautelares, recomendações, determinações, termos de ajustamento de gestão e sanções, entre outros, diante de fatos que possam comprometer a boa gestão.

Tal forma de atuação está sendo identificada como uma alternativa ao modo tradicional até então praticado pelos TCs, sendo objeto de diversos artigos publicados em várias partes do País. Em um deles, cujo título é “Uma proposta de modelo de auditoria concomitante para as obras e serviços de engenharia da Câmara dos Deputados”, o autor discorre que o sistema de controle externo no Brasil privilegia a atuação a posteriori, porém com a competente identificação das irregularidades por parte dos Tribunais de Contas e a pronta ação dos Ministérios Públicos. Porém, nesse momento as irregularidades, e as despesas já ocorreram, arrastando-se os ressarcimentos dos valores aos cofres públicos em longas ações no Judiciário. Caso esses recursos retornem um dia ao erário, a sociedade já teve um prejuízo irrecuperável por ter sido tolhida nesse período de usufruir dos benefícios da aplicação dos mesmos. Assim, a antecipação da atuação fiscalizatória torna-se fundamental através do exercício do controle prévio e concomitante, para permitir a adoção de medidas corretivas e não apenas punitivas. Mais recentemente, os Tribunais de Contas têm antecipado as suas atuações no sentido de intervir, junto às administrações públicas, antes da ocorrência das despesas indevidas, a exemplo das Auditorias de Acompanhamento (MOREIRA, 2009, p.20 apud PEREIRA, 2002, p. 04).

No entendimento de Maciel (2016, p. 260) a atuação concomitante dos Tribunais de Contas deve prevenir falhas e promover correções, dos atos e procedimentos, tendo caráter preventivo e orientador, porém, sem configurar a prestação de consultoria, em respeito ao poder discricionário que o direito concede a Administração Pública para a prática de atos administrativos, onde de acordo com os critérios de conveniência e oportunidade, a autoridade tem liberdade de escolha dentro dos limites legais e os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, eficiência e economicidade.

Maciel também explícita que o controle externo concomitante não pode se constituir como condição para a validade do ato, nem como substituto do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados, querendo dizer com isso de que a análise concomitante não certifica que o ato não contém outras irregularidades que não possam ser constatadas mais tarde, bem como, de que o controle interno não pode eximir-se de fazer a sua função esperando que a atuação da fiscalização externa a faça.

Os temas que devem ser abrangidos pelo controle concomitante são os atos e procedimentos relacionados à instituição, arrecadação e renúncia de receitas, acompanhamento de indicadores da LRF e a realização de despesas, incluindo: licitações, contratos, convênios, concursos públicos, obras, processos seletivos simplificados e atos de pessoal.

Porém, conforme muito bem colocado, essa análise não significa que as Corte de Contas farão os editais de licitações ou de concursos públicos para as entidades, o que seria um controle essencialmente prévio, e sim, de que o objeto de análise deve ser de atos em fase intermediária do processo, que já foram formalizados ou validados, significando assim que serão analisados editais antes da realização da licitação ou da efetivação da contratação.

No que se refere a processualística do controle concomitante, no âmbito dos TCs, Maciel entende que:

(...) deve manter plena harmonia com os princípios da legalidade, celeridade, transparência e devido processo legal, especialmente com vistas a garantir o direito ao contraditório e à ampla defesa, assegurados, sempre que possível, antes da decisão. Em caso de medidas cautelares, estas deverão ser disciplinadas por resolução ou lei, e poderão ser adotadas nos casos em que houver fundado risco de consumação, reiteração ou continuação de lesão ao erário ou de grave irregularidade, bem como de ineficácia de futura decisão de mérito do Tribunal de Contas. Estas medidas excepcionais serão concedidas com observância ao princípio da proporcionalidade em sentido estrito, de modo a assegurar que os seus efeitos resultem em mais benefícios do que prejuízos ao interesse público.

Assim, pelo exposto conclui-se que tanto a atuação concomitante quanto a subsequente são de competência dos Tribunais de Contas, sendo que a primeira tem por objetivo evitar a ocorrência de danos causados pela Administração Pública, enquanto a segunda, audita os atos de gestão e constatando irregularidades, essas são objeto de relatório no qual o Gestor tem amplo direito à defesa, sendo um processo moroso e de baixa eficiência e eficácia.

2.3. As competências do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE -RS

As competências do Tribunal de Contas estão expressas no artigo 71 da Carta Federal e da Constituição do Estado do Rio Grande do Sul.

A Lei Estadual nº 11.424, de 06-01-2000, relativa à Lei Orgânica do Tribunal de Contas e o Regimento Interno do Órgão, aprovado pela Resolução nº 1.028/2015, também definem as áreas de atuação do Tribunal de Contas, destacando as descritas na sequência que se relacionam com o controle concomitante, objeto do presente artigo:

Art. 5º Compete ao Tribunal de Contas:

I – exercer, com a Assembleia Legislativa, na forma da Constituição, o controle externo das contas dos Poderes, dos órgãos e das entidades do Estado e, com as Câmaras de Vereadores, o mesmo controle na área municipal;

()

III – realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial e de gestão ambiental, acompanhando a execução de programas de trabalho e avaliando a eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno dos órgãos e entidades fiscalizados;

()

IX – requisitar documentos dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta, dos consórcios, das fundações, das associações, inclusive as organizações da sociedade civil, e das demais sociedades instituídas e/ou mantidas pelos Poderes Públicos estadual e municipais, bem como daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário;

()

XI – exercer fiscalização junto à Administração Direta e Indireta, aos consórcios, às fundações, às associações, inclusive as organizações da sociedade civil, e às demais sociedades instituídas e/ou mantidas pelos Poderes Públicos estadual e municipais;

()

XIII – determinar providências acautelatórias do erário em qualquer expediente submetido à sua apreciação, nos termos de resolução própria;

()

XVI – fiscalizar, no âmbito de suas competências, o cumprimento, por parte dos órgãos e entidades do Estado e dos Municípios, das normas da Lei Complementar Federal n. 101, de 04 de maio de 2000;

()

XIX – planejar estrategicamente o exercício do controle externo, estabelecendo prioridades para a realização de inspeções e auditorias, bem como definindo clara e especificamente ações, projetos e programas para os períodos citados.

(...)
(Resolução TCE-RS nº 1.028/2015).

Dessa forma, no que diz respeito ao controle concomitante, objeto do presente artigo, no rol das atribuições da Corte de Contas estão a de tomar providências acauteladoras do erário em qualquer expediente submetido a sua apreciação, referente às áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial e de gestão ambiental, através da fiscalização junto a Administração Direta e Indireta, dos consórcios, das fundações, das associações, inclusive das associações da sociedade civil e das demais sociedades instituídas ou mantidas pelos Poderes Públicos Estadual e Municipal, através da realização de auditorias ou inspeções, bem como da requisição de documentos.

2.4. O exercício da Fiscalização Externa praticado pelo TCE-RS durante o PO 2015

No âmbito do TCE-RS a fiscalização externa é realizada pelos serviços de auditoria que integram as supervisões da área estadual e da municipal.

Os serviços da área municipal estão subordinados a SAM – Supervisão de Auditoria Municipal, e são em número de 12, com 150 auditores para fiscalizar 497 municípios do Estado do Rio Grande do Sul e um total de 1265 órgãos.

Essa quantidade de órgãos é fiscalizada no modelo de auditoria de regularidade, com a visita “in loco” dos auditores que ao constatarem irregularidades as registram em relatórios de auditoria que integram os processos de contas de gestão que são levados a julgamento. Tal sistemática consome um certo tempo até a sua conclusão, já que o Gestor tem direito a ampla defesa conforme mandamento constitucional, fazendo com que o ressarcimento do dano causado pela Administração Pública, seja de difícil reparação.

Assim, para que a atuação do controle externo fosse mais célere e efetiva, durante o PO 2015, no âmbito do Planejamento Estratégico 2015-2019 do TCE-RS, foi registrada a iniciativa estratégica IE11 referente a Reformulação do Plano Operativo da Esfera Estadual, sob a seguinte Justificativa: “As novas diretrizes lançadas pela Declaração de Fortaleza, no dia 06 de agosto de 2014, especialmente quanto à necessidade de celeridade na apreciação e julgamento de processos de contas de gestão, impõem revisão das atuais diretrizes do Plano Operativo da esfera Estadual”.

Considerando a publicação da Resolução ATRICON nº 02/2014 (Anexo I – A e B), que aprovou as diretrizes de controle externo relacionadas à temática “Controle Externo Concomitante: Instrumento de Efetividade dos Tribunais de Contas”, a Direção de Controle e Fiscalização identificou a necessidade de aderência à referida norma, ficando definido que o escopo da IE 11 – Reformulação do Plano Operativo da Esfera Estadual – seria ampliado para a área municipal.

Neste contexto, foi realizada a revisão do planejamento estratégico para o Plano Operativo – PO de 2015/2016, das atuais diretrizes estabelecidas para a programação das auditorias das esferas Estadual e Municipal. Essa revisão deveria avaliar os tipos de procedimentos de auditorias adotados, a regulamentação da auditoria concomitante à luz da Resolução ATRICON nº 02/2014, o escopo das auditorias, a quantidades de órgãos auditados “in loco”, buscando a definição do emprego da força de trabalho aplicada em cada órgão que compõem a Administração Estadual e Municipal, bem como viabilizar o cumprimento do exame em período adequado com a Declaração de Fortaleza, consoante à Resolução ATRICON nº 02/2014, respeitando os conceitos de criticidade, relevância e materialidade.

Dando continuidade aos procedimentos de reformulação do plano operativo na área municipal, foram debatidas as melhorias na execução do mesmo, com objetivo de consolidar a auditoria concomitante no âmbito do Tribunal, sendo as principais diretrizes, as seguintes:

- ter como objetivo a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos jurisdicionados quanto à legalidade, legitimidade, eficácia, eficiência, efetividade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas;

- ser exercido de ofício pelo Tribunal de Contas, segundo os critérios de relevância, materialidade e risco, respaldados em técnicas e procedimentos de auditoria (Normas de Auditoria Governamental – NAGs), bem como mediante provocação de terceiros em processos de denúncias e representações;

- possuir caráter preventivo e pedagógico, no sentido de prevenir irregularidades e promover correções dos atos e procedimentos, sem, porém, configurar a prestação de consultoria;

- abranger especialmente atos e procedimentos relacionados à instituição, arrecadação e renúncia das receitas; o acompanhamento dos indicadores da Lei de Responsabilidade Fiscal e a realização das despesas, incluindo licitações, contratos, convênios, concursos públicos, obras, processos seletivos simplificados e atos de pessoal;

- ter por objeto de análise os atos ou procedimentos já formalizados ou validados pelos responsáveis, ainda que em fases intermediárias do processo, a exemplo de edital de licitação publicado, licitação homologada, contrato publicado, concurso publicado, medições autorizadas, despesas atestadas, despesas pagas, etc.

Tendo sido definido que são instrumentos do controle externo concomitante, entre outros: auditoria, inspeção, diligência, acompanhamento e exame de editais e atos sujeitos a registro.

Para realização dessa fiscalização o profissional que detém tal prerrogativa é o Auditor Público Externo, cujas atribuições são:

a) realizar inspeções e auditoria nas unidades administrativas dos Poderes do Estado e dos Municípios, bem como do Ministério Público e da Defensoria Pública Estaduais, nos termos constitucionais vigentes, inclusive visando à apuração da confiabilidade dos sistemas de controle interno e à obtenção de todos os elementos necessários à formação de juízo sobre as contas dos responsáveis;

b) proceder à análise, interpretação e avaliação dos elementos necessários à emissão de Parecer Prévio das Contas do Governador do Estado e dos Prefeitos Municipais;

c) examinar as contas dos responsáveis por bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta dos Poderes Públicos Estadual e Municipais, bem como de outros órgãos e entidades jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado;

d) planejar, organizar, implantar e avaliar metodologia de fiscalização quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e auxílios, e renúncia de receitas;

e) examinar e instruir os processos de admissão de pessoal, a qualquer título, nas Administrações Estadual e Municipais, para fins de registro, nos termos da Constituição, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão;

f) avaliar a eficiência e a eficácia do controle interno mantido no âmbito do Estado e dos Municípios;

g) examinar e instruir os processos de inativações, reformas e pensões nas Administrações Estadual e Municipais, para fins de registro, nos termos da Constituição;

h) realizar atividades correlatas;

3. MÉTODO

Neste capítulo apresentam-se os aspectos metodológicos deste estudo, inicialmente aborda-se a caracterização da pesquisa; a população e amostra e coleta de dados e análise.

Esta pesquisa consiste em um estudo de caso, realizado no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Segundo Yin (2005), um estudo de caso é uma investigação empírica que analisa determinada situação dentro do contexto atual.

Esta pesquisa caracteriza-se ainda como quali-quantitativa, descritiva e exploratória. De acordo com Gil (2008) a pesquisa descritiva-exploratória tem como objetivo proporcionar

maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito proporcionando maior familiaridade com o problema além de descrever fatos e fenômenos que determinem e expliquem determinada realidade, sendo que os dados coletados serão analisados quali-quantitativamente. Neste sentido o trabalho aborda a identificação dos benefícios da atuação concomitante do controle externo praticado pelo TCE-RS durante o plano operativo de 2015 e quais as dificuldades encontradas para sua realização.

Como técnica de coleta de dados foi utilizada a pesquisa bibliográfica, documental e o método da observação direta, que não consiste em apenas ver ou ouvir, mas também em examinar os fatos ou fenômenos a serem estudados, e para este estudo foi escolhido a observação não estruturada, que consiste em coletar e registrar os fatos da realidade sem que o pesquisador utilize meios técnicos especiais (ORRIS 2013).

Os dados foram coletados com base na bibliografia ora apresentada, nas descrições dos dados registrados pelos serviços regionais de auditoria referentes as medidas acautelatórias do plano operativo de 2015 do TCE-RS bem como nas anotações dos processos de observação do trabalho realizado pela equipe de auditores ao executar as atividades de controle concomitante.

Para realizar a análise dos dados coletados nesta pesquisa, foi utilizado o método de Análise de Conteúdo, que segundo (MORAES 1999 p. 7-32):

Essa metodologia de pesquisa faz parte de uma busca teórica e prática, com um significado especial no campo das investigações sociais. Constitui-se em bem mais do que uma simples técnica de análise de dados, representando uma abordagem metodológica com características e possibilidades próprias. [...] De certo modo a análise de conteúdo, é uma interpretação pessoal por parte do pesquisador com relação à percepção que tem dos dados.

A seguir passa-se a apresentação e discussão dos resultados.

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1. As Diretrizes para Atuação Concomitante realizada durante o PO 2015

Apesar da relevância da atividade, o diagnóstico decorrente do Projeto Qualidade/Agilidade do Controle Externo realizado em 2013 pela ATRICON identificou que a atuação concomitante não era prática consolidada no âmbito dos Tribunais de Contas. Esse fato motivou a ATRICON a estabelecer como prioridade estratégica a definição de diretrizes relativas à temática, tendo em vista a definição de parâmetros nacionais uniformes e suficientes a sua efetivação pelos Tribunais de Contas.

Assim, durante o Plano Operativo de 2015, as diretrizes para as auditorias constaram do memorando nº 232/2015 da SAM, com a orientação de que os serviços de auditoria atuariam em um regime misto, realizando a análise dos Docs de ouvidoria, as auditorias de regularidade e o projeto piloto de monitoramento dos jurisdicionados para efetivação da auditoria concomitante orientada pela Resolução ATRICON nº 02/2014.

Conceituou-se monitoramento, como sendo toda ação periódica de acompanhamento de gestão de órgãos jurisdicionados, diferenciando monitoramento ativo de passivo, onde o primeiro caracteriza-se pela sua deflagração pelas equipes de auditoria enquanto que o segundo quando decorrente de demandas externas.

Essa forma de monitoramento foi estabelecida em função da matriz de risco, onde os 97 municípios de maior criticidade seriam monitorados mensalmente de forma ativa e todos os

497 municípios seriam monitorados quando da ocorrência de demandas externas, cabendo explicitar que nos 150 municípios de maior criticidade obrigatoriamente haveria auditoria “in loco” e nos demais haveria uma flexibilização de 50% para a realização das auditorias “in loco”.

Cabe informar, que no TCE-RS os serviços que realizam as auditorias dos 497 municípios são em número de doze, sendo nove Serviços Regionais de Auditoria no interior mais dois serviços regionais em Porto Alegre, e o serviço do município de Porto Alegre, conforme tabela apresentada na sequência, juntamente com o número de auditores em cada serviço.

Tabela 1: Serviços de auditorias municipais pertencentes ao TCE-RS

Serviços de Auditoria	Nº de auditores	Nº de municípios auditados
SPA Serviço de Porto Alegre	14	1
SRPA I Serviço Regional de Porto Alegre I	14	22
SRPA II Serviço Regional de Porto Alegre II	16	23
SRSC Serviço Regional de Santa Cruz do Sul	16	58
SRCS Serviço Regional de Caxias do Sul	14	60
SRPL Serviço Regional de Pelotas	12	29
SRSL Serviço Regional de Santana do Livramento	9	23
SRSA Serviço Regional de Santo Ângelo	10	59
SRSM Serviço Regional de Santa Maria	13	47
SRFW Serviço Regional de Frederico Westphalen	9	55
SRPF Serviço Regional de Passo Fundo	13	68
SREC Serviço Regional de Erechim	10	52
	150	497

Fonte: Dados extraídos do consulta a ramal do TCE-RS.

Para tanto, ao planejar as auditorias foram previstos períodos de monitoramento, onde uma equipe de auditores ficou na sede do Serviço Regional a fim de realizar o monitoramento ativo, realizando os registros dos mesmos e propondo medidas acautelatórias, bem como atender tempestivamente as demandas de ouvidoria e as denúncias com pedido de medidas cautelares.

Esse monitoramento corresponde ao controle concomitante, que para Diniz (2014, p. 292) é aquele que ocorre *pari passu* ou de forma simultânea com o desenvolvimento das etapas de execução do ato.

Assim, as equipes monitoraram de forma ativa os municípios de maior criticidade e de forma passiva os municípios de menor criticidade onde havia demandas.

Para permitir um melhor entendimento, o procedimento de auditoria de regularidade consiste em três etapas, que são: planejamento, auditoria e relatório. No plano operativo sob análise além dessas etapas constou a realização de monitoramentos, reduzindo assim o período das outras três etapas.

A divisão dos municípios foi realizada entre as equipes de auditoria, que deixaram no seu planejamento um espaço reservado de monitoramento, porém, o que se constata é que entre um monitoramento e o próximo do mesmo município pode ocorrer uma série de atos que escapam da fiscalização concomitante do Tribunal, pois as equipes também tinham que realizar auditorias “in loco” e relatórios de outros jurisdicionados.

Para tanto, os temas passíveis de monitoramento ativo foram definidos como prioritariamente a análise de editais de licitação, de concursos públicos e da execução de contratos,

como, por exemplo: de obras e serviços de engenharia, coleta de resíduos sólidos, contratos de terceirização de serviços, tecnologia da informação e outros definidos pelos serviços de auditoria de acordo com a criticidade de atuação.

Tal procedimento objetivou a identificação de irregularidades e a atuação do Tribunal antecipada à efetivação dos danos provocados pelos atos de gestão nos temas mencionados.

Porém, para realização desse tipo de atuação foi necessário o acesso a informações que possibilitassem a identificação de irregularidades nos atos praticados pela Administração Pública, tendo sido indicadas como fontes de consulta para o monitoramento ativo:

- os relatórios da Unidade Central de Controle Interno;
- os sistemas de informações disponíveis no Tribunal: SIAPC (PAD, MCI e Informações complementares), Qlikview BI – Auditoria, BLM, SISCOP, SIAPES;
- informações e trilhas de auditoria desenvolvidas pelo CGEX;
- mapa de controle social (portal do TCE/RS);
- portais de transparência do jurisdicionados;
- imprensa oficial (Diário oficial);
- demandas de Ouvidoria;
- dados e informações de observatórios sociais;
- matérias disponibilizadas no Fórum de Compartilhamento de Informações;
- mídias eletrônicas, de imagem e de sons divulgadas diariamente no âmbito do Tribunal;
- base de dados abertos (<http://dados.rs.gov.br>).

Assim, de posse de informações e da constatação de irregularidades durante os monitoramentos a equipe de auditoria deve levar ao conhecimento da coordenação do serviço de auditoria, que entendendo que existam situações com criticidade, materialidade e relevância, fundamentadas no “*fumus bônus iuris*” (fumaça do bom direito) e no “*periculum in mora*” (perigo de demora), proporem a Corte de Contas uma medida acautelatória, prevenindo as possibilidades de lesão ao erário e de correção de vícios em procedimentos licitatórios.

Essa antecipação de maneira formal se dá através da expedição de medida cautelar antecipatória, que é conceituada no anexo único da resolução ATRICON nº 02/2014 (2014, p. 5) como a medida processual proferida antes do provimento final, adotada em caso de fundado risco de consumação, reiteração ou continuação de lesão ao erário ou de grave irregularidade, bem como de ineficácia de futura decisão de mérito do Tribunal de Contas.

Tal procedimento tem amparo legal e inclusive foi objeto de decisão da Suprema Corte que confirmou:

(...) que o Tribunal de Contas tem competência para fiscalizar procedimentos de licitação, determinar suspensão cautelar (artigo 4º e 113, §§ 1º e 2º da Lei 8666/93), examinar os editais de licitações publicados, e nos termos do artigo 276 do seu Regimento Interno, possui legitimidade para expedição de medidas cautelares para prevenir lesão ao erário (...) (BRANDÃO JÚNIOR, 2015, p. 46)^{1A}

Nesse contexto, buscou-se verificar através dos registros existentes junto ao TCE-RS as cautelares emitidas na área municipal durante o plano operativo 2015, os seus objetos, os temas tratados, a qualificação das entidades, se do Executivo, Legislativo, Autarquias, Empresas Públicas, Consórcios, entre outras.

Na sequência, apresenta-se na Tabela 2, os temas objeto das medidas acautelatórias propostas no âmbito municipal, no Plano Operativo 2015 do TCE-RS.

Quadro 1 – Temas objeto de medidas cautelares nos serviços regionais de auditoria municipal no PO 2015.

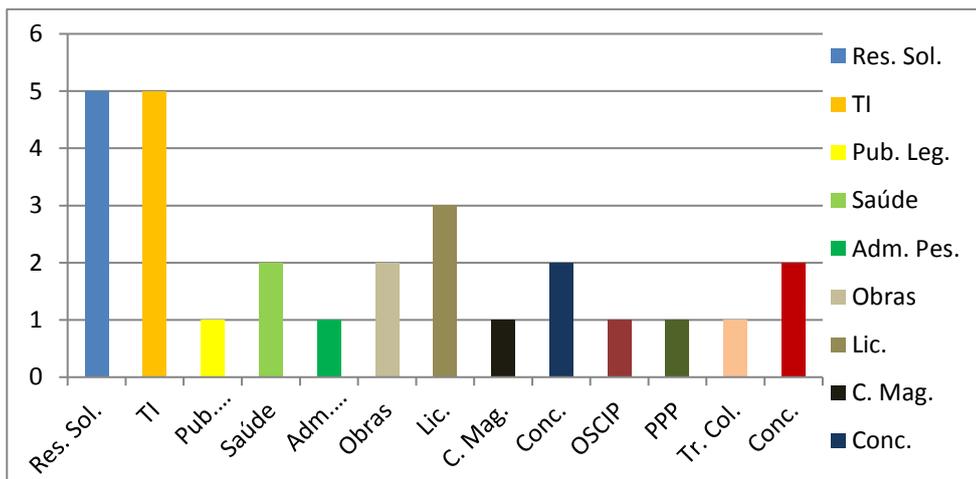
Entidade	Objeto	Data do acolhimento	Situação
EM	Possíveis irregularidades na contratação de empresa para prestação de serviços de operação da estação de transbordo, transporte e destinação final de resíduos sólidos.	09/07/2015	
EM	Pregão pres. 013/15-locação de softwares, implantação de dados inform. e capacit. Pessoal.	23/07/2015	
EM	Possíveis irregularidades na contratação de empresa para prestação de serviços de coleta, transporte e destinação final de resíduos urbanos.	27/07/2015	
EM	Possíveis irregularidades em procedimento licitatório para a contratação de empresa para prestação de serviços técnicos e tecnologia da informação.	30/07/2015	Revogada
EM	Possíveis irregularidades em procedimento licitatório para a contratação de empresa para prestação de serviços de publicações legais em jornais do Estado.	30/07/2015	
EM	Possíveis irregularidades em procedimento licitatório para a contratação de empresa especializada em serviços de sistemas de informática.	17/08/2015	
EM	Possíveis irregularidades em contrato de gestão para a prestação de serviços públicos de saúde.	20/08/2015	
LM	Desrespeito ao teto constitucional remuneratório.	31/08/2015	
LM	Possíveis irregularidades em procedimento licitatório para a contratação de empresa para locação de Software de controle para atender de forma integrada os setores da Câmara Municipal.	03/09/2015	
EM	Possíveis irregularidades em procedimento licitatório - contratação de empresa para a prestação de serviços de coleta e transporte de resíduos sólidos domiciliares (lixo orgânico) e seletivos (lixo seco).	13/10/2015	
LM	Possíveis irregularidades na contratação de empresa para elaboração de projetos relacionados à construção da sede do Poder Legislativo.	28/10/2015	
EM	Possíveis irregularidades na contratação de serviço especializado em consultoria organizacional c/ implantação de ferramentas para operação e gestão da rede de atenção básica, central de tele-agendamento de consultas, ferramenta business intelligence (BI) e de recenseamento da população com emissão do cartão saúde.	05/11/2015	
EP	Possíveis irregularidades na locação de espaço interno dos coletivos para exibição de publicidade (monitores televisivos).	09/11/2015	
LM	Possíveis irregularidades na locação de espaço interno dos coletivos para exibição de publicidade (monitores televisivos).	09/11/2015	
EM	Possíveis irregularidades em procedimento licitatório - contratação de serviços de coleta, remoção, transporte e destinação final dos resíduos sólidos domiciliares.	18/11/2015	
EM	Concorrência Pública nº 09/2015 - concessão do sistema de transporte coletivo urbano por ônibus.	20/11/2015	Revogada
EM	Possíveis irregularidades na execução de obras de pavimentação asfáltica.	26/11/2015	
EM	Possíveis irregularidades em procedimento licitatório - registro de preços para eventual aquisição de gêneros alimentícios.	25/11/2015	

EM	Possíveis irregularidades em procedimento licitatório - contratação de parceria público privada, na modalidade de concessão administrativa, para execução de "autogeração de energia a partir da industrialização dos resíduos urbanos não reciclados e atividades correlatas".	04/12/2015	
CP	Possíveis irregularidades na execução de termo de parceria firmado com OSCIP para a realização de ações complementares e de suporte em programas e serviços de saúde.	07/12/2015	
EM	Possíveis irregularidades em concurso público.	11/12/2015	
EM	Possíveis irregularidades em procedimento licitatório - contratação de empresa especializada para cessão de licença e de direito de uso de programas de informática não personalizados e serviços correlatos, para a implantação, conversão e manutenção, com prestação de serviços de assistência, suporte técnico e de treinamento.	23/12/2015	
CP	Possíveis irregularidades na Concorrência n° 01/2015, cujo edital prevê a "exploração, mediante concessão para serviços de disposição final de resíduos sólidos e urbanos e triagem dos materiais recicláveis, presentes no RSU destinado à URE (Usina de Reciclagem e Geração de Energia)".	28/03/2016	Revogada
EM	Possíveis Irregularidades no Edital do Concurso Público.	01/04/2016	Cautelar cassada
EM	Possíveis irregularidades no Edital de Pregão Presencial n° 28/2016, que tem por objeto a contratação de pessoa jurídica para administração, gerenciamento e fornecimento de cartões magnéticos de vale-alimentação dos servidores municipais.	06/04/2016	
Autarquia	Possíveis irregularidades no Edital de Regime diferenciado de Contratação n° 001/2016.	22/04/2016	
EP	Possíveis irregularidades no Pregão Presencial, cujo objeto é a constituição de um registro de preços para eventual aquisição de microcomputadores.	26/04/2016	Revogada

Fonte: Dados obtidos junto a Supervisão de Auditoria Municipal do TCE-RS.

Dessa forma, foram constatadas 27 medidas acautelatórias nos serviços de auditoria municipal, sendo que 5 foram revogadas. Os temas analisados corresponderam às diretrizes estabelecidas pela ATRICON e constam dos gráficos seguintes:

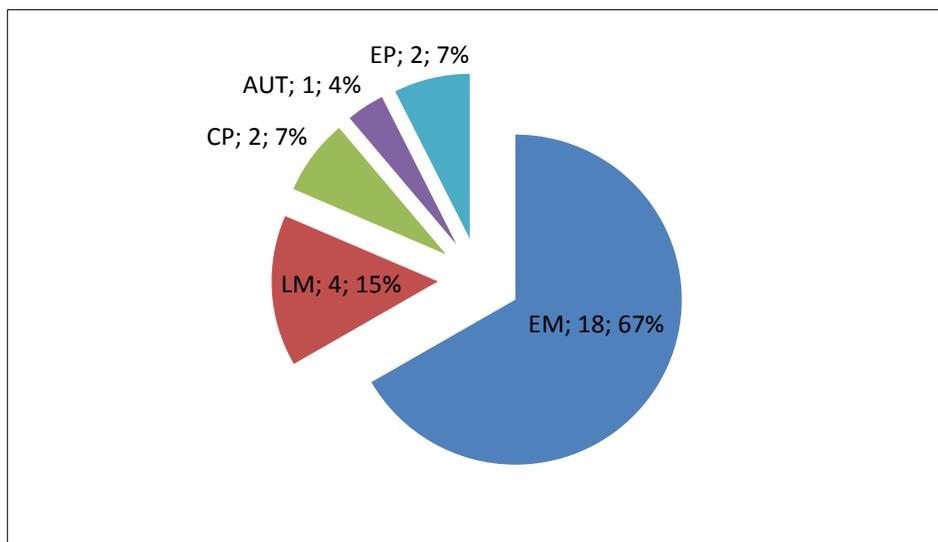
Gráfico 1 – Quantidade de medidas cautelares por tema.



Fonte: Elaborados pelo Autor com base nos Dados obtidos junto a Supervisão de Auditoria Municipal do TCE-RS.

Quanto aos órgãos jurisdicionados, 67% das medidas acautelatórias foram propostas nos Executivos Municipais, 15% nos Legislativos, 7% nos Consórcios Públicos, 4% nas Autarquias e 7% nas Empresas Públicas, como apresentado no gráfico abaixo:

Gráfico 2 - Cautelares emitidas na área municipal, pelo TCE-RS por tipo de jurisdicionado, no PO 2015.



Fonte: Elaborados pelo Autor com base nos Dados obtidos junto a Supervisão de Auditoria Municipal do TCE-RS.

Com base nos dados apresentados, o que se pode constatar é que durante o PO 2015 houve uma grande quantidade de apontamentos em auditoria de regularidade, e, também, de registros de monitoramento que não tiveram falhas identificadas, porém, apesar de tratar-se de um projeto piloto, entende-se que foram poucas medidas acautelatórias propostas. Certamente o benefício dessas medidas é importante como forma de redução de danos ao erário, porém pelo fato de terem sido reduzidas as auditorias “in loco” em 40% a quantidade de medidas cautelares poderia ter sido muito maior, pois muitas irregularidades que não foram descobertas antecipadamente acabaram sendo identificadas quando da auditoria tradicional.

Por outro lado, tendo sido emitidas poucas cautelares pode-se inferir também que a grande maioria das irregularidades não é objeto desse remédio, pois para emissão das mesmas é necessário observar que seus efeitos resultem em mais benefícios do que prejuízos conforme já mencionado.

Em decorrência desses fatos, buscou-se identificar os benefícios desse controle concomitante, bem como as dificuldades encontradas pelas equipes de auditoria conforme descrito nos tópicos seguintes.

4.2. Benefícios do Controle Concomitante

Através da revisão bibliográfica pode-se constatar que a atuação preventiva dos atos da administração tende a se ampliar, visto os seus enormes benefícios no tocante à redução de danos ao erário, causado tanto pela ação efetiva dos Tribunais de Contas através de medidas acautelatórias que impedem a atuação irregular dos Gestores, seja pela atuação pedagógica ou pela sensação dos gestores de que estão sendo vistos à distância, ou seja, os seus atos estão sendo observados e entre as consequências de um ato irregular está a de disponibilização da medida cautelar no site do Tribunal com possibilidade de ampla divulgação pela imprensa, trazendo um prejuízo a imagem do Gestor, que dela precisa para continuar no mundo da política.

Para Silva apud Kanitz (1999),

Não serão intervenções cirúrgicas (CPI), nem remédios potentes (códigos de ética), que irão resolver o problema de corrupção no Brasil. Precisamos da vigilância de um poderoso sistema imunológico que combata a infecção no nascedouro, como acontecem nos países considerados honestos e auditados.

Nesse sentido é que se insere o controle concomitante, pois decorre de uma prática de vigilância dos atos da administração, com potencial de evitar danos com benefícios para a sociedade.

Com base no que foi mencionado no presente trabalho foi possível concluir que os principais benefícios do controle concomitante são os seguintes:

Principais benefícios do controle concomitante
--

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">- possibilita a intervenção a tempo de evitar a majoração de eventuais prejuízos causados para administração;- permite a verificação imediata de denúncias de irregularidades bem como o acompanhamento de fatos importantes noticiados na mídia, propiciando condições para o reconhecimento dos Tribunais de Contas, pela sociedade civil, como legítimos protetores do interesse público, caso produzam uma resposta rápida e satisfatória no processo de apuração;- assegura as condições para a efetiva redução do intervalo de tempo entre o fato e a decisão coadunando-se com a exigência da sociedade de maior celeridade à atuação dos Tribunais de Contas;- foi sedimentado no ordenamento infraconstitucional, por força de dispositivo assentado na Lei de Responsabilidade Fiscal (§1º do art. 56 da LC 101/2000) que prevê implicitamente o acompanhamento concomitante, durante o curso do exercício financeiro, das despesas com pessoal, montante da dívida, gastos com inativos e fatos que comprometam os custos ou resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária;- permite uma melhor participação da sociedade através de denúncias ao Tribunal de Contas que dependendo da disponibilidade de dados tem condições de analisar à distância e propor a medida acautelatória ou para casos de menor gravidade incluir a matéria para ser analisada em auditoria, e, caso confirmada a irregularidade, constar do relatório de acompanhamento de gestão.- apresenta benefícios para o próprio órgão, quando realizado no Serviço Regional, nos casos em que é possível essa análise à distância, pois proporciona a redução de gastos em diárias e indenizações veiculares para o Tribunal, bem como a perda de tempo de uma equipe de auditoria durante os deslocamentos. |
|---|

- auxilia aos planejamentos das auditorias em casos em que a vistoria “in loco” é necessária.
- as equipes acabam obtendo um maior conhecimento sobre os órgãos auditados, bem como uma maior proximidade com os controles internos dessas entidades.

4.3. Dificuldades para Realização do Controle Concomitante

Pelo fato de terem sido propostas somente vinte e sete medidas cautelares no PO 2015, procurou-se identificar quais as situações que motivaram essa ocorrência, já que por tratar-se de um projeto piloto, necessita avaliação para atender os objetivos propostos, tendo sido possível constatar o seguinte:

Dificuldades para realização do controle concomitante

- Os sistemas não permitem informação online no momento em que acontecem;
- falta de definição de critérios de análise durante o monitoramento, ou seja, determinar o que deve ser analisado, acima de quais os valores, tipo de licitação, etc;
- cultura da instituição é de atuação subsequente;
- a multiplicidade de tarefas que incluem planejamento, auditoria “in loco”, relatório de auditoria, análise de docs, e monitoramentos prejudica o trabalho do auditor que exige foco e concentração durante sua realização;
- Como os monitoramentos são realizados em períodos pré-estabelecidos, ocorre que quando as equipes estão nas outras etapas da auditoria os municípios não estão monitorados, perdendo-se o momento de constatação da irregularidade;
- Nos pequenos municípios as fontes de informação divulgadas pela imprensa local em geral não constam de sites que possam ser verificados pelas equipes de auditoria;
- Dificuldade de quantificação dos benefícios dos monitoramentos, pois em caso de pequenas irregularidades em editais de licitação consegue-se através de contato com as administrações corrigir problemas, evitando uma medida acautelatória.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo fato de que os recursos públicos necessitam ser aplicados de forma legal e proba pelos Administradores Públicos, que são eleitos, em tese para atender os anseios da sociedade, de fazer o bem comum e não o bem em benefício próprio, é necessário que os órgãos de controle tenham uma atuação efetiva sobre as ações desses Administradores.

Os órgãos de controle, objeto do presente trabalho são os Tribunais de Contas, que realizam o controle externo da administração pública em decorrência de determinação constitucional.

Como se tem verificado através de notícias na imprensa, milhões de reais são desperdiçados diariamente, seja pela má gestão ou pela má intenção dos Gestores. São exemplos os casos de contratos superfaturados, serviços não prestados e pagos, etapas de obras pagas antecipadamente, obras com baixa qualidade, direcionamento de licitações, concursos públicos viciados, entre tantas outras ilegalidades.

Nesses casos, os Tribunais de Contas têm identificado uma série de irregularidades quando das suas auditorias de regularidade – controle a posteriori -, porém as mesmas são objetos de relatórios que são levados a julgamento e que pelo próprio aspecto legal, onde é conferido o amplo direito a defesa ao Gestor, acabam se arrastando por anos até uma decisão, que muitas vezes ainda é objeto de recurso ao judiciário.

Toda essa demora acaba por transmitir uma sensação de impunidade do Gestor que continua a cometê-las, enquanto que a sociedade passivamente fica a lamentar-se que os recursos não retornaram aos cofres do órgão lesado.

Outra alternativa que já foi praticada no passado, quando da instituição do Tribunal de Contas da União, foi a do controle prévio, onde os atos para serem praticados necessitavam da concordância do Tribunal, porém, com o crescimento do Estado e das suas atribuições, se mostram como um entrave as ações da Administração, por emperrar toda a máquina administrativa além de inchar os órgãos de controle.

Dessa forma, como terceira alternativa e intermediária entre as outras duas, tem-se o controle concomitante, o qual verifica os atos administrativos antes que produzam seus efeitos, de forma a evitar danos ao erário.

Tal procedimento constou das Diretrizes da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas, tendo sido realizado um projeto piloto durante o Plano Operativo de 2015 do TCE-RS, objeto do presente trabalho, que procura identificar os benefícios e as dificuldades para que o controle concomitante institucionalize-se como instrumento de efetividade dos TCs.

Assim, buscou-se os registros do controle concomitante existentes no TCE-RS, correspondentes aos casos em que houve a proposição de medidas acautelatórias, tendo-se constatado que foram 27 casos no plano operativo de 2015, o que é uma pequena quantidade frente às centenas de apontamentos constantes dos relatórios de auditoria de irregularidade no respectivo PO.

Claro, que se tratava de um projeto piloto e que muitas irregularidades encontradas durante as auditorias “in loco” não devem ser objeto do controle concomitante por não trazerem prejuízos graves ao erário, e outras não devem ser aceitas por trazerem prejuízos maiores do que os danos constatados. Além disso, o Administrador Público tem o dever de executar, ficando sujeito ao julgamento pelos atos praticados, o que corresponde ao controle a posteriori.

Durante o trabalho constatou-se que as medidas acautelatórias propostas referiram-se a 13 (nove) temas que foram objeto das diretrizes do PO 2015, quais sejam: resíduos sólidos, tecnologia da informação, publicações legais, saúde, administração de pessoal, obras, licitações, fornecimento de cartões magnéticos para vale-alimentação, concursos, OSCIPs, parcerias público-privada, transporte coletivo e concessão de serviço público.

Por tudo isso, pode-se concluir que o controle concomitante é uma excelente ferramenta de efetividade das ações do Tribunal, entretanto, para fins de dar resultados efetivos necessita ser incorporado como cultura da instituição, disponibilizando equipes próprias para tratar desses assuntos, distanciadas de outras atividades que tirem o foco do auditor, ou seja, as equipes destinadas ao controle concomitante não deveriam ser integradas pelos mesmos auditores que participam das auditorias “in loco”. Também é necessário adotar sistemáticas que permitam a possibilidade de obtenção de informações “online” de atos praticados pelos Administradores, definir os critérios de valores a serem analisados e quantificar os resultados do controle concomitante a fim de demonstrar os seus benefícios.

REFERÊNCIAS

ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; MENDES, André Luiz. Novos procedimentos adotados no âmbito do controle externo previsto nos arts. 70 e 71 da CF, notadamente na área de obras públicas. In: Anais do VII Simpósio Nacional de Auditoria de Obras Públicas, Secob, Brasília, 2002.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS – ATRICON. Resolução nº 02/2014. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/normas/resolucoes-normativas/resolucao-atricon-no-022014-controle-externo-concomitante/> Acesso em: 20 nov. 2016.

BOGONI, Flávia. O Tribunal de Contas como promotor da democracia e da cidadania no controle das concessões de serviços públicos: Um Estudo da Atuação do TCE/SC no controle das concessões de Transporte Público Urbano. Governo do Estado de Santa Catarina – Fundação Escola de Governo – ENA, Florianópolis, 2013, p. 9.

BRANDÃO JUNIOR, Nelson Luiz. Tribunais de Contas: legitimidade para suspender ato licitatório da administração pública através de medida cautelar. Revista Contas Abertas. Revista Técnica do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul, v.1, nº 1, p. 40, 2015.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. A auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência. In: IV Congresso CONSAD de Gestão Pública, 2011, Brasília.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 31 out. 2016.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2010.

DINIZ, Gilberto Pinto Monteiro. O Controle Externo dos Contratos da Administração Pública pelo Tribunal de Contas: Ensaio sobre o Momento da Fiscalização Financeira Adotado no Brasil e em Portugal. Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito / UFRGS, Volume IX, nº 1, 2014.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Os limites do poder fiscalizador do Tribunal de Contas do Estado. Revista de Informação Legislativa. Brasília, a. 36, n. 142, p. 169, abr./jun. 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

YIN, Robert K. Estudo de caso: **planejamento e métodos** / Robert K. Yin; trad. Daniel Grassi - 3.ed. -Porto Alegre :Bookman, 2005.

LIMA, Luiz Henrique. Controle externo: teoria, legislação, jurisprudência e mais de 450 questões. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MACIEL, Moisés. O princípio da eficiência e o controle externo concomitante. **Revista Jurídica da Universidade de Cuiabá e Escola da Magistratura Mato-Grossense**, v.4, p. 241 a 265, jan./dez. 2016.

MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção no Brasil. **Sinergia – Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis – ICEAC**, Rio Grande, v. 12, n. 2, p. 43, 2008.

MONTEIRO, Fábio Alves; SUAREZ, Camila Jordão. **O efetivo controle concomitante dos Tribunais de Contas – Uma experiência do TCE/MS**. Revista Contas Abertas. Revista Técnica do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul.

MORAES, Roque. **Análise de Conteúdo**. *Revista Educação, PortoAlegre*, v.22, n. 37, p. 7-32, 1999. Disponível em: http://cliente.argo.com.br/~mgos/analise_de_conteudo_moraes.html. Acesso em: 11 de Novembro de 2016.

MOREIRA, Thomaz Passos Ferraz. **Proposta de um modelo de auditoria concomitante para as obras e serviços de engenharia da Câmara dos Deputados**. Brasília: Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, 2009. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/3605/auditoria_engenharia_moreira.pdf?sequence=3>. Acesso em: 05 set. 2016. 17:00:00.

ORRIS, Elton. **Definição do que é Estudo de Caso e Observação Direta**. Disponível em: <https://profeltonorris.wordpress.com/2013/10/18/definicao-do-que-e-estudo-de-caso-e-observacao-direta/>. Acesso em: 12 de dezembro de 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Constituição do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www2.al.rs.gov.br/dal/LinkClick.aspx?fileticket=WQdIfqNoXO4%3D&tabid=3683&>. Acesso em: 31 out. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Lei Estadual nº 11.424/2000. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/legislacoes/atos_normativos_tcers/lei_organica/LOTTERS-LE11424-LE14571-2014be.pdf. Acesso em: 31 out. 2016.

SANCHOTENE, Roberto Moraes. O Papel reservado aos Tribunais de Contas no Processo de Efetivação do Controle Social da Administração Pública Brasileira. Universidade de Caxias do Sul. Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do Grau de Especialista em Auditoria e Gestão Governamental. (2004).

SANTOS, Homero. O Controle da Administração Pública. **Revista do TCU**, v. 28, nº 74, out/dez 1997.

SILVA, Adriana Maria. Auditoria Governamental no Combate à Corrupção. Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas – FASA. Brasília, 2006.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - TCE – RS. Resolução nº 1.028/2015. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas. Disponível em: http://intranet.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:111726582378522::NO::P4_CD_LEGISLACAO:657193. Acesso em 31 out. 2016.

_____. Normas de Auditoria Governamental. Manual Geral de Auditoria.