

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE E  
CONTROLADORIA

**COMO A AUDITORIA INTERNA AUXILIA NA MINIMIZAÇÃO DOS  
PAGAMENTOS DE INDENIZAÇÃO OCACIONADOS POR DESCUMPRIMENTO  
DE CONTRATO – ESTUDO DE CASO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

SUZANA BRAGA BRISON

Belo Horizonte  
2012

SUZANA BRAGA BRISON

**COMO A AUDITORIA INTERNA AUXILIA NA MINIMIZAÇÃO DOS  
PAGAMENTOS DE INDENIZAÇÃO OCASIONADOS POR DESCUMPRIMENTO  
DE CONTRATO – ESTUDO DE CASO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Projeto de pesquisa apresentado ao curso de Especialização em Auditoria Externa do Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria Externa.

Orientador: Professor João Aristides de Moraes

Belo Horizonte  
2012



*A Deus, aos meus familiares,  
amigos, pelo carinho, incentivo e  
por estarem sempre presentes.*

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu orientador, professor João Aristides de Moraes, que, me apoiou e tornou possível a realização deste trabalho.

À Carina Feltre, que sempre se disponibilizou a ajudar e não mediu esforços mesmo diante das corriqueiras dificuldades de tempo.

Aos meus colegas de classe pelas vivências e troca de experiências, de fundamental importância.

Ao Gustavo pelo incentivo e companheirismo em todos os momentos.

E a todos que, de alguma forma, contribuíram para a construção e finalização deste trabalho.

*Sofremos demais pelo pouco que nos falta  
e alegremo-nos pouco pelo muito que temos.  
(Shakespeare)*

## RESUMO

A presente monografia realiza um estudo acerca de como a Auditoria Interna auxilia na redução dos pagamentos por indenização ocasionados por descumprimento de contrato. Seu objetivo precípua foi o de demonstrar a importância do controle da Auditoria Interna de um determinado órgão público, a qual objetiva o controle da execução orçamentária e financeira da despesa de natureza de indenização. Para atingir tal objetivo, foi necessária a realização de pesquisas e estudo dos casos de pagamentos realizados por meio de indenização, bem como análise dos processos de pagamento. A pesquisa investigou a existência e frequência das despesas realizadas por indenização, e foi demonstrado através de gráficos e quadros a incidência dos pagamentos, haja vista que existe uma Resolução Interna impedindo o pagamento de despesas por indenização. Embasando-se no princípio que a Auditoria Interna preza pelo controle interno e cumprimento das normas implícitas pela Administração Pública, conclui-se pela importância do acompanhamento dos pagamentos realizados em desconformidade com as normas internas e o destaque da Auditoria Preventiva como forma de precaução para a não ocorrência de tais irregularidades. Destacamos que no trabalho não serão divulgados o nome do órgão público bem como os normativos em função do sigilo das informações. Os valores demonstrados no estudo são hipotéticos para efeito desse trabalho.

**Palavras-chave:** Indenização, Controles Internos, Auditoria Interna.

## **ABSTRACT**

This work was a study about how the Internal Audit helps in decreasing the payments by Indemnity caused by breach of contract. The mainly goal was to demonstrate the importance of of a determined public repartition Internal Audit which controls the budgetary and financial execution of the Indemnity expenses as well as it analyzes the payments process. The research investigated the existence and the frequency of this sort of expense and it was showed through graphics and tables the incidence of Indemnity payments, despite of existing an internal resolution prohibiting the payment of expenses classified as Indemnity. Concerning about the principle which says the Internal Audit has to protect the internal control and make the Public Administration's rules be obeyed, it can be concluded that the tracking of these sort of payments in non-compliance with the internal rules is extremely important. Also it has to be highlighted the Preventive Audit as a form of precaution against these irregular matters. In this work, the name of the public repartition as well as its normatives cannot be published because of the need of mantaining these informations occult. The values informed are hypothetical.

**Keywords:** Indemnity, Internal Controls, Internal Audit.

## **LISTA DE SIGLAS**

- LDO – Lei das Diretrizes Orçamentária
- LOA – Lei Orçamentária Anual
- PPAG – Plano Plurianual de Ação Governamental

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 – Número de processos de indenização de X0 a X5

Tabela 2 – Pagamentos por indenização de X0 a X5

## **LISTA GRÁFICOS**

Gráfico 1 – Número de processos de indenização de X0 a X5

Gráfico 2 – Pagamentos por indenização de X0 a X5

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO .....	12
1.2	PROBLEMA .....	13
1.3	OBJETIVOS .....	14
1.3.1	Objetivo Geral .....	14
1.3.2	Objetivos Específicos .....	14
1.4	JUSTIFICATIVA .....	14
1.5	IMPORTÂNCIA .....	15
1.6	ESTRUTURA DO TRABALHO .....	15
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>17</b>
2.1	CONTROLE INTERNO.....	17
2.2	GESTÃO GOVERNAMENTAL.....	18
2.3	RESPONSABILIDADE CIVIL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	19
2.4	PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR .....	20
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	<b>23</b>
3.1	TIPOS DE PESQUISA .....	23
3.2	AMOSTRA E FONTE DE DADOS .....	23
3.3	MODELO DE PESQUISA .....	23
<b>4</b>	<b>ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS</b> .....	<b>24</b>
4.1	EMPRESA A .....	24
4.2	EMPRESA B .....	27
4.3	EMPRESA C .....	28
4.4	TRATAMENTO DOS DADOS.....	29
<b>5</b>	<b>CONTRIBUIÇÕES DO TRABALHO</b> .....	<b>33</b>
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>36</b>
6.1	QUANTO AOS RESULTADOS OBTIDOS.....	36
6.2	SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS .....	37
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>38</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

A presente pesquisa tem como objetivo apresentar um estudo dos controles no processo da execução orçamentária e financeira de indenização em um órgão público cujo nome, valores e normativos não serão divulgados em função do sigilo das informações.

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC P1 que estabelece condições de competência técnico profissional, de independência e de responsabilidade na execução dos trabalhos, de guarda de documentação e sigilo.

O auditor deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho na entidade auditada, não as divulgando, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da entidade, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo.

No órgão público analisado pode-se verificar que existindo a realização de pagamentos em desconformidade com as normas internas, a auditoria interna atua com a finalidade de obter a eficiência nos atos da gestão.

O pagamento por indenização ocorre quando uma despesa é realizada em desconformidade com as normas que regem seu processamento, ou decorre de instrumento contratual inválido ou “inexistente”, ocasionando enriquecimento patrimonial à Administração Pública.

Neste sentido, posicionam-se os seguintes julgados:

Ademais, a Administração não pode locupletar-se indevidamente em virtude de nulidade de contrato administrativo, devendo indenizar o particular pelos serviços prestados ou pelas obras realizadas. (BRASIL, 2002).

Uma vez comprovada a realização de serviço por empresa e seu correspondente não pagamento pela Administração, sobressai sua altaneira responsabilidade em cumprir com suas obrigações, sob pena de intolerável enriquecimento ilícito, ainda que aquela tenha dado motivos à rescisão do contrato. (BRASIL, 2003).

De acordo com legislação específica, que trata da execução orçamentária e financeira, as despesas deverão ser realizadas em conformidade da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), visto que está disposto na Constituição Federal do Brasil. Assim as despesas deverão ser realizadas obedecendo estritamente os estágios da despesa: empenho, liquidação e pagamento.

Para o controle da execução orçamentária, a Lei Federal nº 4.320/64 estabeleceu que o controle interno será exercido pelo Poder Executivo e o controle externo pelo Poder Legislativo. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

O trabalho será exemplificado utilizando casos ocorridos em um órgão da Administração Pública, porém os mesmos sofrerão adaptação ao trabalho monográfico. Em um determinado órgão público vem ocorrendo a adoção de prática não salutar de contratação de serviços sem observância dos estágios legais da despesa, dando azo ao pagamento por indenização. Dessa forma é observada a falha no controle interno, independente da causa e da apuração de responsabilidades.

Com intuito de minimizar a ocorrência da continuidade desses fatos, foram realizadas intervenções pela autoridade máxima do órgão com objetivo de fazer cumprir a legislação, assegurando que os casos excepcionais sejam pagos mediante prévia autorização da autoridade do órgão em questão.

Diante dos argumentos expostos, pretende-se responder a seguinte questão de pesquisa: Como a Auditoria Interna poderá auxiliar na minimização dos pagamentos de indenização ocasionados por descumprimento de contrato na Administração Pública?

## **1.2 Problema**

Qual o motivo da incidência dos pagamentos por indenização no âmbito de um órgão público?

Apesar da existência das normas internas, ocorrem inconformidades em razão da falta de planejamento por parte dos gestores dos contratos e em descumprimento dos estágios da despesa.

## **1.3 Objetivos**

### *1.3.1 Objetivo Geral*

Com o escopo de desenvolver um estudo monográfico acerca do tema, abordar-se-á, a importância do controle interno realizado pela Auditoria Interna de um determinado órgão em busca da eficiência da execução orçamentária e financeira, em especial no âmbito dos pagamentos realizados através da natureza da despesa de indenização.

### *1.3.2 Objetivos Específicos*

Visto que o presente trabalho tem como objetivo demonstrar como a Auditoria Interna realiza o controle interno dos pagamentos realizados por indenização. Destacamos que o estudo pretende atingir os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar quais são as principais causas dos pagamentos por indenização;
- Identificar a evolução dos pagamentos realizados por indenização;
- Evidenciar como a Auditoria Interna atua na efetividade dos pagamentos por indenização.

## **1.4 Justificativa**

Diante do constante controle interno cuja eficácia pela auditoria nas diversas entidades, o tema tratado nesta pesquisa justifica-se pela importância da intervenção da Auditoria Interna através das práticas do controle interno nos processos de pagamento por indenização.

O trabalho demonstra a existência de pagamentos realizados pela Administração Pública em descumprimento às normas gerais da execução orçamentária e financeira. Esse

procedimento, apesar de ser assegurado pela legislação, não é a regra e afeta o orçamento da Administração Pública, uma vez que estas despesas não são planejadas.

A intervenção da Auditoria Interna proporciona uma redução das ocorrências dos pagamentos não planejados atuando de forma preventiva.

A pesquisa busca identificar as causas da ocorrência de tal pagamento em desconformidade com as normas internas gerando a necessidade de se indenizar o fornecedor pelo serviço prestado ou pelo material fornecido. A Administração Pública não pode se enriquecer ilicitamente, deixando de efetuar pagamentos de serviços devidos e necessários ao funcionamento da administração.

Dessa forma, pretende-se demonstrar a importância da contribuição da Auditoria Interna para se alcançar a eficiência nos atos da gestão.

A presente pesquisa se baseou na estrutura de um órgão público cujo nome e normativos não serão divulgados em função do sigilo das informações. Os valores apresentados no estudo são hipotéticos para efeito desse trabalho. Os casos tratados também sofreram adaptações visando à confidencialidade dos dados. É importante salientar que a função do auditor requer o sigilo das informações.

## **1.5 Importância**

A importância desse estudo para o meio acadêmico consiste em contribuir com a melhoria no setor público, uma vez que não existem muitas pesquisas na área abordada.

Assim o trabalho monográfico apresentado, poderá estimular outros acadêmicos a realizar pesquisas relativas ao tema apresentado.

## **1.6 Estrutura do trabalho**

Este trabalho compõe-se de seis capítulos, sendo que no primeiro se apresenta a contextualização, a problemática, os objetivos e a justificativa da escolha do tema.

O capítulo 2 abrange o referencial teórico, citando e exemplificando conceitos considerados relevantes no trabalho monográfico.

O capítulo 3 trata da metodologia utilizada, detalhando o tipo de pesquisa utilizada, a amostra e a fonte de dados.

O capítulo 4 descreve a análise e tratamento dos dados, demonstra através de exemplos, alguns casos práticos.

O capítulo 5 fala sobre as considerações finais, quais foram os resultados obtidos a partir deste estudo monográfico e quais poderiam ser as sugestões para futuras pesquisas na área abordada.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Controle interno

Conforme Meirelles (2005, p.35), o controle interno “É todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. É, na sua plenitude, um controle de legalidade, conveniência, oportunidade e eficiência.”.

O controle interno é o conjunto de procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. O controle interno deve promover a eficiência nas operações; estimular a observação das políticas estabelecidas; visar o alcance dos objetivos e metas programados.

De acordo com a AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil, os controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar com razoável certeza em realização.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, afirma:  
 “O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.” (ATTIE, X3, p.182 *apud* AICPA, 1971).

O controle interno é o “Controle de natureza administrativa, exercido sobre funcionários encarregados de executar programas orçamentários e de aplicação de dinheiros públicos, por seus superiores hierárquicos.” (SILVA, 2002, p.46)

O objetivo principal dos controles internos administrativos é evitar que ocorram impropriedades e irregularidades, através dos princípios e instrumentos próprios.

De acordo com Miranda (2008) os objetivos específicos, a serem atingidos são: observar as normas, instruções normativas, estatutos e regimentos da entidade; assegurar, nas

informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade; evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes; proporcionar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos; resguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo; permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade na utilização dos recursos; e garantir a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da entidade.

Um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno é a avaliação dos controles internos administrativos das unidades ou entidades sob exame. Somente com o conhecimento da estruturação, rotinas e funcionamento desses controles, podem os Órgãos/Unidades de Controle Interno avaliar, com a devida segurança, a gestão examinada.

## **2.2 Gestão Governamental**

A Gestão Governamental é o conjunto de ações desenvolvidas pelos órgãos e entidades governamentais que viabilizam a concretização dos objetivos gerais do Estado, em consonância com as políticas definidas pelo Governo.

Com o intuito de viabilizar o planejamento o Estado utiliza instrumentos dispostos em lei. A Constituição Federal estabelece no seu art. 165, que o planejamento do setor público brasileiro deve ser consolidado a partir de três instrumentos: o Plano Plurianual de Ação Governamental – PPAG, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei de Orçamento Anual – LOA. Estas três leis estabelecem o planejamento de médio e curto prazo do setor público.

Com o intuito de fortalecer a interligação dos processos de planejamento e orçamento públicos, a Constituição Federal determinou que o PPAG, a LDO e a LOA fossem articulados, interdependentes e compatíveis entre si. Dessa forma os instrumentos de planejamento e orçamento cumprirão a função de integrar as atividades de planejamento, orçamento e gestão, de forma a assegurar a eficiência e a eficácia da ação governamental.

O PPAG expõe, detalhadamente, os programas e ações de governo - que constituem as políticas públicas - o que inclui metas físicas e financeiras, objetivos, produtos a serem entregues, público-alvo, dentre outros atributos de cada um dos programas.

Esse plano, dura 4 anos e é considerado um instrumento de planejamento de médio prazo.

O Plano Plurianual deve ser elaborado pelo Poder Executivo e encaminhado ao Poder Legislativo para aprovação até o dia 30 de setembro do segundo ano de mandato do governo. Dessa forma, o governante, ao tomar posse no seu primeiro ano de governo, dará continuidade ao programa de governo precedente, enquanto elabora o novo PPAG. Além da elaboração quadrienal, o PPAG é revisado e avaliado anualmente, o que torna o plano flexível em relação à incorporação de programas, uma vez que permite a solução de novos problemas que venham a surgir na sociedade ou a realização de ajustes necessários à execução das políticas já existentes.

Depois de realizado o planejamento para o médio prazo, é necessário que seja especificado os recursos que irão financiar cada ação e as despesas que serão realizadas no âmbito de cada uma delas. Essa especificação é elaborada pela LOA, onde detalha os valores definidos para os programas e ações do PPAG.

A LOA deve ser elaborada pelo Poder Executivo e encaminhada ao Poder Legislativo para aprovação até o dia 30 de setembro de cada ano.

A LDO funciona como um intermediário entre o PPAG e a LOA, estabelecendo, quais programas e ações do PPAG serão prioridade. Define, ainda, o conjunto de regras para a elaboração do orçamento e as metas fiscais para os próximos três anos.

### **2.3 Responsabilidade Civil da Administração Pública**

O Estado possui a responsabilidade pelos atos que pratica, de acordo com as atividades no exercício de suas obrigações e deveres. Conforme Sundfeld (1993, p.75):

Reconhecer ao Estado a condição de pessoa jurídica significa duas coisas. Inicialmente, que ele é pessoa, um centro de direitos e deveres (isto é, que ele tem direitos e deveres). Em segundo lugar, que, quando o Estado se envolver em relações jurídicas, titularizando direitos ou contraindo deveres, só saberemos que é o ser humano cujo comportamento está sendo vinculado se consultarmos outras normas: as de organização deste centro unificador de direitos e deveres a que chamamos de Estado.

De acordo com a Revista IOB (2006) o Estado com o intuito de alcançar suas obrigações, na forma de Ente com personalidade jurídica, é responsável pelas consequências de seus atos, assim deverá responder pelos danos causados, caso tenha praticado atos danosos com repercussões patrimoniais, mediante ressarcimento dos prejuízos causados a terceiros.

Dessa forma nasce a responsabilidade civil da Administração Pública, que tem como obrigação reparar danos patrimoniais causados a terceiros, mediante indenização. É importante ressaltar que a obrigação de forma meramente patrimonial é independente da responsabilidade criminal e administrativa, sendo que a responsabilidade civil pode até existir ao mesmo tempo com as demais, porém, não podem ser confundidas.

Conforme está disposto na Lei que versa sobre o Estatuto dos Funcionários Públicos Civis versa sobre a responsabilidade do funcionário responder civil, penal e administrativamente.

Para o Direito Público, a responsabilidade civil do Estado e dos prestadores de serviços públicos é objetiva, bastando a relação de causa e efeito entre a ação ou omissão e o dano, independentemente de culpa. O Estado é responsável e obrigado a reparar os danos que tenha causado, quer por atos lícitos, quer por atos ilícitos. Faz-se necessária a relação de causa e efeito entre o comportamento lesivo do Estado e o dano.

Neste ponto, a Constituição Federal estabelece diversos princípios a serem observados pela administração pública, orientando a atividade pública quando do desempenho de suas funções.

Ademais, através da legislação infraconstitucional, há toda uma regulamentação específica, com a finalidade de estabelecer deveres e obrigações a serem observados pelo Estado e seus agentes públicos e políticos, em qualquer modalidade de serviço público prestado aos administrados.

## **2.4 Processo Administrativo Disciplinar**

A autoridade da Administração Pública publicou uma Resolução com o intuito de regulamentar o processo administrativo disciplinar no âmbito da Administração Pública.

Conforme disposto nesta Resolução o processo administrativo disciplinar é um instrumento destinado a apurar a responsabilidade do servidor por infração praticada no

exercício de suas atribuições, ou que tenha relação com as atribuições do cargo em que se encontra investido. Ele não tem por finalidade apenas apurar a culpabilidade do servidor indiciado de falta, mas também oferecer-lhe oportunidade de provar sua inocência.

A instauração do processo administrativo disciplinar ocorrerá por meio publicação no jornal da Administração Pública contendo a fundamentação legal do ato, a identificação do indiciado pelo nome, admitindo apenas as suas iniciais, preservando dessa forma a intimidade do indiciado, matrícula, a descrição resumida dos fatos imputados ao servidor, quando possível, a indicação dos dispositivos legais em tese violados e das penas a que estará sujeito o indiciado, os nomes que integram a Comissão Processante ou número da Resolução que instituiu tal Comissão.

Referente aos prazos é exposto que no processo administrativo disciplinar serão contados em dias corridos, excluindo-se o dia do começo e incluindo-se o do vencimento, ficando prorrogado, para o primeiro dia útil seguinte, o prazo vencido em dia em que não haja expediente ou em que ele seja encerrado antes do horário normal. O prazo começa a correr a partir do dia da ciência do interessado, salvo disposição em sentido contrário.

Haverá um interrogatório, e caso houver mais de um indiciado, eles serão ouvidos separadamente. O processo administrativo disciplinar será conduzido por uma comissão especificamente instituída para tal fim.

Se houver mais de um indiciado, cada um deles será interrogado separadamente e sempre que divergirem em suas declarações sobre fatos ou circunstâncias, será promovida a acareação entre eles. O indiciado será perguntado sobre o seu nome, número e tipo do documento de identidade, naturalidade, estado civil, data de nascimento, filiação, residência, telefone de contato, profissão e lugar onde exerce a sua atividade, e, depois de cientificado da acusação, será interrogado sobre os fatos e circunstâncias que constituem o objeto do processo e sobre a imputação que lhe é feita.

Caso seja reconhecida a responsabilidade do servidor, a Comissão indicará o fato, o dispositivo legal ou regulamentar transgredido e sugerirá a pena que será aplicada, observando a natureza e gravidade da infração e os danos que dela provierem para o Serviço Público.

Sobre a efetividade do processo o relatório poderá conter sugestões sobre medidas que podem ser adotadas pela Administração Pública, objetivando evitar a repetição de fatos ou irregularidades semelhantes aos apurados no processo administrativo disciplinar. O processo disciplinar, com o relatório da comissão, será remetido à autoridade que determinou a sua

instauração, para julgamento. As conclusões oferecidas no relatório da Comissão não vinculam a autoridade, que formará sua convicção pela livre apreciação das provas.

A autoridade pode agravar a penalidade proposta, suavizar ou até mesmo isentar o servidor das responsabilidades. A decisão será proferida e os atos dela decorrentes serão publicados no Diário Oficial.

O procedimento disciplinar será remetido ao Ministério Público pela autoridade julgadora com cópia autenticada, para instauração da ação penal, quando a infração estiver capitulada como crime ou ato de improbidade administrativa.

Quanto aos procedimentos nos casos de verificação de prejuízo aos cofres públicos, quando for verificada a ocorrência de prejuízo aos cofres públicos, a Autoridade instauradora encaminhará cópia autenticada dos autos a Advocacia-Geral do Estado ou à Procuradoria do órgão onde o Indiciado encontrar-se lotado. A ação civil por responsabilidade do servidor em razão de danos causados ao erário e imprescritível, nos termos do artigo 37, § 5º, da Constituição da República.

Para aplicação das penas a autoridade máxima é responsável pela demissão, chefes primários são responsáveis por suspensão por mais de trinta dias e os chefes secundário são responsáveis nos casos de repreensão e suspensão até trinta dias.

As penas disciplinares serão publicadas no Diário Oficial e registradas nos assentos funcionais do servidor.

### **3 METODOLOGIA**

#### **3.1 Tipos de pesquisa**

O presente trabalho será realizado através de métodos de pesquisa descritiva com a apresentação de um estudo de caso, uma vez que pretende-se observar e descrever como a Auditoria Interna influencia na redução dos pagamentos por indenização.

Em relação aos procedimentos técnicos pode ser classificada em bibliográfica e documental.

A pesquisa bibliográfica será realizada com o intuito de conhecer o assunto exposto. A pesquisa documental será com base em um processo afim de exemplificar o estudo.

#### **3.2 Amostra e fonte de dados**

A amostra do trabalho consiste na seleção de alguns contratos que por motivos de ausência de planejamento e controle adequado deu origem a pagamento através da natureza de despesa por indenização, no ano de X5.

A base de dados deste trabalho serão hipotéticos. Para demonstrar a evolução dos pagamentos realizados com essa natureza de despesa será elaborada planilha com os valores hipotéticos pagos no ano de X0 a X5.

#### **3.3 Modelo de pesquisa**

A pesquisa é classificada como qualitativa, pois não será feito uso de instrumentos estatísticos. Na pesquisa será efetuada análise dos dados, contidos nas informações hipotéticas elaboradas pela autora.

## 4 ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS

Com base nos dados obtidos através dos contratos, selecionamos como exemplo três casos ocorridos no ano de X5, com o intuito de demonstrar as possíveis causas dos pagamentos terem sido realizados por indenização. Contudo para preservar o sigilo das informações foram realizadas adaptações.

Conforme já relatado anteriormente o pagamento realizado pela natureza de despesa de indenização ocorre quando é realizada em desconformidade com as normas que regem seu processamento, ou decorre de instrumento contratual inválido ou “inexistente”.

### 4.1 Empresa A

A Empresa A foi contratada através de processo licitatório, na forma de pregão eletrônico, para prestação de serviços de fornecimento de refeições e lanches para os servidores de determinado órgão por meio de contrato firmado em 06/08/X1 pelo período de 12 meses, podendo ser prorrogado.

Em 05/08/X4, data de encerramento do Segundo Termo Aditivo do contrato, foi enviado um documento ao Diretor solicitando autorização de acréscimo ao valor do contrato, no percentual de 24,9436%, informando sobre a evolução da quantidade de servidores na unidade, extrapolando o contrato vigente. Contudo, o pedido foi devolvido solicitando maiores esclarecimentos. De acordo com a Lei nº 8.666/93 no seu artigo nº 65 no seu parágrafo único versa:

Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos:

§ 1º O contratado fica obrigado a aceitar, nas mesmas condições contratuais, os acréscimos ou supressões que se fizerem nas obras, serviços ou compras, até 25% (vinte e cinco por cento) do valor inicial atualizado do contrato, e, no caso particular de reforma de edifício ou de equipamento, até o limite de 50% (cinquenta por cento) para os seus acréscimos.

Em 06/08/X4, todavia, considerando o prazo de vencimento do contrato, foi firmado o Terceiro Termo Aditivo prorrogando o prazo de vigência por mais 12 meses, sem o acréscimo contratual solicitado, apenas com o reajuste anual de 5,17% sobre o valor global do contrato. Este reajuste ocorre anualmente em face da alteração dos preços previsto no próprio contrato,

onde ele retrata a variação efetiva do custo de produção. O reajuste é amparado pelo contrato e pela Lei de Licitação e Contratos nº 8.666/93.

Em 09/08/X4 foi encaminhado documento solicitando a área responsável pelas gestão de vagas esclarecimentos quanto à superlotação da unidade.

No mesmo dia foi respondido que o aumento do número de servidores em tal unidade é devido a demanda extraordinária onde foi necessário o envio de 150 servidores para ajudar nos trabalhos daquela unidade.

Neste contexto, em 30/09/X4 foi firmado o Quarto Termo Aditivo com o acréscimo de 24,93% no valor global do Contrato, em razão do aumento do número de servidores, sendo mantida a vigência estabelecida no Terceiro Termo Aditivo com término previsto para 05/08/X5.

Em 07/01/X5, contudo, a área responsável pelo contrato através de memorando solicitou parecer à Assessoria Jurídica quanto à possibilidade de pagamento por indenização referente ao saldo residual da prestação de serviços do Segundo Termo Aditivo ao contrato onde o mesmo tinha vigência no período de – 06/06/X3 a 05/08/X4. No documento é informado que houve falta de saldo de contrato para pagamento de parte da nota fiscal que contava no valor total de R\$ 19.361,52, referente aos serviços prestados no período de 01 a 05/08/X4 (cinco dias). Desse valor, de acordo com saldo do Segundo Termo Aditivo, já havia sido pago o valor de R\$ 663,50, restando para pagamento o valor de R\$ 18.698,02.

A Assessoria Jurídica, todavia, questionou a falta de saldo, destacando que já havia ocorrido o acréscimo de 24,93% a partir de 30/09/X4. Porém a área responsável pelo contrato esclareceu respondendo ao questionamento da Assessoria Jurídica que o acréscimo ocorreu após o encerramento do Segundo Termo Aditivo impossibilitando o pagamento à época. Na oportunidade, solicitou informação quanto à possibilidade de liquidação da despesa em aberto referente ao Segundo Termo Aditivo ser acobertada pelo Quarto Termo Aditivo, eliminando assim a possibilidade do pagamento por indenização.

Em resposta através de Parecer emitido em 01/02/X5, a Assessoria Jurídica conclui que apenas é possível o pagamento, com recursos oriundos do Quarto Termo Aditivo, dos serviços prestados pela Empresa A a partir de 30 de setembro de X4, nos limites devidamente estabelecidos no instrumento contratual.

A Assessoria Jurídica destacou, ainda, que a Lei proíbe, implicitamente, que o contrato preveja efeitos financeiros retroativos a período anterior à sua lavratura, ressalvada a hipótese de contratação verbal em situação de emergência, em que a formalização seja posterior à data de início da execução da prestação pelo particular.

Neste contexto, o setor responsável pelo contrato através de memorando solicita novamente à Assessoria Jurídica parecer quanto à possibilidade de pagamento por indenização. Em resposta, a Assessoria Jurídica emitiu em 06/04/X5 o parecer onde destaca que o pedido de acréscimo ao valor do contrato em 24,9436% foi feito em 05/08/X4, no último dia de vigência do Segundo Termo Aditivo, não havendo que se falar em insuficiência de saldo por atraso na autorização do acréscimo, uma vez que o pedido de acréscimo se deu em data posterior a realização das despesas, sendo que as despesas que ficaram sem o devido pagamento ocorreram no período de 1 a 05/08/X4. A solicitação de acréscimo ocorreu em 05/08/X4. Assim, o pedido de indenização refere-se ao lapso temporal em que houve prestação de serviços, sem cobertura de saldo contratual suficiente para cobrir as despesas ocorridas no período, concluindo pelo pagamento por indenização.

O processo foi enviado ao Diretor responsável pela autorização em 19/07/X5, solicitando a autorização para o pagamento por indenização à Empresa A e informando a necessidade da instauração de Processo Administrativo Disciplinar para apuração de responsabilidade do servidor responsável por tal ato. Em atendimento à Resolução Interna que regulamenta o processo administrativo disciplinar no órgão.

Em 20/07/X5 o Diretor manifestou o “de acordo”.

Em 19/08/X5 a Auditoria Setorial, através de memorando, solicitou a área responsável pelo contrato a comprovação da instauração de Sindicância Administrativa Disciplinar. Em resposta foi informado que em 18/08/X5 foi enviado um documento à Corregedoria, visando apurar a responsabilidade do servidor que deu causa à referida irregularidade.

Por fim, observa-se que a ausência de planejamento adequado continua sendo a causa principal da realização de despesas desta natureza, visto que a solicitação de acréscimo no saldo contratual foi efetuada no último dia do vencimento do termo aditivo, com prazo insuficiente para sua tramitação, a tempo e a hora de corrigir as necessidades operacionais, formais e legais da contratação.

## 4.2 Empresa B

A Empresa B foi contratada para fornecimento de energia elétrica destinada à um setor da administração pública, por meio do Contrato, assinado em 22/02/X0, com vigência inicial de 12 meses.

Em 15/01/X4 a assessoria responsável pelo contrato solicitou à Diretoria de Contratos que fosse providenciado a quarta prorrogação ao contrato por 12 meses, visto que se encerraria em 21/02/X4.

A assessoria responsável pelo contrato informa que o Termo Aditivo foi formalizado pela Assessoria Jurídica e encaminhado à Contratada para assinatura. Entretanto, no dia 29/01/X4 a Contratada solicitou a alteração da denominação social.

No dia 08/02/X4, o Quarto Termo Aditivo foi encaminhado novamente à empresa para assinatura, todavia a empresa devolveu o instrumento, devidamente assinado à assessoria responsável pelo contrato, somente no dia 26/02/X4, tendo a vigência do instrumento contratual anteriormente firmado se expirado, assim consequentemente ocorrendo a extinção do contrato.

Diante do fato, a Assessoria Jurídica solicitou a assessoria responsável pelo contrato encaminhamento de Notificação de Intimação à Empresa B em face às irregularidades verificadas na formalização do Quarto Termo Aditivo. A notificação foi encaminhada através de Aviso de Recebimento – AR, no dia 23/04/X4, não havendo manifestação da mesma.

Em 29/04/X4, o setor responsável pelo contrato solicitou ao setor de infraestrutura, laudo técnico para abertura de um novo processo de contratação, sendo solicitado ao Diretor autorização para tramitação do processo mediante dispensa de licitação. Em 26/11/X4 foi assinado o novo contrato com a Empresa B.

Em 14/12/X4 a Empresa B remeteu a assessoria responsável pelo contrato ofício informando que a unidade encontrava-se em débito, e neste ofício, solicitava o pagamento do débito no valor total de R\$ 131.292,09, referente ao consumo de energia do período abril à novembro de X4.

A Assessoria Jurídica manifestou quanto à possibilidade de pagamento por indenização, mediante Parecer de 20/01/X5, devido à falta de instrumento contratual escrito, solicitando apuração de responsabilidade.

Em 25/01/X5 o Diretor responsável por autorizar o pagamento acolheu o parecer. Todavia, considerando que não foi providenciado o empenho durante o exercício de X4, o ordenador de despesas reconheceu a despesa e aprovou a justificativa para inscrição da despesa como Indenização, paga em 31/03/X5.

Verificamos que foi instaurado o procedimento sumário para identificação de servidores envolvidos na prestação do serviço sem cobertura contratual.

### **4.3 Empresa C**

A Empresa C foi contratada para prestação de serviços de administração e gerenciamento de abastecimento da frota de um determinado setor, com fornecimento de combustíveis, dotada de sistema eletrônico de controle de abastecimento, por meio de Contrato, iniciando a prestação dos serviços em 17/12/X6. O contrato foi aditado por nove vezes, o que fez com que sua vigência fosse estendida até o dia 15/12/X4.

Consta do processo uma justificativa para pagamento por indenização, encaminhada mediante documento de 29/12/X4, onde o responsável por controlar, verificar saldos, vigência e relatar o andamento do contrato, informa que apenas no dia 21/12/X4 verificou que o saldo do contrato era insuficiente para o pagamento das notas fiscais referentes aos gastos do mês de novembro e dezembro de X4.

Foi emitido o Parecer da Assessoria Jurídica, em 30/12/X4, concluindo pela viabilidade de pagamento por indenização dos serviços efetivamente prestados, referente ao período de 01/11 a 15/12/X4, no valor de R\$ 223.354,47, recomendando a juntada das notas fiscais respectivas, devidamente assinadas e atestadas por dois servidores públicos, a aprovação pelo Diretor responsável por autorizar o pagamento por indenização e apuração da responsabilidade do servidor público que deu causa à referida irregularidade.

Em 06/01/X5 o Diretor autorizou o pagamento por indenização e determinou a apuração da responsabilidade.

#### 4.4 Tratamento dos dados

Neste capítulo, se demonstra, através de quadros e gráficos, a evolução do controle dos pagamentos realizados por indenização.

Foi feita uma pesquisa no período de tempo de X0 a X5, para efeito de não divulgar as informações internas consideramos os dados hipotéticos.

Conforme **Tabela - 1** podemos verificar o quantitativo de pagamentos realizados por meio da natureza de despesa de indenização no período de X0 a X5.

<b>Tabela 1 - Número de Processos de Indenização de X0 a X5</b>							
<b>Anos</b>	<b>X0</b>	<b>X1</b>	<b>X2</b>	<b>X3</b>	<b>X4</b>	<b>X5</b>	<b>Total</b>
<b>Quantidade</b>	67	7	9	20	12	11	126

Fonte: Elaborado pela autora.

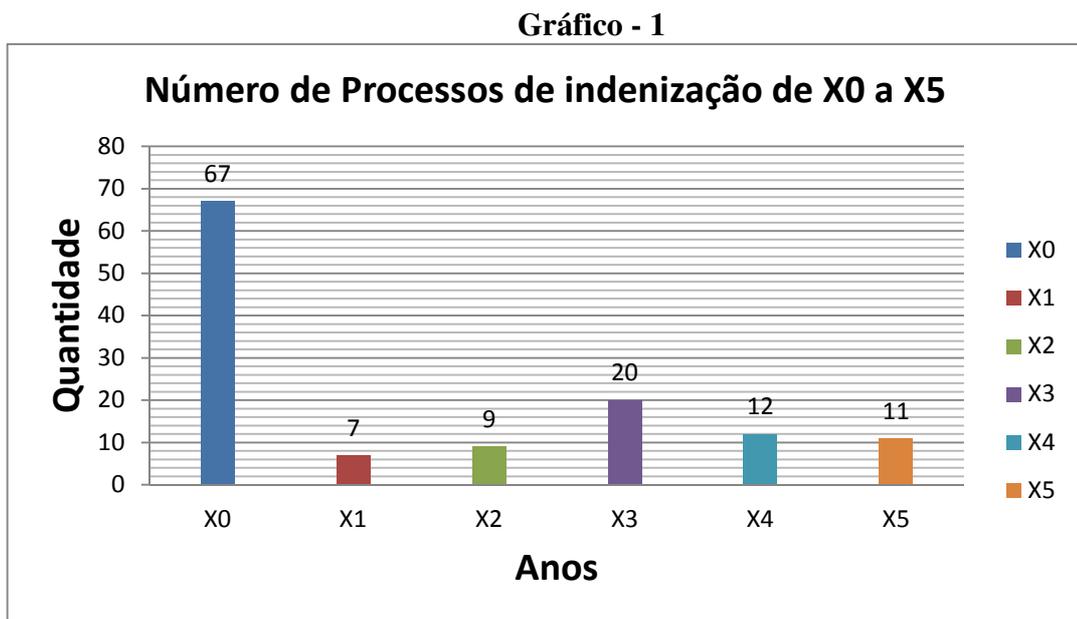
A partir da **Tabela - 1** pode-se verificar que em X0 ocorreram 67 pagamentos através da Natureza da Despesa por Indenização, e que em comparação com os anos seguintes foi o maior número de pagamentos realizados por indenização ocorridos dentro do período analisado.

Em X1 verificou-se pagamento apenas de 7 situações de despesas desta natureza, dessa forma podemos observar que ocorreu uma considerável redução nos pagamentos por indenização após 29/12/X0 data em que foi publicada a Resolução Interna, que vetou o pagamento de despesas desta natureza no âmbito do órgão analisado, o que comprova a eficácia da decisão num primeiro momento.

Por outro lado, a partir de X2 podemos verificar um nova tendência de crescimento no número de pagamentos por indenização, subindo para 9 em X2 e 20 em X3.

Nos exercícios de X4 e X5, no entanto, registra-se nova tendência de queda, sendo 12 processos pagos em X4, contra 11 processos em X5.

Foi elaborado o **Gráfico - 1** para melhor visualizar a análise e evolução da quantidade de pagamentos no período de X0 a X5.



Fonte: Elaborado pela autora.

Na **Tabela - 2** apresenta-se os valores em reais gastos por indenização no período de X0 a X5.

<b>Tabela 2 - Pagamentos por indenização de X0 a X5 – valores (R\$)</b>							
<b>Anos</b>	<b>X0</b>	<b>X1</b>	<b>X2</b>	<b>X3</b>	<b>X4</b>	<b>X5</b>	<b>Total Geral</b>
<b>Valores</b>	2.529.751,05	156.327,43	1.965.558,87	1.383.616,32	1.179.394,22	602.173,02	7.816.820,91

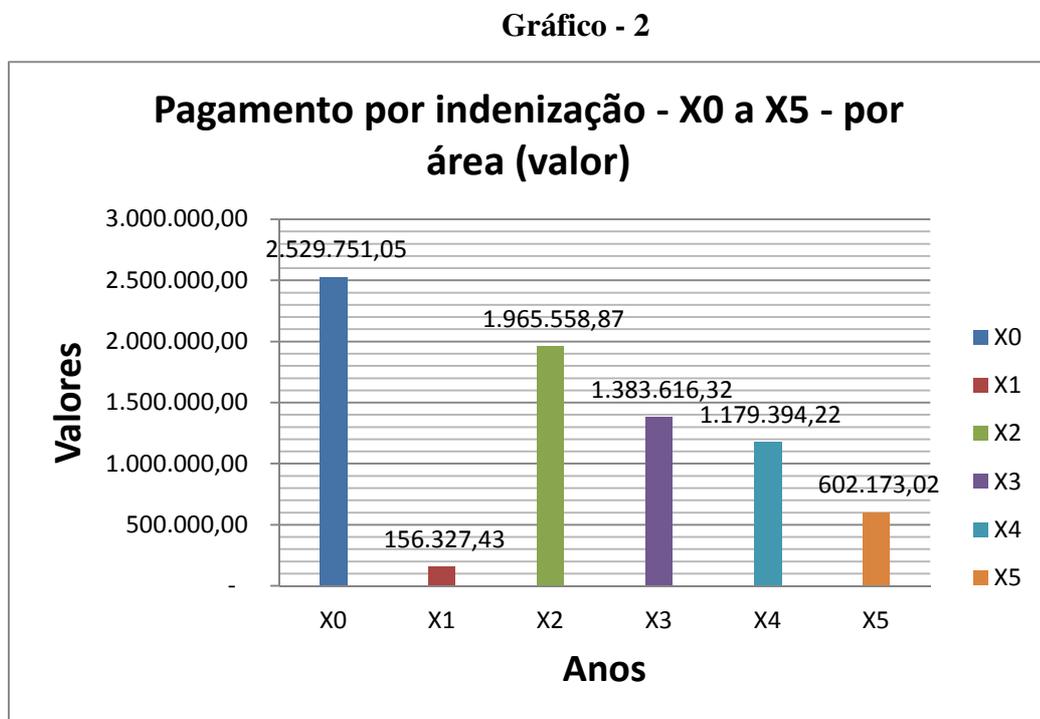
Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se, através da **Tabela - 2**, que em X0 ocorreu o maior dispêndio financeiro com essa natureza de despesas, no valor de R\$ 2.529.751,05 e ao se comparar com X1

ocorreu o oposto, foi o menor gasto no valor de R\$ 156.327,43. Já em X2 verifica-se um considerável aumento nos gastos, totalizando a R\$ 1.965.558,87.

Nos anos posteriores identifica-se uma considerável redução dos valores pagos por indenização, nos anos de X3, X4 e X5 respectivamente, conforme pode ser visualizado no **Gráfico - 2**.

O **Gráfico - 2** demonstra a evolução dos valores gastos com pagamento por indenização.



Fonte: Elaborado pela autora.

Com a análise das situações apresentadas acima conclui-se que os pagamentos por meio da natureza de despesa de Indenização apesar de terem sido vedados em X0, através da Resolução Interna de 29/12/X0, verificamos que inicialmente foi bastante eficaz, já nos anos posteriores identifica-se um controle com um leve aumento na quantidade de pagamentos realizados no ano de X3. Já referente aos valores pagos a redução foi proporcional a partir de X2, destacando a grande queda de valores no ano de X1, em relação aos outros anos.

A Auditoria Interna tem realizado acompanhamentos destes pagamentos com a finalidade de controlar os processos administrativos disciplinares que são instaurados contra os servidores envolvidos, recomendar e apontar os motivos que levam a esse tipo de pagamento.

Dessa forma é encaminhado um relatório para o conhecimento do dirigente máximo, Diretor responsável pela autorização desse tipo de despesa, para adoção de possíveis ações que considere pertinente.

## 5 CONTRIBUIÇÕES DO TRABALHO

Percebe-se que, ao longo de todo o estudo foi possível constituir um conhecimento contínuo, conclui-se que o trabalho monográfico abordou a importância do controle interno realizado pela Auditoria Interna de um órgão da Administração Pública. A Auditoria Interna atualmente vem buscando minimizar ainda mais a ocorrência destes pagamentos realizados a título de indenização dessa forma antes do Diretor autorizar o pagamento, existe a necessidade de tais pagamentos passarem pela ciência da Auditoria Interna e após a emissão de uma Nota Técnica pronunciando se o pagamento é devido ou não.

Foi observado no decorrer do trabalho que a Auditoria Interna realiza a Auditoria Corretiva. A Auditoria Corretiva apenas trata o desvio, erro ou a fraude depois do ocorrido, ou seja, corrige a falha.

Visto que a principal causa dos pagamentos realizados por indenização ocorre devido à displicência dos responsáveis pela gestão do contrato, em todos os casos que ocorrem o pagamento por indenização é solicitada que seja instaurado o processo administrativo disciplinar para apurar a responsabilidade do servidor responsável pela infração praticada no exercício de suas atribuições, ou que tenha relação com as atribuições do cargo em que se encontra investido. A Auditoria Interna faz o acompanhamento das solicitações de instauração de processo administrativo disciplinar, com o objetivo de verificar se realmente o servidor será punido.

A Auditoria Interna através do Relatório de Auditoria que é emitido no encerramento das atividades do Plano Anual de Auditoria identifica a evolução dos pagamentos ocorridos por indenização, com o intuito de comparar e acompanhar os gastos e a quantidade de pagamentos realizados nesta natureza de despesa. Com a adoção destas medidas a Auditoria pode controlar a ocorrências desse tipo de pagamento que não deveria estar ocorrendo, porém só ocorre com a devida autorização do Diretor responsável pelo controle dos pagamentos realizados por Indenização.

No decorrer da elaboração deste trabalho foi possível verificar como a Auditoria Interna pode auxiliar nas decisões tomadas pela autoridade máxima.

Nesse contexto o trabalho monográfico propiciou identificar a importância da auditoria como verificação preventiva.

A Auditoria Preventiva visa à condução adequada das relações entre a Administração e seus colaboradores, pautando-se pela transparência dos procedimentos e cumprimento da legislação. É imprescindível que os profissionais estejam preparados para atuação preventiva. A Auditoria Preventiva é uma estratégia para alavancar os resultados, e pode ser fortalecida com a gestão de riscos orientando a atividade dos auditores.

A atuação da Administração Pública deve ser cada vez mais preventiva, pois, do contrário, a falha dos controles internos e a demora em sua solução, trará como consequência a mera constatação da ilegalidade ou do dano ao erário, situação que, na maioria das vezes, constitui-se de difícil reversão.

Existe a necessidade de agregar valor à Administração, implantando ações corretivas, bem como a necessidade de análise dos riscos e do aperfeiçoamento dos controles internos, através de práticas que tornam mais efetiva a ação da Auditoria Interna. Como por exemplo no caso abordado no presente trabalho poderia ser adotada a Auditoria Contínua que é um método utilizado para realizar avaliações de controles e riscos automaticamente em bases contínuas. Utiliza-se de métodos computacionais diversos, de forma a substituir o trabalho convencional de auditoria e/ou torna-lo mais abrangente e tempestivo. A Auditoria contínua trata de auditoria que acompanha as atividades diárias a partir da utilização das informações contidas no sistema de informações em ambiente de tecnologia das informações, devidamente parametrizado, para acompanhar todos os processos e atividades existentes numa empresa/sociedade para mitigar riscos.

Dessa forma, a implantação da Auditoria Contínua no caso estudado iria ocorrer o monitoramento da vigência dos contratos e valor residual do contrato através de recursos computacionais. Com essa gestão mitigaria a ocorrência de tais pagamentos por indenização.

Para tal implantação deve ser verificada a área prioritária, assim é feita a escolha das regras para monitoramento e parametrização, por exemplo, faltando 90 dias para o vencimento do contrato é estabelecido que fosse emitido um aviso ao responsável pelo acompanhamento do contrato informando sobre a quantidade de dias faltantes para rescisão do contrato, para assim ser providenciada a elaboração de uma nova licitação. Evitaria assim o pagamento por indenização por falta de controle dos vencimentos dos contratos.

Abaixo demonstramos através do diagrama quais são os principais componentes para alcançar a eficiência na Auditoria como forma preventiva.



Fonte: IBRACON

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

### **6.1 Quanto aos resultados obtidos**

No trabalho apresentado foi possível verificar que não está sendo respeitado o disposto da Resolução Interna, de 29/12/X0, que proíbe o pagamento sem prévio procedimento licitatório ou de contratação direta no âmbito do órgão da Administração Pública.

Foi observado que restou caracterizado o pagamento de despesas sem cobertura contratual, fora do prazo e acima dos valores contratados, considerando a inexistência de procedimentos licitatórios para os processos analisados, que este fato configura descumprimento do artigo 37, XXI, da Constituição da República de 1988 e da Lei de Licitações e Contratos – Lei nº 8.666/93.

Cabe ressaltar que a fiscalização e acompanhamento da execução do contrato é de responsabilidade do ordenador da despesa, juntamente com o gestor do contrato, nos termos da legislação pertinente.

De acordo com as decisões dos órgãos de controle externo, não se pode proceder à contratação sem licitação, alegando situações emergenciais causadas pela falta de planejamento ou desídia. Noutro sentido, deve haver um adequado planejamento das licitações, de modo a demonstrar, nos autos, que o enquadramento na modalidade adotada foi precedido de avaliação dos custos totais de sua conclusão, levando-se em consideração, inclusive, as despesas decorrentes de prorrogações contratuais, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.666/93.

Resta concluir que, ainda que os atos possam ser excepcionados pela autoridade superior, verifica-se a existência de falhas na execução dos contratos e o não cumprimento das normas internas, o que demonstra deficiência e vulnerabilidade dos mecanismos de planejamento e controle adotados.

Nesse contexto, a responsabilização dos agentes públicos surge como medida imperiosa para adoção das boas práticas pelos gestores da Administração, assim como preserva o ambiente regulador em que se insere.

Por fim, é de grande importância a adoção de medidas administrativas e gerenciais, pois considera-se um problema localizado, ação reiterada, falta do cumprimento de obrigação e dever funcional, além do descumprimento de ordem superior, conforme Resolução Interna.

Conforme exposto no trabalho pode ser verificado que a Administração Pública utiliza a Auditoria Corretiva, visto que ela não previne o órgão público de possíveis falhas. Deveria ser aplicada a Auditoria Preventiva que realiza a prevenção de fraudes, desvios, falhas e/ou erros internos, multas, assim possibilita a tomada de decisões estratégicas relevantes.

## **6.2 Sugestões para futuras pesquisas**

A pesquisa apresentada pode ser aprimorada e servir de estudo para futuros servidores da Administração Pública ou mesmo pessoas que tenham interesse de trabalhar na Auditoria Interna.

Podem ser realizadas pesquisas de maior abrangência para ampliar o conhecimento sobre o tema estudado e gerar assim ações futuras sobre o assunto, após análise dos dados e das informações contidas nesta pesquisa. Dessa forma existe a possibilidade de aprofundar nos tópicos citados e não extensivamente abordados, tendo em vista as características desta pesquisa.

## REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

AUDIBRA –Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de controle interno - teoria & prática - um enfoque na administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2006.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Lei n. 8666 de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, 1993. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm)>. Acesso em: 27 abr.2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Senado Federal, 2006. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>. Acesso em: 28 abr. 2012.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei\\_comp\\_101\\_00.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf)>. Acesso em: 27 abr.2012.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 27 abr.2012.

BRASIL. **Decreto-lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.. Brasília, 1967. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-200-25-fevereiro-1967-376033-norma-pe.html>>. Acesso em: 28 abr.2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Resp: 503.730/AM. Rel. Ministro Paulo Medina. **Diário de Justiça**, Brasília, 17 set 2002.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Processo: 100000034650280001 MG 1.0000.00.346502-8/000(1). Rel. Dorival Guimarães Pereira. **Diário de Justiça**, Brasília, 10 dez 2003.

SILVA, Washington Lopes da. **Instituto de Auditores Internos do Brasil**. Apresentação Slides.

IOB. **Revista de Direito Administrativo**. Thomson. ano I. 10 de outubro de 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Constitucional**. 25.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

REIS, Heraldo da Costa e MACHADO JR. J. Teixeira. **A lei 4.320 comentada**. 31. ed., Rio de Janeiro, Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAN), 2003.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental – Um enfoque administrativo**. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2002.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito publico**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.