



**TCESP**  
**Tribunal de Contas**  
do Estado de São Paulo

# **Contas do Governador** **Normas e Procedimentos**

2019



**TCESP**  
**Tribunal de Contas**  
do Estado de São Paulo

# **Contas do Governador**

## **Normas e Procedimentos**

2019



## **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**2019**

### **CONSELHEIROS**

ANTONIO ROQUE CITADINI (PRESIDENTE)  
EDGARD CAMARGO RODRIGUES (VICE-PRESIDENTE)  
CRISTIANA DE CASTRO MORAES (CORREGEDORA)  
RENATO MARTINS COSTA  
ROBSON MARINHO  
DIMAS EDUARDO RAMALHO  
SIDNEY ESTANISLAU BERALDO

#### **Secretário-Diretor Geral**

Sérgio Ciquera Rossi

#### **Ministério Público de Contas**

Thiago Pinheiro Lima – Procurador Geral

Celso Augusto Matuck Feres Junior

Élida Graziane Pinto

João Paulo Giordano Fontes

José Mendes Neto

Letícia Formoso Delsin

Rafael Antonio Baldo

Rafael Neubern Demarchi Costa

Renata Constante Cestari

#### **Procuradoria da Fazenda Estadual**

Luiz Menezes Neto – Procurador-Chefe

Denis Dela Vedova Gomes

Carim José Feres

Luís Cláudio Mânfió

#### **Auditores**

Samy Wurman

Alexandre Manir Figueiredo Sarquis

Antonio Carlos dos Santos

Josué Romero

Márcio Martins de Camargo

Silvia Monteiro

Valdenir Antonio Polizeli

### **Supervisão**

Sérgio Ciquera Rossi  
Secretário-Diretor Geral

### **Coordenação**

Antonio Bento de Melo  
Diretor Técnico de Departamento – DSF-I

Alexandre Teixeira Carsola  
Diretor Técnico de Departamento – DSF-II

### **Elaboração/Revisão**

André Bortolo da Cruz

Alan Hirt D´almeida

Carmen Leite Vanin

Diego Pereira Alves

Glaucia Rosa da Rocha

Lilian Cristina Menino Robles

Helena Keiko Hirata

Renata Luciana dos Reis Magalhães

Sergio Teruo Nakahara

### **Colaboração**

Revista do TCESP

Coordenadoria de Comunicação Social

## Apresentação

Dentre as preocupações da Presidência do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo está a de manter os jurisdicionados sempre bem informados, e para isto é muito importante manter constantemente atualizados os instrumentos colocados à disposição do público.

Como parte destes instrumentos tem-se os diversos *manuals*, como este, que trazem de forma didática a abordagem de assuntos de interesse para a atividade-fim, procurando auxiliar aos jurisdicionados para o cumprimento de suas obrigações perante o Tribunal.

Merece destaque o esforço que anualmente é feito com a realização do CICLO DE DEBATES, evento que neste ano de 2019 completou sua 23ª edição, e se destina a aproximar o Tribunal dos jurisdicionados.

O CICLO DE DEBATES tem sido realizado nas regiões administrativas do Estado, para facilitar os participantes e se tem mostrado um instrumento que possibilita aos agentes públicos, dos Poderes Executivo e Legislativo, notadamente seus dirigentes, a discutirem assuntos gerais e até pontuais, trocando, também, experiências, fato que tem resultado em grande benefício na melhoria da comunicação entre o Tribunal e os gestores.

Sempre atento ao bom uso das ferramentas tecnológicas, o Tribunal tem avançado no desenvolvimento de plataformas que contém informações úteis aos jurisdicionados e à sociedade, tendo-se, com os lançamentos feitos neste ano de 2019, um conjunto significativo de aplicativos:

- PAINEL DE OBRAS ATRASADAS E PARALISADAS
- PAINEL DE FISCALIZAÇÕES ORDENADAS
- VISOR SOCIAL DE RELATÓRIOS DE ALERTAS DA LRF
- OBSERVATÓRIO FISCAL
- MAPA DAS CÂMARAS MUNICIPAIS
- OLHO NA ESCOLA
- PAINEL DE RESÍDUOS SÓLIDOS
- MAPA DA SAÚDE
- MAPA DE DESPOLUIÇÃO DO RIO TIETÊ

O Tribunal dispõe, também, da Escola Paulista de Contas Públicas, que tem anualmente realizado cursos e eventos, numa extensa programação, com vistas a capacitar o maior número de agentes da administração, em todas as áreas da atividade-fim.

Manter uma rotina de capacitação e ter sempre atualizados todos os instrumentos à disposição dos gestores e executores é uma tarefa que o Tribunal se empenha em realizar e espera estar contribuindo, assim, para facilitar as atividades dos jurisdicionados, prestando, também informações à sociedade.

ANTONIO ROQUE CITADINI

Presidente

# Sumário

|        |                                                                                                  |    |
|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| I.     | Introdução.....                                                                                  | 11 |
| I.1    | Contextualização.....                                                                            | 11 |
| I.2    | Objetivos.....                                                                                   | 12 |
| I.3    | Diretrizes legais e técnicas do Estado de São Paulo .....                                        | 12 |
| I.4    | Designação do Relator e Tramitação do Processo .....                                             | 13 |
| I.5    | Recurso admissível quanto ao conteúdo do Parecer Prévio .....                                    | 14 |
| II.    | Das atividades de fiscalização desenvolvidas .....                                               | 15 |
| II.1   | Atribuições da Diretoria de Contas do Governador (dcg) .....                                     | 15 |
|        | <b>PARTE A:</b> .....                                                                            | 16 |
| II.2   | Abertura dos Processos, Recepção das Prestações de Contas e<br>Formalização dos Processos: ..... | 16 |
|        | <b>PARTE B:</b> .....                                                                            | 17 |
| II.3   | Acompanhamento das Contas .....                                                                  | 17 |
| II.3.1 | Relatório de acompanhamento Contábil, Financeiro,<br>Orçamentário e Patrimonial: .....           | 17 |
| I.     | Execução Orçamentária (Receitas e Despesas) .....                                                | 19 |
| II.    | Dívida Consolidada.....                                                                          | 20 |
| III.   | Precatórios, Pagamentos de Pequeno Valor e Recursos de<br>Depósitos Judiciais .....              | 20 |
| III.1  | Precatórios e Pagamentos de Pequeno Valor .....                                                  | 20 |
| III.2  | Utilização de recursos de depósitos judiciais .....                                              | 22 |
| IV.    | Ensino.....                                                                                      | 23 |
| V.     | Saúde.....                                                                                       | 24 |
| VI.    | Outros Assuntos .....                                                                            | 24 |
| VII.   | Síntese do Apurado .....                                                                         | 24 |
| II.3.2 | Relatório da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – Acessório 3... 24                            |    |
| I.     | Entrega da documentação.....                                                                     | 25 |

|        |                                                                                        |    |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| II.    | Consistência dos Relatórios .....                                                      | 26 |
| III.   | Análise dos Relatórios e Demonstrativos .....                                          | 27 |
| III.1  | Execução Orçamentária .....                                                            | 27 |
| III.2  | Regime próprio de previdência.....                                                     | 27 |
| III.3  | Das metas de resultado fiscal .....                                                    | 28 |
| III.4  | Dos restos a pagar e da disponibilidade de caixa .....                                 | 28 |
| III.5  | Das despesas com pessoal .....                                                         | 28 |
| III.6  | Do endividamento .....                                                                 | 29 |
| III.7  | Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas (PPPs)....                                | 31 |
| II.3.3 | Relatório da Aplicação no Ensino – Acessório 2.....                                    | 32 |
| I.     | Receitas Auferidas .....                                                               | 33 |
| I.1    | Base de cálculo para apuração do gasto<br>mínimo no Ensino:.....                       | 33 |
| I.2    | Retenções para o FUNDEB.....                                                           | 33 |
| I.3    | Recursos para aplicação direta .....                                                   | 34 |
| II.    | Aplicação dos Recursos .....                                                           | 34 |
| II.1   | Análise das Despesas Realizadas.....                                                   | 34 |
| II.2   | Exclusões: Valores deduzidos para fins de apuração<br>do percentual de aplicação ..... | 35 |
| II.3   | Outras Exclusões: Valores pendentes<br>de esclarecimento .....                         | 35 |
| II.4   | Restos a Pagar do Ensino .....                                                         | 35 |
| III.   | Aplicações do FUNDEB .....                                                             | 35 |
| IV.    | Despesas realizadas com pessoal ativo e inativo.....                                   | 36 |
| V.     | Considerações Finais .....                                                             | 36 |
| II.3.4 | Relatório da Aplicação nas ações e serviços públicos de Saúde -<br>Acessório 4.....    | 36 |
| II.4   | Relatório anual das Contas do Governador .....                                         | 38 |
| I.     | Planejamento Orçamentário .....                                                        | 41 |
| II.    | Demonstrações Contábeis .....                                                          | 41 |
| III.   | Lei nº 9.496/97 – Acordo de Renegociação da Dívida .....                               | 44 |
| IV.    | Precatórios e Obrigações de Pequeno Valor.....                                         | 44 |
| V.     | Atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal.....                                      | 44 |
| VI.    | Aplicação no Ensino .....                                                              | 46 |

|                                                                                                  |                                                                                                       |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| VII.                                                                                             | Aplicação na Saúde.....                                                                               | 46        |
| VIII.                                                                                            | Previdência Social.....                                                                               | 46        |
| IX.                                                                                              | Controle Interno .....                                                                                | 47        |
| X.                                                                                               | Programa Estadual de Desestatização e Parcerias Público-Privadas .....                                | 48        |
| XI.                                                                                              | Fiscalizações Operacionais .....                                                                      | 48        |
| XII.                                                                                             | Expedientes .....                                                                                     | 49        |
| XIII.                                                                                            | Recomendações de Exercícios Anteriores: Avaliação das Justificativas e de Providências adotadas ..... | 49        |
| XIV.                                                                                             | Síntese do apurado .....                                                                              | 50        |
| XV.                                                                                              | Considerações Finais.....                                                                             | 50        |
| <b>PARTE C:.....</b>                                                                             |                                                                                                       | <b>50</b> |
| <b>Relatório de acompanhamento dos Programas e Ações do Governo do Estado de São Paulo .....</b> |                                                                                                       | <b>50</b> |
| I.                                                                                               | Introdução .....                                                                                      | 50        |
| I.1                                                                                              | Objetivo .....                                                                                        | 50        |
| I.2                                                                                              | Fundamentos da Fiscalização Operacional.....                                                          | 51        |
| II.                                                                                              | Seleção .....                                                                                         | 55        |
| II.1                                                                                             | Definição de Programas Governamentais.....                                                            | 55        |
| II.2                                                                                             | Peças de Planejamento – PPA – LOA – Estado de São Paulo .....                                         | 56        |
| II.3                                                                                             | Plano de Fiscalização .....                                                                           | 56        |
| II.4                                                                                             | Metodologia de Elaboração .....                                                                       | 57        |
| II.4.1                                                                                           | Materialidade .....                                                                                   | 58        |
| II.4.2                                                                                           | Relevância.....                                                                                       | 59        |
| II.4.3                                                                                           | Risco .....                                                                                           | 61        |
| III.                                                                                             | Planejamento .....                                                                                    | 68        |
| IV.                                                                                              | Execução.....                                                                                         | 76        |
| V.                                                                                               | Relatório da Fiscalização Operacional (e-TC de Acompanhamento) ....                                   | 78        |
| VI.                                                                                              | RELATÓRIO ANUAL DAS CONTAS DO GOVERNADOR – ITEM ESPECÍFICO.....                                       | 85        |
| VII.                                                                                             | MONITORAMENTO .....                                                                                   | 85        |
| VIII.                                                                                            | BIBLIOGRAFIA.....                                                                                     | 85        |

# **I. Introdução**

## **I.1 Contextualização**

A Lei 4.320/64 determinou que o Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido na Constituição Federal e nas estaduais ou nas Leis Orgânicas dos Municípios. As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer Prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

No âmbito da União o artigo 71 da Constituição Federal de 1988 estabeleceu que o controle externo será exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas da União. E o artigo 75 fez com que as normas estabelecidas para o Tribunal de Contas da União fossem aplicadas, 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, onde houver.

Dentre as competências dos Tribunais de Contas está a de apreciar as contas prestadas anualmente pelo Poder Executivo de sua jurisdição, mediante parecer prévio, no prazo determinado em cada Constituição.

Para emissão do Parecer Prévio, os Tribunais de Contas realizam diversas análises, principalmente com o foco determinado pela Constituição: análise contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e operacional, além da responsabilidade na gestão fiscal.

O exame das contas anuais do governo estadual incluem temas como planejamento e execução orçamentária; execução do plano de governo, dos programas e das políticas públicas; demonstrações contábeis e financeiras; demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal e de gastos com saúde e educação; cumprimento das metas fiscais; guarda e legal emprego dos dinheiros públicos; controles da renúncia de receitas; regime próprio de previdência, dentre outros.

Neste contexto, no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, os trabalhos de acompanhamento das contas do governador e a elaboração de relatórios para subsidiar o parecer prévio foram atribuídos, inicialmente, ao Grupo Técnico de Acompanhamento, vinculado ao DSF-I. A partir de 2008, com base no Ato GP nº 16/2007, a 8ª Diretoria de Fiscalização passou a denominar-se Diretoria de Contas do Governador (DCG), que assumiu, desde então, as funções antes atribuídas ao referido Grupo Técnico de Acompanhamento.

## I.2 Objetivos

Este manual tem por objetivo descrever os procedimentos da DCG no acompanhamento e fiscalização da execução orçamentária, financeira e patrimonial, bem como na avaliação dos atos de gestão do governo estadual, mediante auditorias operacionais de programas e ações, inclusive em respeito à instrução que antecede a emissão do parecer prévio das Contas Anuais do Governador do Estado de São Paulo.

## I.3 Diretrizes legais e técnicas do Estado de São Paulo

**O artigo 23, parágrafo 2º, da Lei Complementar Estadual nº 709/93, Lei Orgânica do Tribunal de Contas, dispõe que “O Governador remeterá o balanço das contas, peças acessórias e relatório circunstanciado do Secretário da Fazenda à Assembleia Legislativa e, concomitantemente, cópia ao Tribunal de Contas”, sendo que mesma matéria encontra-se prevista no **artigo 236 do Regimento Interno da Assembleia Legislativa**:**

Art. 236 - As contas apresentadas pelo Governador, que abrangerão a totalidade do exercício financeiro do Estado, compreendendo as atividades do Executivo, do Legislativo, do Judiciário e do Tribunal de Contas, deverão dar entrada na Assembleia ***até 30 de abril de cada ano.***

O artigo 33, inciso I, da Constituição Estadual, estabelece que a este Tribunal de Contas “*competê apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado, mediante **parecer prévio** que deverá ser elaborado em **sessenta dias, a contar do seu recebimento***”.

A Lei Complementar nº 709/93, em seu artigo 23, parágrafo 4º, estabelece que o parecer prévio consistirá em uma apreciação geral e fundamentada sobre o exercício financeiro e a execução do orçamento, indicando, se for o caso, as irregularidades, as parcelas impugnadas, as ressalvas e as recomendações.

A Deliberação do TCE, de 19/04/2001 (publicada no DOE de 20/04/01) também disciplina referida matéria, complementando que:

“(…) nos termos e para fins do artigo 56 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o parecer prévio sobre as contas anuais do Governador destacará as parcelas de responsabilidade dos Chefes do Poder Legislativo, do Poder Judiciário, do Ministério Público, bem como do Presidente do Tribunal de Contas.”

O capítulo I das Instruções disciplina os documentos e relatórios que devem ser encaminhados à Corte de Contas paulista relativamente às Contas do Governador. Por sua vez, Ordens de Serviço da Secretaria Diretoria Geral orientam quanto aos procedimentos a serem adotados pela fiscalização, inclusive das Contas do Governador, como será detalhado em itens próprios deste Manual.

#### **1.4 Designação do Relator e Tramitação do Processo**

Os artigos 178 a 192 do Regimento Interno desta Casa regulamentam a designação do Relator e tramitação dos processos relativos às Contas do Governador, conforme resumido a seguir.

O Relator das Contas do Governador do Estado será designado pelo Presidente, na forma do artigo 38 do Regimento Interno, fazendo-se a comunicação em sessão do Tribunal Pleno, no sistema de rodízio, a começar dos Conselheiros mais antigos, no mês de janeiro de cada ano.

A partir da designação e independentemente da entrada das contas no Tribunal, o Relator assume, desde logo, as funções de preparador do feito, e acompanhará dia a dia o trabalho da Diretoria competente (DCG) e demais órgãos técnicos incumbidos das tarefas relativas àquelas contas, podendo ordenar o que convier, dentro ou fora do Tribunal, para subsidiar a respectiva instrução.

As Contas do Governador do Estado deverão ser recebidas diretamente pelo Gabinete da Presidência e imediatamente protocoladas, autuadas e encaminhadas à Diretoria competente (DCG) para exame, instrução, diligência e auditagens necessárias à elaboração do respectivo relatório. É proibido, sob pena de responsabilidade, o recebimento por qualquer outro órgão ou servidor do Tribunal do referido expediente, devendo o órgão ou servidor, eventualmente procurado, encaminhar pessoalmente o portador ao Gabinete da Presidência.

Tão logo receba as contas e as encaminhe na forma deste artigo, o Gabinete da Presidência dará ciência ao Relator de sua entrada no Tribunal.

O prazo para emissão do parecer prévio começará a fluir no dia do recebimento, pela Presidência, da cópia das contas remetidas ao Tribunal. Os prazos máximos, todos em dias corridos, para conclusão dos trabalhos de exame, instrução, relatório e parecer, manifestação, conforme o caso, dos órgãos técnicos da Secretaria do Tribunal, do Ministério Público de Contas, da Procuradoria da Fazenda do Estado e do Relator são fixados em dias corridos:

- a) Órgãos técnicos da Secretaria do Tribunal: DCG – Diretoria de Contas do Governador (até 10 dias); DSF – Departamento de Supervisão da Fiscalização (1 dia); ATJ – Assessoria Técnico-Jurídica (2 dias); SDG – Secretaria-Diretoria Geral (2 dias);

- b) Ministério Público de Contas: 2 dias;
- c) Procuradoria da Fazenda do Estado: 2 dias;
- d) Relator: 6 dias, contados da data em que os autos lhe forem conclusos, para apresentar seu relatório e submetê-lo ao Tribunal Pleno;

Dentro do prazo concedido ao Relator, deverá ser apresentado o seu relatório e minuta do parecer prévio do Tribunal, procedendo-se à distribuição de cópia, por qualquer meio eletrônico disponível, ao Presidente e demais Conselheiros, e encaminhará os autos para inclusão na ordem do dia.

Esgotado o prazo concedido ao Relator, o Presidente, a pedido deste, ou de ofício, convocará a sessão do Tribunal Pleno, incluindo o processo das Contas do Governador do Estado na ordem do dia, promovendo o Relator as formalidades de sua competência regimental para apreciação do feito.

Os dias restantes, após o prazo concedido ao Relator, destinam-se à inclusão do processo na ordem do dia, realização da Sessão de julgamento do processo, eventual pedido de vista e nova Sessão de julgamento caso necessário, e publicação do parecer prévio.

O parecer, assinado pelo Presidente e pelos Conselheiros presentes à Sessão, será publicado no Diário Oficial do Poder Legislativo, juntado aos autos e com as notas taquigráficas submetido à Assembleia Legislativa, no prazo constitucional e legal. Ficará arquivada na Secretaria do Tribunal a segunda via completa de todo o processado.

### **1.5 Recurso admissível quanto ao conteúdo do Parecer Prévio**

Em se tratando de parecer prévio emitido sobre as Contas do Governador do Estado, somente caberá recurso na forma de “Pedido de Reexame”, formulado uma única vez e com efeito suspensivo.

O referido pedido poderá ser formulado pelo responsável ou interessado, pelo Ministério Público e pela Procuradoria da Fazenda do Estado, dentro de 30 (trinta) dias da publicação do Parecer no Diário Oficial, e será apresentado ao Conselheiro Relator que, a seu critério, poderá colher manifestação dos órgãos instrutivos e técnicos e, depois de instruído na forma do Regimento, submeterá à apreciação do Tribunal Pleno.

Estas disposições constam dos artigos 70 e 71 da Lei Complementar 709/93 e artigos 159 a 164 do Regimento Interno da Casa, em vigência desde 01 de janeiro de 2011.

## II. Das atividades de fiscalização desenvolvidas

### II.1 Atribuições da Diretoria de Contas do Governador (DCG)

A DCG realiza o acompanhamento orçamentário e financeiro, o monitoramento da arrecadação das receitas, a verificação do atendimento aos limites mínimos de aplicação em Ensino e em Saúde, o cumprimento dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal, a renúncia de receitas e a situação econômica do Regime Próprio de Previdência e, especialmente, a avaliação dos programas e ações do Governo do Estado, mediante técnicas de auditoria de natureza operacional.

Como produto final, a DCG é responsável por cumprir o primeiro prazo (10 dias) de análise das contas do governador, que devem ser protocoladas no Gabinete da Presidência até 30 de abril de cada exercício. Nesta oportunidade, deve ser emitido pela fiscalização o Relatório de Análise das Contas do Governador, que servirá de base para análise dos demais órgãos técnicos (DSF, ATJ e SDG), Ministério Público de Contas, Procuradoria da Fazenda Estadual e Conselheiro Relator. Este relatório sintetiza todo o trabalho realizado de acompanhamento contábil, orçamentário, fiscal e operacional do exercício em análise.

Faz parte do escopo dos trabalhos e do relatório final o acompanhamento dos pareceres e das recomendações de exercícios anteriores, bem como as avaliações de séries históricas e demais elementos disponíveis.

A DCG acompanha, ainda, o Ciclo Orçamentário, abrangendo as fases de planejamento (PPA, LDO e LOA) e da execução orçamentária.

Adicionalmente, podem ser elaboradas análises técnicas de casos que envolvam questões contábeis, orçamentárias, financeiras, fiscais ou operacionais, além de estudos técnicos específicos.

A proposta inicial do trabalho de controle externo realizado pela DCG para cada exercício financeiro inclui diretrizes específicas do Conselheiro Relator, seleção pelas equipes de fiscalização operacional de programas e ações em execução no exercício, conforme critério de amostragem e matriz de risco, além dos procedimentos rotineiros para auditoria contábil, orçamentária, financeira e de responsabilidade fiscal.

Assim, as atividades desenvolvidas no âmbito da fiscalização das Contas do Governador foram classificadas a seguir, neste manual, em:

- **Parte A** - Abertura dos processos, recepção das prestações de contas e formalização dos processos;
- **Parte B** - Acompanhamento e fiscalização da execução orçamentária, financeira e da gestão fiscal do governo estadual: apresenta detalhamento, não exaustivo, dos conteúdos e temas que serão formalizados nos Relatórios de instrução a serem elaborados pela DCG;
- **Parte C** - Acompanhamento e fiscalização operacional dos programas e ações do governo estadual;

**PARTE A:****II.2 Abertura dos Processos, Recepção das Prestações de Contas e Formalização dos Processos:**

Por ocasião do início dos procedimentos e das atividades de acompanhamento dos atos da gestão governamental, após a distribuição do processo das contas anuais do Governador, compete ao Sistema de Processo Eletrônico (e-TCESP) atuar:

1. o processo principal das contas anuais do Governador;
2. os processos eletrônicos dependentes (Acessório 2 – Aplicação no Ensino, Acessório 3 – Lei de Responsabilidade Fiscal e Acessório 4 – Aplicação na Saúde).

Além destes, a DCG solicitará ao e-TCESP a abertura de outros processos específicos que tratarão dos seguintes aspectos:

3. do acompanhamento da execução orçamentária e financeira;
4. do acompanhamento dos programas e ações do Governo do Estado de São Paulo, individualizado por fiscalização operacional em programas, ações, órgãos, entidades, receitas, despesas, ativos e passivos estaduais.

O processo principal mencionado no item 1 acima, das contas anuais do Governador, será instruído após a entrada dos documentos na forma e prazos previstos nas Instruções.

Os processos dependentes mencionados no item 2 acima, serão instruídos após a entrada eletrônica dos documentos previstos nos artigos relativos à gestão fiscal, nos artigos relativos à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino; e nos artigos relativos às Ações e serviços públicos de saúde; das Instruções.

O processo eletrônico de acompanhamento da execução orçamentária e financeira, mencionado no item 3, é formalizado com a documentação encaminhada quadrimestralmente a este TCE, de forma eletrônica, nos moldes do que está determinado pelas Instruções.

O(s) processo(s) eletrônico(s) de acompanhamento operacional dos programas e ações do governo estadual, mencionado no item 4, é formalizado com o relatório de instrução e demais documentação pertinente, a critério das equipes próprias da DCG, responsáveis pelo acompanhamento dos respectivos programas.

Em cada processo eletrônico mencionado, após as juntadas pertinentes, a DCG procederá à instrução das contas relativamente a cada período, mediante relatórios circunstanciados, submetendo-o ao Conselheiro Relator com prévio trânsito pelo Departamento de Supervisão da Fiscalização I, quando cabível.

Todos os documentos juntados aos processos eletrônicos devem obedecer às determinações do Comunicado GP nº 04/2016 quanto aos procedimentos para recepção e cadastramento de documentação no Processo Eletrônico.

**PARTE B:****II.3 Acompanhamento das Contas****II.3.1 Relatório de acompanhamento Contábil, Financeiro, Orçamentário e Patrimonial:**

São elaborados, quadrimestralmente, relatórios circunstanciados contendo análises e avaliações acerca da execução orçamentária e da posição financeira das contas governamentais, tendo por base documentação encaminhada nos termos das Instruções vigentes e, também, sistemas disponibilizados pelo Estado, especialmente o sistema contábil SIAFEM e o sistema gerencial SIGEO.

Além disso, por meio do processo eletrônico de acompanhamento da execução orçamentária e financeira são acompanhados a dívida consolidada e os precatórios.

Os documentos que serão analisados são os mencionados a seguir:

a) Documentos previstos nas Instruções (devem ser inseridos no processo eletrônico de acompanhamento da execução orçamentária e financeira, pela Secretaria da Fazenda Estadual, até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao quadrimestre encerrado):

I - balancetes englobando as execuções orçamentárias das administrações direta e indireta demonstrando valores acumulados até o quadrimestre em exame;

II - informação da Secretaria de Economia e Planejamento sobre o acompanhamento e avaliação dos resultados dos programas aprovados por meio do Plano Plurianual implementados no exercício, com as justificativas, no último quadrimestre, relativas ao não atingimento de metas;

III - demonstrativo dos valores retidos dos servidores públicos e repassados às entidades estaduais e ao Regime Geral de Previdência Social para os pagamentos das aposentadorias, pensões e assistência médica, por entidade da administração direta e indireta;

IV - demonstrativo das transferências para pagamento de pessoal da administração indireta e das empresas, individualizado por entidade;

V - demonstrativo das transferências para investimentos e inversões financeiras em empresas estatais, individualizado por empresa;

VI - demonstrativo das transferências às empresas estatais relativas à dívida contratual;

VII - demonstrativo das receitas de operações de crédito, destacando credor, projeto e identificação no SIAFEM-SP;

VIII - demonstrativo das despesas com as amortizações, juros e encargos da dívida contratual do Governo do Estado, individualizado por identificação no SIAFEM-SP;

IX - composição do total da dívida do Estado por títulos e contratos, contendo a identificação no SIAFEM-SP, credor, vencimento, nº do contrato, autorização e valor;

X - Demonstrativo do estoque da dívida fundada, discriminando a dívida interna e externa, de curto prazo e de longo prazo, contendo a identificação no SIAFEM-SP;

XI - relação dos empréstimos e/ou financiamentos obtidos no exercício, ou em exercícios anteriores e ainda não quitados, indicando: valor; credor; finalidade; prazos; encargos e demais informações pertinentes;

XII - cópia de Certidão e Resolução referentes ao valor da Receita Corrente Líquida utilizada para cálculo dos depósitos mensais ao Tribunal de Justiça Estadual para o pagamento de precatórios;

XIII - cópia das Ordens Bancárias de depósitos efetuados ao Tribunal de Justiça Estadual para o pagamento de precatórios;

XIV - planilhas de acompanhamento e controle de valores de depósitos judiciais, incluindo dados relativos à transferência para a conta única e fundo de reserva, bem como à devolução do principal, correção dos valores e saldos;

XV - demonstrativo das receitas provenientes de multas de trânsito;

XVI - demonstrativo das despesas realizadas com as receitas provenientes de multas de trânsito, em atendimento ao art. 320 da Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997;

XVII - Relação da legislação concedente de benefícios fiscais, identificando as que entraram em vigência e as que foram revogadas no período; e

XVIII - Quadro demonstrativo do montante de benefícios fiscais fruídos, por tributo, por modalidade de renúncia e por setor econômico, no período e acumulado do exercício.

A documentação referente ao último quadrimestre do exercício em exame poderá ser entregue juntamente com a prestação de contas anual, no prazo indicado nas Instruções.

b) Documentos previstos nas Instruções (devem ser inseridos no processo eletrônico de Acompanhamento da Execução Orçamentária e Financeira – Contas do Governador pela Procuradoria Geral do Estado, com interveniência da Secretaria da Fazenda, até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao quadrimestre encerrado):

I - demonstrativo mensal de pagamentos, acumulado até o quadrimestre, do total de pagamentos de precatórios, separados em alimentar e não alimentar, da administração direta e indireta;

II - demonstrativo mensal de pagamentos, acumulado até o quadrimestre, do total de pagamentos de Obrigações de Pequeno Valor, separados em alimentar e não alimentar, da administração direta e indireta; e

III - demonstrativo mensal de pagamentos, acumulado até o quadrimestre, do total de pagamentos de precatórios e obrigações de pequeno valor, separados em alimentar e não alimentar, da administração direta e indireta.

De forma complementar, podem ser realizados levantamentos específicos para a relatoria do exercício, tratados em item próprio do relatório.

Os relatórios de acompanhamento quadrimestrais buscam então relatar os achados resultantes da análise da documentação elencada acima, sendo compostos principalmente por:

### **I. Execução Orçamentária (Receitas e Despesas)**

Neste item, são acompanhadas as receitas e despesas do Estado até o quadrimestre em exame. São elaborados comparativos do exercício em análise com o mesmo período de exercícios anteriores, em planilhas da Administração Direta, Administração Indireta e Consolidado (em alguns casos), cujos resultados são transpostos para gráficos. A partir de então é calculado o percentual de participação de cada item no total geral (AV% - Análise Vertical), e, em alguns casos, é calculada a variação horizontal (AH% - Análise Horizontal).

A intenção desses comparativos é evidenciar as variações, tanto na Análise Vertical quanto na Análise Horizontal. Assim, é possível verificar se a participação de determinado item em relação ao total mudou em relação aos exercícios anteriores, e se um item comparado diretamente com o exercício anterior apresenta variações significativas.

No que tange à análise da Receita, esta parte do relatório é particularmente importante nos momentos em que há relevante incremento ou queda na Receita

Tributária do Estado, pois as análises são realizadas também, por tributos de sua competência. Além disso, importante destacar a análise comparativa entre montantes previstos de arrecadação e montantes efetivamente arrecadados, como fatores indicativos de qualidade da previsão orçamentária, além da adequação dos níveis de renúncia de receitas e adequabilidade às demais leis orçamentárias.

Outra contribuição refere-se à análise dos montantes de operações de crédito, externas e internas, contratados em cada período, quando do detalhamento da receita de capital.

Durante a análise da despesa, é possível acompanhar os gastos do Estado por diversos aspectos e níveis de abertura, como gastos correntes e de capital, por secretaria, por programa, por elemento, entre outros.

## **II. Dívida Consolidada**

Com base no demonstrativo “Posição da Dívida Consolidada do Estado por Títulos e Contratos”, enviado pelo Estado na prestação de contas quadrimestral, a DCG analisa a composição e a evolução da dívida interna e externa do Estado.

Lembramos, por oportuno, que os valores da dívida neste item diferem daqueles apresentados nos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que são elaborados sob critérios diferentes.

## **III. Precatórios, Pagamentos de Pequeno Valor e Recursos de Depósitos Judiciais**

### **III.1 Precatórios e Pagamentos de Pequeno Valor**

Neste item, é efetuado o acompanhamento dos valores repassados ao Poder Judiciário, calculados conforme a EC 62/2009.

Ressalta-se que, com a EC 62 de 09/12/2009 foi instituído o Regime Especial de pagamento de precatórios judiciais e, desde então, o Poder Executivo repassa recursos ao Tribunal de Justiça nos moldes previstos no artigo 97 do ADCT (incluído pela EC 62/09). Em março/2013 o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou inconstitucional o art. 97 e, até março/2015 ainda estavam pendentes as modulações dos efeitos a serem realizadas por decisão do STF. Ou seja, até março/2015, o Poder Executivo continuou repassando recursos ao TJ nos moldes do art. 97 do ADCT, com o percentual de 1,5% da Receita Corrente Líquida, na forma regulamentada pelo Decreto Estadual nº 55.300/2009.

Em 25/03/2015, o plenário do STF concluiu a modulação, nos seguintes termos:

1. Modulação de efeitos que dê sobrevida ao regime especial de pagamento de precatórios, instituído pela Emenda Constitucional nº 62/2009, por 5 (cinco) exercícios financeiros a contar de 01/01/ 2016.

2. Conferir eficácia prospectiva à declaração de inconstitucionalidade dos seguintes aspectos da ADI, fixando como marco inicial a data de conclusão do julgamento da presente questão de ordem (**25.03.2015**) e mantendo-se válidos os precatórios expedidos ou pagos até esta data, com aplicação de índices de correção monetária da forma que define.

3. Durante o período fixado no item 1 acima, ficam mantidas (i) a **vinculação de percentuais mínimos** da receita corrente líquida ao pagamento dos precatórios (art. 97, § 10, do ADCT) e (ii) as **sanções** para o caso de não liberação tempestiva dos recursos destinados ao pagamento de precatórios (art. 97, §10, do ADCT).

4. Atribuição de competência ao Conselho Nacional de Justiça para que monitore e supervisione o pagamento dos precatórios pelos entes públicos na forma da presente decisão.

Após a conclusão do julgamento das ADIS 4.357 e 4.425 em 25/03/2015, os recursos vinham sendo transferidos 50% para pagamentos em ordem cronológica e 50% em ordem única e crescente de valor. Após o Decreto Estadual nº 60.976 de 11/12/2014, os valores passaram a ser transferidos 100% para o pagamento dos precatórios por ordem cronológica (Ofício GPG-72/2015 da Procuradoria Geral do Estado). Posteriormente, o Decreto nº 62.350, de 26 de dezembro de 2016, destinou 50% dos recursos para acordos diretos com os credores.

A Emenda Constitucional nº 99, de 14 de dezembro de 2017, alterou o art.101 do ADCT, conforme segue:

Art. 1º O art. 101 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 101. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios que, em 25 de março de 2015, se encontravam em mora no pagamento de seus precatórios quitarão, até 31 de dezembro de 2024, seus débitos vencidos e os que vencerão dentro desse período, atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial (IPCA-E), ou por outro índice que venha a substituí-lo, depositando mensalmente em conta especial do Tribunal de Justiça local, sob única e exclusiva administração deste, 1/12 (um doze avos) do valor calculado percentualmente sobre suas receitas correntes líquidas apuradas no segundo mês anterior ao mês de pagamento, em percentual suficiente para a quitação de seus débitos e, ainda que variável, nunca inferior, em cada exercício, ao percentual praticado na data da entrada em vigor do regime especial a que se refere este artigo, em conformidade com plano de pagamento a ser anualmente apresentado ao Tribunal de Justiça local.

Assim, o prazo máximo anterior, que seria 2020, foi alongado até 31/12/2024.

### **III.2 Utilização de recursos de depósitos judiciais**

A DCG acompanha também, a utilização de recursos decorrentes de Depósitos Judiciais que são transferidos para o Tesouro Estadual e destinados ao pagamento de precatórios. Trata-se de valores depositados em juízo pelos contribuintes, mas que a legislação permite sua utilização para o pagamento de precatórios enquanto não ocorre a decisão judicial final. A legislação prevê ainda a existência de um fundo de reserva para recomposição de valores em caso de perda da ação pelo Estado.

É necessário analisar e relatar também se tais recursos de Depósitos Judiciais foram aplicados em outros gastos que não somente em precatórios, além da natureza dos precatórios. Os recursos que entraram nos cofres públicos sob esta modalidade, possuem a seguinte autorização para utilização:

a) Lei Federal nº 10.482 de 03/07/2002 (revogada pela Lei 11.429/2006): exclusivamente no pagamento de precatórios judiciais relativos a créditos de natureza alimentar;

b) Lei Federal nº 11.429 de 26/12/2006 (revogada pela Lei Complementar 151/2015): pagamento de precatórios judiciais de qualquer natureza, dívida fundada do Estado, ou despesas de capital. Esta última somente se houver previsão na LOA de dotações suficientes para quitar as anteriores;

c) Lei Estadual nº 12.787 de 27/12/2007: pagamento de despesas com investimentos e informatização do Tribunal de Justiça e do Ministério Público, pagamento de precatórios e obrigações de pequeno valor, segurança pública, sistema penitenciário, reforma e construção de fóruns, estradas vicinais, obras de infraestrutura urbana, de saneamento básico e auxílio a hospitais;

d) Lei Complementar Federal nº 151 de 05/08/2015: pagamento de precatórios de qualquer natureza, dívida fundada (desde que não remanesçam precatórios), despesas de capital e fundos de previdência (desde que não remanesçam precatórios nem dívida fundada); podendo também ser utilizado até 10% do valor para constituição de Fundo Garantidor de PPPs.

O Departamento de Finanças do Estado emitiu a Nota Técnica DFE-G nº 00001 em 26 de abril 2019 (ANEXO XII – NOTA TÉCNICA DFE-G Nº00001 - Memorando nº 00005/CAF/CGE), conforme parte transcrita abaixo, para esclarecer a alteração do processo de contabilização de depósitos judiciais:

#### **“NOTA TÉCNICA DFE-G Nº00001**

1. A presente Nota Técnica visa esclarecer a alteração no processo de contabilização dos depósitos judiciais e administrativos a partir de outubro de 2015.

2. Considerado (i) a dificuldade operacional na manutenção de 05 (cinco) diferentes Unidades Gestoras (UGs 200051, 200053, 200054,

200055, 200056) para o registro das movimentações dos depósitos judiciais, haja vista as particularidades de cada legislação que regula a utilização dos depósitos judiciais (Lei Federal 10.482/02, Lei Federal 11.429/06, Lei Estadual 12.787/07, Lei Complementar 151/15 e Emenda Constitucional 94/16) e (ii) que o Banco do Brasil descontinuou, a partir de 1º outubro de 2015, o fornecimento de relatórios mensais das movimentações de depósitos judiciais segregados por lei e passou a adotar as regras de repasses e devoluções de acordo com a última legislação publicada, e visando a simplificação da conciliação dos saldos dos fundos de reserva, efetuamos, com data de 31/12/2018, os seguintes procedimentos:

- a) Estorno de todos os lançamentos contábeis entre outubro de 2015 e dezembro/2018, exceto aqueles referentes a valores que transitaram pela Conta Única, de todas as UGs acima mencionadas;
- b) Relançamento de todos os valores, concentrando a baixa de devoluções (levantamentos a favor e contra o Estado entre 01/10/2015 e 22/06/2016) na UG 200051, até o esgotamento do estoque e do Fundo de Reserva (Método PEPS – primeiro que entre, primeiro que sai). Zerados os valores dessa UG, as baixas foram direcionadas para a UG 200053, cujos saldos esgotaram-se em 29/08/2017. Entre 29/08/2017 e 21/09/2018 as baixas ocorreram na UG 200054. Dessa forma das 05 (cinco) UGs ativas, com a mudança na forma de contabilização, a partir de outubro/2018 restaram apenas 02 (duas ativas);
- c) Redistribuição e relançamento do Ajuste Monetário mensal da base, utilizando-se como premissa o novo valor da base de cada UG;
- d) Redistribuição e relançamento dos Rendimentos Financeiros mensais do Fundo de Reserva, utilizando-se como premissa o novo valor do Fundo de cada UG;
- e) Transferência de valores referentes a recomposições efetuadas entre 01/10/2015 e 31/12/2018 das UGs 200055 e 200056 para as UG 200051, 200053 e 200054, uma vez que as recomposições foram concentradas nas UG 200055 (entre 01/10/2015 e 13/03/2018) e 200056 (a partir de 14/03/2018)."

#### **IV. Ensino**

Em relação ao ensino, o relatório de acompanhamento apresenta um resumo da análise da aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino público, realizada, de forma detalhada, no processo eletrônico Acessório 2.

## **V. Saúde**

Em relação à saúde, o relatório de acompanhamento apresenta um resumo da análise da aplicação de recursos nas ações e serviços públicos de saúde, realizada, de forma detalhada, no processo eletrônico Acessório 4.

## **VI. Outros Assuntos**

Neste item de outros assuntos são incluídos demais temas relevantes que foram objeto de análise da DCG, seja por seus critérios de seletividade, seja por solicitação do Conselheiro Relator.

## **VII. Síntese do Apurado**

Quadro síntese, no qual são apresentados os principais índices apurados.

### **II.3.2 Relatório da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – Acessório 3**

Para fins da análise da Gestão Fiscal serão observados os documentos juntados ao processo eletrônico referente à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os artigos das Instruções elencam a documentação a seguir, que deve ser enviada pelo Poder Executivo, nos prazos determinados:

- a) A cada bimestre encerrado (até o dia 15 do segundo mês subsequente ao encerramento de cada bimestre): Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e demonstrativos que o acompanham;
- b) A cada quadrimestre encerrado (até o dia 15 do segundo mês subsequente ao encerramento do quadrimestre): Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e os demonstrativos que o acompanham;
- c) Anualmente, até 15 de abril:
  - I - demonstrativo das metas bimestrais de arrecadação, em cumprimento ao previsto no art. 58 da Lei Complementar nº 101/2000, contemplando, ainda, os resultados alcançados pelas medidas adotadas na forma do art. 13 da mesma Lei; e
  - II - demonstrativo da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso nos termos do artigo 8º da Lei Complementar nº 101/2000.

Além disso, o Poder Executivo deverá encaminhar, por meio de mídia eletrônica assinada com certificado digital, até o dia 15 (quinze) de abril do 2º ano de mandato, cópia do Plano Plurianual e, durante sua vigência, as alterações efetuadas.

O acompanhamento do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) inclui análise dos indicadores nela estabelecidas, dentre os quais se destacam os

da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal, com o objetivo de verificar-se o equilíbrio das contas e consequente responsabilidade fiscal da gestão. O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) representam os principais instrumentos para evidência destas informações.

Diversos aspectos e fatos registrados pela Contabilidade podem respaldar esses aspectos, sendo tal conferência também atribuição da DCG.

A DCG realiza, dessa forma, o acompanhamento da gestão fiscal do Estado de São Paulo mediante utilização dos documentos e relatórios encaminhados, além das informações extraídas dos sistemas SIAFEM/SIGEO.

As conclusões são então sintetizadas no processo Acessório 3 – Lei de Responsabilidade Fiscal, com análises bimestrais do RREO e análises quadrimestrais do RGF, além da consolidação anual, composto essencialmente por:

## **I. Entrega da documentação**

A DCG verifica se a documentação juntada pelo Poder Executivo atende ao previsto nas Instruções, conforme segue:

### **Bimestral (1º ao 6º bimestres):**

- a) Balanço Orçamentário;
- b) Demonstrativo da execução das receitas, por categoria econômica e fonte;
- c) Demonstrativo da execução das despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa;
- d) Demonstrativo da Execução das Despesas por Função e Subfunção;
- e) Demonstrativo da Receita Corrente Líquida;
- f) Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos;
- g) Demonstrativo do Resultado Nominal;
- h) Demonstrativo do Resultado Primário;
- i) Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão;
- j) Demonstrativo das Parcerias Público-privadas;
- k) Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de:

- l) Demonstrativo de atendimento à não realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta (art. 167, III da CF);

- m) Demonstrativo das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;
- n) Demonstrativo da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

#### **Quadrimestral (1º ao 3º quadrimestres):**

Demonstrativo comparativo dos Limites de que trata a LRF:

- a) Demonstrativo da Despesa total com Pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
- b) Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida;
- c) Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores;
- d) Demonstrativo das Operações de Crédito.

Se ultrapassado qualquer dos limites, deverá haver indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar.

O demonstrativo referente ao último quadrimestre conterá também:

- e) Demonstração do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
- f) Demonstração do montante da inscrição em Restos a Pagar, das despesas liquidadas; das despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa; das despesas não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- g) Demonstração do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38 da LRF, referente às operações de crédito por antecipação de receita orçamentária, se houver.

O Relatório de Gestão Fiscal deve conter assinatura do titular de cada Poder ou órgão, das autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo sistema de controle interno.

Quando for o caso, serão apresentadas justificativas para a limitação de empenho, se tiver ocorrido, bem como as justificativas para a frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

## **II. Consistência dos Relatórios**

Neste título, a DCG realiza análise de consistência das informações apresentadas, comparativamente às informações disponibilizadas no SIAFEM/SIGEO.

O art. 50 da LRF deixa a cargo do órgão central de contabilidade da União a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas e dita algumas normas a serem seguidas pela escrituração das contas públicas, a saber:

- a) A disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;
- b) A despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;
- c) As demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;
- d) As receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;
- e) As operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;
- f) A demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos;
- g) No caso das demonstrações conjuntas devem ser excluídas as operações intragovernamentais.

### **III. Análise dos Relatórios e Demonstrativos**

#### **III.1 Execução Orçamentária**

Sob este título são realizadas análises da receita, da despesa e do resultado da execução, com comparativos entre o planejado e o que está sendo executado, considerando ainda as previsões atualizadas.

Tanto receitas quanto despesas são analisadas por categoria econômica e por fonte de recursos.

Neste tópico também será apresentada análise circunstanciada da Receita Corrente Líquida (RCL), atendendo às determinações e regulamentações emanadas da SDG e também em observância ao Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) da Secretaria do Tesouro Nacional.

#### **III.2 Regime próprio de previdência**

Análise das previsões e execuções de receitas, despesas e respectivo resultado previdenciário, do bimestre em análise, comparando-se ainda com as disponibilidades e obrigações financeiras.

### **III.3 Das metas de resultado fiscal**

Sob este título são analisadas as metas que foram estabelecidas pelo Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias do Exercício (LDO), representadas pelo resultado primário e resultado nominal.

O objetivo é verificar o atingimento dos resultados em relação às metas, até o bimestre em análise.

Referido acompanhamento é essencial e segue diretriz do art. 59, §1º, inciso I da LRF, de que os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos quando verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais. Além disso, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

### **III.4 Dos restos a pagar e da disponibilidade de caixa**

A análise aqui objetiva comparar as disponibilidades de caixa às obrigações financeiras correspondentes aos Restos a Pagar, na data de encerramento do bimestre em análise, apurando-se suficiências ou insuficiências de caixa. Este é importante indicador da análise de responsabilidade fiscal.

### **III.5 Das despesas com pessoal**

O acompanhamento do limite do gasto com pessoal é realizado neste tópico, a cada quadrimestre. Os artigos 19 e 20 da LRF fornecem as diretrizes para apuração deste cálculo.

A DCG verifica os relatórios enviados pela Contadoria Geral do Estado, analisando o gasto total com pessoal informado e a Receita Corrente Líquida apurada.

A análise inclui, por diversas vezes, a inclusão ou exclusão de gastos ou de valores na RCL, da forma justificada no relatório, por exemplo:

- Despesas com indenizações por demissões e incentivos à demissão voluntária, decorrentes de decisão judicial de exercícios anteriores;
- Pagamento de inativos com recursos vinculados;
- Compensação previdenciária;
- Reembolso, pelos municípios, do pagamento de professores estaduais que prestam serviços nas escolas estaduais municipalizadas;
- Contribuição ao FUNDEB.

Os cálculos realizados têm o objetivo de acompanhar os limites impostos ao Poder Executivo pela Lei de Responsabilidade Fiscal, tabulados a seguir:

| <b>Limites do Poder Executivo</b>                    | <b>Percentual</b> |
|------------------------------------------------------|-------------------|
| Limite de Alerta (inciso II do §1º do art.59 da LRF) | 44,10%            |
| Limite Prudencial (Parágrafo Único, art.22 da LRF)   | 46,55%            |
| Limite Máximo (incisos I, II e III, art.20 da LRF)   | 49,00%            |

O acompanhamento dos referidos limites é essencial, afinal, cabe aos Tribunais de Contas a emissão de alerta (art. 59, §1º, inciso II da LRF) quando o montante da despesa total com pessoal ultrapassar 90% do limite permitido de 49% da RCL, bem como fiscalizar as vedações no caso da despesa exceder a 95% do limite (art. 22, parágrafo único da LRF).

A emissão de alertas deve observar ainda as determinações e prazos disciplinados pelo Ato GP nº 05 de 10/04/2019<sup>1</sup>.

### **III.6 Do endividamento**

O endividamento do Governo Estadual é apurado no Relatório de Gestão Fiscal, quadrimestralmente, e busca verificar a trajetória das obrigações em relação à Receita Corrente Líquida.

A análise sob este aspecto leva em consideração os itens componentes da dívida (Dívida Consolidada Líquida, Dívida Mobiliária, Concessão de Garantia e Operações de Crédito) e sua relação percentual com a Receita Corrente Líquida, conforme diretrizes do Senado Federal, através das Resoluções nº 40/2001 e nº 43/2001.

#### **a) Dívida Consolidada Líquida**

Em especial a Dívida Consolidada Líquida é regulada pela Resolução nº 40 do Senado Federal. O limite deste montante, para os Estados, é de duas vezes a Receita Corrente Líquida apurada.

São conceitos importantes:

- **Dívida pública consolidada:** montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, **inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município**, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem

<sup>1</sup> Publicado no DOE de 12/04/2019, fl. 24.

sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento;

- **Dívida pública mobiliária:** dívida pública representada por títulos emitidos pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios; e

- **Dívida consolidada líquida:** dívida pública consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros. A dívida consolidada não inclui as obrigações existentes entre as administrações diretas dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios e seus respectivos fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ou entre estes.

- **Receita Corrente Líquida** é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos, nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional e a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição Federal. Considera-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos 11 (onze) meses anteriores, excluídas as duplicidades.

#### **b) Limites para realização de operações de crédito**

O limite para realização de operações de crédito está definido no art. 6º a 16 da Resolução nº 43 de 21/12/2001 do Senado Federal e tem relação direta com o cumprimento do limite a que se refere o inciso II do art. 167 da Constituição Federal, a ser comprovado mediante apuração das operações de crédito e das despesas de capital.

A verificação deve abranger o exercício anterior e o exercício corrente, sendo:

I - no exercício anterior, as receitas de operações de crédito nele realizadas e as despesas de capital nele executadas; e

II - no exercício corrente, as receitas de operação de crédito e as despesas de capital constantes da lei orçamentária.

Os limites para as operações de crédito interno e externo são de:

I - o montante global das operações realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 16% da receita corrente líquida;

II - o comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar, não poderá exceder a 11,5% da receita corrente líquida;

### **c) Limites para concessão de garantias**

O limite para concessão de garantias está regulamentado nos artigos 09 e 10, e 17 e 18 da Resolução nº 43 do Senado Federal, atualizada pela Resolução nº 03 de 02/04/2002, que define:

I - O saldo global das garantias concedidas não poderá exceder a 22% da receita corrente líquida. O limite poderá ser elevado para 32% da receita corrente líquida, desde que, cumulativamente, quando aplicável, o garantidor:

- a) não tenha sido chamado a honrar, nos últimos 24 meses, a contar do mês da análise, quaisquer garantias anteriormente prestadas;
- b) esteja cumprindo o limite da dívida consolidada líquida, definido na Resolução nº 40/2001;
- c) esteja cumprindo os limites de despesa com pessoal previstos na Lei Complementar nº 101, de 2000;
- d) esteja cumprindo o Programa de Ajuste Fiscal acordado com a União, nos termos da Lei nº 9.496, de 1997.

II - O saldo devedor das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária não poderá exceder, no exercício em que estiver sendo apurado, a 7% da receita corrente líquida;

O acompanhamento dos três limites apontados acima são essenciais na análise da gestão fiscal. O art. 59 da LRF imputa aos Tribunais de Contas responsabilidade para alertar os Poderes e órgãos quando os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontrarem acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites.

## **III.7 Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas (PPPs)**

O Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas compõe, bimestralmente, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária. O objetivo é demonstrar os impactos das contratações das PPPs dentre as contas patrimoniais do Governo Estadual, assim como os atos potenciais. O demonstrativo apresenta também o montante da despesa liquidada do exercício anterior e do atual, para cada PPP, comparativamente à despesa prevista, além das projeções para os próximos 10 anos.

A análise da DCG neste aspecto leva em consideração os contratos firmados pelo ente federado e pelas empresas não dependentes, o prazo de contratação, o valor do contrato e os valores dispendidos no exercício, além dos aportes previstos.

Conforme a Lei nº 11.079, de 10/02/2004, as despesas de caráter continuado derivadas do conjunto das parcerias contratadas pelo Estado não poderão

exceder o limite de 5% da RCL – Receita Corrente Líquida. (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012).

### **II.3.3 Relatório da Aplicação no Ensino – Acessório 2**

Para fins da análise da aplicação no Ensino, os documentos juntados no processo eletrônico serão objeto de análise pela DCG.

As Instruções elencam a documentação a seguir, que deve ser enviada pelo Poder Executivo, até o dia 15 do segundo mês subsequente ao quadrimestre encerrado:

- I - demonstrativo das receitas auferidas até o quadrimestre;
- II - quadro demonstrativo das receitas alocadas ao FUNDEB até o quadrimestre, informando, também, os valores totais apropriados e efetivamente depositados, bem como eventuais depósitos referentes ao exercício anterior, de forma individualizada;
- III - quadro demonstrativo dos demais recursos para aplicação direta no ensino;
- IV - quadro demonstrativo das despesas realizadas com recursos do Tesouro na educação básica, distinguindo as modalidades de educação: ensino infantil, ensino fundamental, ensino médio, e educação de jovens e adultos (EJA), além daquelas alocadas por rateio;
- V - quadro demonstrativo das despesas da Educação desconsideradas para efeito de atendimento ao art. 255 da Constituição Estadual;
- VI - publicação a que alude o art. 256 da Constituição Estadual, acompanhada de quadros demonstrativos da aplicação dos recursos mencionados no dispositivo legal citado;
- VII - resumo das receitas e das despesas realizadas com recursos do FUNDEB para pagamento de professores, bem assim daquelas custeadas com o percentual remanescente, devidamente vistado pelo Conselho criado para o acompanhamento e o controle social sobre a distribuição, a transferência e a aplicação dos recursos do Fundo;
- VIII - pareceres do Conselho a que se refere o inciso anterior, sobre o acompanhamento e o controle social da distribuição, transferência e aplicação dos recursos do FUNDEB; e
- IX - extratos da conta corrente bancária dos restos a pagar do ensino, incluindo aplicações financeiras, acompanhados de demonstrativo detalhado dos pagamentos efetuados.

Em atendimento ao artigo 256 da Constituição Estadual, o governo publica e envia o relatório “Demonstrativo de Aplicação de Recursos na Educação”, no qual

estão consignados os totais de receitas, transferências federais e outras receitas decorrentes de impostos, bem como as despesas liquidadas na função Educação, indicando, também, as exclusões efetuadas e o percentual aplicado.

A DCG realiza o acompanhamento da execução orçamentária e financeira do gasto com educação, quadrimestralmente, mediante utilização da documentação enviada e de relatórios extraídos dos sistemas SIAFEM/SIGEO. Suas conclusões são então sintetizadas no processo Acessório 2 – Aplicação no Ensino, composto essencialmente por:

## **I. Receitas Auferidas**

### **I.1 Base de cálculo para apuração do gasto mínimo no Ensino:**

Neste item apuram-se todas as receitas (impostos, transferências federais e outras), que constituem a base de cálculo para verificação do índice constitucional de aplicação no ensino.

A Constituição Federal determina a aplicação mínima de 25% da receita em educação. A Carta Magna Paulista, porém, em seu artigo 255, majorou o referido percentual e, para o Estado de São Paulo, o gasto mínimo com manutenção e desenvolvimento do ensino público é de, 30% (trinta por cento) da receita resultante de impostos, incluindo recursos provenientes de transferências, conforme será detalhado a seguir.

Entre as receitas de impostos estaduais relacionam-se o de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD). Destes, deduz-se as parcelas repassadas aos Municípios, nos termos do §1º do artigo 212 da Constituição Federal.

Quanto às Transferências Federais, incluem as participações no Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, na cota parte do Imposto sobre Operações Financeiras - IOF, no Fundo de Participação dos Estados - FPE, assim como na Cota Parte do IPI-Exportação e, ainda, as transferências financeiras previstas na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), que trata do ICMS-Desoneração.

No que se refere às outras receitas encontram-se as multas e juros de mora provenientes de impostos, as receitas da dívida ativa de impostos, bem como os acréscimos financeiros incidentes sobre os recebimentos de valores não inscritos na dívida ativa.

### **I.2 Retenções para o FUNDEB**

Criado a partir da Medida Provisória 339 de 28/12/2006, convertida na Lei 11.494/2007, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de

Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, instituiu os seguintes percentuais de retenções das Receitas do Estado:

- do Fundo de Participação dos Estados (FPE), do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), do Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações (IPI-exp) e da receita decorrente da Desoneração das Exportações (LC 87/96) deverão ser retidos os percentuais de 16,66% em 2007, 18,33% em 2008 e 20% a partir de 2009;
- do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD) e do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), serão retidos os percentuais de 6,66% em 2007, 13,33% em 2008 e 20% a partir de 2009.

Calculados os percentuais sobre a receita auferida no período, a Diretoria de Contas do Governador fará a comparação e conferência com os valores efetivamente retidos e o que foi efetivamente depositado ao FUNDEB, conforme análise crítica da informação fornecida pelo SIAFEM/SIGEO.

### **I.3 Recursos para aplicação direta**

Os valores a serem aplicados em manutenção e desenvolvimento do ensino, diretamente pelo Estado, deverão representar, no mínimo, o valor da base de cálculo (30% pela Constituição Estadual; 25% pela Constituição Federal) deduzido das retenções obrigatórias ao FUNDEB, cujas despesas permitidas também são reguladas pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB):

|                                 |                                                   |     |                                         |
|---------------------------------|---------------------------------------------------|-----|-----------------------------------------|
| Recursos para aplicação direta= | 30% e 25% da Receita de impostos e transferências | (-) | 20% retido sobre receitas para o FUNDEB |
|---------------------------------|---------------------------------------------------|-----|-----------------------------------------|

## **II. Aplicação dos Recursos**

### **II.1 Análise das Despesas Realizadas**

Na verificação do cumprimento do artigo 255 da Constituição Estadual são consideradas as despesas liquidadas da Função Educação, suportadas com recursos das fontes Tesouro Geral e Tesouro FUNDEB, mediante utilização do sistema SIGEO.

A DCG realiza análises dos valores aplicados no ensino em suas diversas modalidades de ensino básico e ensino superior, já apontando as exclusões devidamente apuradas no item II.2 a seguir.

No cálculo das aplicações são considerados inclusive os valores retidos a título de FUNDEB. Ao final da análise é apurado então, o percentual da receita de impostos e transferências que efetivamente foi aplicado na manutenção e desenvolvimento do ensino público pelo governo estadual.

## **II.2 Exclusões: Valores deduzidos para fins de apuração do percentual de aplicação**

Existem despesas que devem ser desconsideradas do cálculo do gasto mínimo com educação, por exemplo:

- Restos a pagar cancelados;
- Subsídio de transportes (Metrô, CPTM, e ônibus intermunicipal);
- Despesas com salários de professores e de servidores da educação que prestam serviços em escolas que foram municipalizadas, e que os municípios realizam reembolso aos cofres estaduais;
- Despesas com restaurantes universitários, assumidas com recursos do Tesouro;
- PASEP;
- Repasses à FDE;
- Auxílio Funeral;
- Complementação de aposentadorias e pensões;
- Despesas de exercícios anteriores;
- Parcelamento de débitos;
- Taxa de administração da SPPREV;

## **II.3 Outras Exclusões: Valores pendentes de esclarecimento**

Este espaço destina-se às análises e situações de gastos sob avaliação e que contém determinadas recomendações e/ou ressalvas a serem observadas.

## **II. 4 Restos a Pagar do Ensino**

Neste ponto será realizada análise dos Restos a Pagar pertinentes a aplicações no ensino e sua evolução durante o exercício: pagamentos, cancelamentos e saldo remanescente.

No relatório pertinente ao último quadrimestre deve ser realizada ainda análise do montante inscrito referente ao exercício encerrado.

## **III. Aplicações do FUNDEB**

Neste item são analisadas as aplicações dos recursos de retorno do FUNDEB. O valor de retorno é extraído do SIAFEM/SIGEO, considerando ainda os juros de depósitos bancários referentes a este recurso financeiro.

O referido valor é confrontado com as despesas liquidadas, executadas com recursos do FUNDEB. O objetivo é confirmar que todo o recurso foi devidamente aplicado, na forma definida pela lei, na educação básica.

Além disso, verifica-se a adequação da aplicação mínima de 60% dos recursos do FUNDEB com a remuneração dos profissionais do magistério em efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental público.

#### **IV. Despesas realizadas com pessoal ativo e inativo**

O objetivo é analisar os recursos destinados a despesas com pessoal ativo e inativo da educação, inclusive recursos do FUNDEB, pessoal do ensino básico e do ensino superior, excluídos os ressarcimentos de professores de escolas municipalizadas.

Além disso, faz-se estudo comparativo dos recursos aplicados na educação, detalhando o total das despesas realizadas no ensino e os gastos com pessoal ativo e inativo.

#### **V. Considerações Finais**

Busca-se aqui realizar uma síntese do que foi apurado e relatado em todo o relatório.

### **II.3.4 Relatório da Aplicação nas ações e serviços públicos de Saúde - Acessório 4**

Neste item são apresentadas as análises quanto à aplicação do Estado em ações e serviços públicos de saúde.

Os documentos previstos nas Instruções devem ser inseridos no processo eletrônico Acessório 4 – Aplicação na Saúde – Contas do Governador pelo Poder Executivo, por meio da Secretaria da Fazenda, até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao quadrimestre encerrado:

- I - demonstrativo quadrimestral do valor aplicado nas ações e serviços de saúde, destacando as receitas vinculadas nos termos do inciso II, § 2º, do art. 198 da Constituição Federal, e as despesas realizadas segundo sua natureza, individualizadas por fonte de recursos;
- II - cópias das atas das audiências públicas realizadas na Assembleia Legislativa para apreciação dos relatórios financeiros e operacionais da saúde; e
- III - extratos da conta corrente bancária dos restos a pagar da saúde - incluindo aplicações financeiras, acompanhados de demonstrativo detalhado dos pagamentos efetuados.

Os demais documentos previstos nas Instruções devem ser inseridos no processo eletrônico Acessório 4 – Aplicação na Saúde – Contas do Governador pelo Poder Executivo, por meio da Secretaria da Fazenda, no prazo determinado:

**Documentos exigidos até 30 de abril do exercício seguinte:**

- a) resumo das despesas realizadas com o pagamento de pessoal da área da saúde, devidamente vistado pelos membros do Conselho Estadual de Saúde - CES;
- b) protocolo de entrega gerado pelo Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos de Saúde - SIOPS, atestando o envio do relatório ao Ministério da Saúde, bem como a carta dirigida ao Conselho Estadual de Saúde devidamente vistada pelos seus membros.

**Documentos exigidos até 15 de agosto do primeiro ano do mandato do governador eleito:**

- a) Plano Estadual de Saúde e as respectivas Programações Anuais e Relatórios de Gestão previstos no art. 36 da Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012;

A Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, regulamentou o §3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabeleceu os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revogou dispositivos das Leis nos 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e deu outras providências.

Em seu art.6º, manteve o percentual de 12% sobre as receitas, e veio acrescentar à base de cálculo, em seu art. 8º, qualquer compensação financeira proveniente de impostos e transferências constitucionais previstos no §2º do art. 198 da Constituição Federal. Desta forma, os recursos de transferências da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) passaram a integrar as receitas que compõem a base de cálculo para fins da aplicação do mínimo em saúde.

Assim, a base de cálculo para apuração do mínimo a ser aplicado em saúde inclui: impostos arrecadados mais as transferências efetuadas pela União (FPE, IPI e IRRF), incluindo qualquer compensação financeira proveniente de impostos e transferências constitucionais.

Por sua vez, as despesas que podem compor o mínimo de 12% de aplicação em saúde são aquelas destinadas às ações e serviços públicos de saúde de acesso universal, igualitário e gratuito, além de estar em conformidade com objetivos e metas explicitados no Plano Estadual de Saúde do Governo do Estado de São Paulo.

Para verificação do percentual apresentado pelo Governo do Estado, a Diretoria de Contas do Governador vale-se de consulta realizada nos Sistemas SIAFEM/ SIGEO, elaborando um quadro com os gastos na saúde.

Quanto aos recursos aplicados, cujo valor mínimo não pode ser inferior a 12% da mencionada base de cálculo, a DCG realiza análises quanto à afetação da despesa com saúde, compatibilidade com os objetivos e metas do Plano Estadual de Saúde do Governo, além da movimentação do fundo de saúde.

Dessa análise, as despesas identificadas como não afetas às ações e serviços públicos de saúde são objeto de glosa em relatório e não compõem o percentual apurado até o quadrimestre sob análise.

Também é realizada análise quanto aos Restos a Pagar pertinentes a aplicações na saúde e sua evolução durante o exercício: pagamentos, cancelamentos e saldo remanescente.

No relatório pertinente ao último quadrimestre deve ser realizada ainda análise do montante inscrito referente ao exercício encerrado.

## **II.4 Relatório anual das Contas do Governador**

Tendo por base os documentos relativos à prestação de contas entregue pelo Governo do Estado, além das análises efetuadas no decorrer do exercício, a DCG elabora o relatório anual de análise das Contas do Governador.

A DCG fará eventuais diligências e auditagens, procedendo ao exame e instrução competentes e elaborará o respectivo relatório no prazo de 10 dias corridos, a contar da data de entrada da prestação de contas nesta Corte. Em seguida, submeterá o processo ao DSF-I que dará andamento, via processo eletrônico, aos órgãos que deverão se pronunciar em prosseguimento, nos termos dos artigos 181 e 182 do Regimento Interno do TCESP.

- a) Documentos previstos nas Instruções (devem ser enviados pelo Poder Executivo, até o dia 30 de abril, relativamente ao exercício anterior):

I - relatórios gerenciais individualizados das áreas de atuação do Governo do Estado, em especial das Secretarias da Educação, Saúde, Segurança Pública, Habitação e Transportes, indicando a realização dos programas inerentes às suas atividades, demonstrando os números dessas realizações e as verbas despendidas para esse fim;

II - cópia do programa de trabalho e/ou eventuais alterações enviadas ao Ministério dos Transportes, devidamente publicado, nos termos dos parágrafos 7º e 8º, do art. 1º-A, da Lei Federal nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, com os acréscimos da Lei Federal nº 10.866, de 04 de maio de 2004, relativamente à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE;

III - demonstrativo indicando, por Poder e tipo de administração, o valor total da despesa com pessoal e a quantidade de servidores ativos e inativos, por regime de contratação;

IV - informações acerca do atingimento das metas ou compromissos relativos ao Programa de Reestruturação e de Ajuste Fiscal – Acordo da Dívida;

V - Com relação à Lei Federal nº 9496/1997, demonstrativos do balanço (pagamentos e estoque, ano a ano), demonstrativos do fluxo mensal de pagamentos (caixa e competência);

VI - informação da Procuradoria Geral do Estado acerca das medidas adotadas para incrementar o recebimento de créditos inscritos na dívida ativa;

VII - demonstrativo de disponibilidades de caixa, destacando as que se relacionam a recursos vinculados, conforme art. 50, inciso I, da Lei de Responsabilidade Fiscal;

VIII - relação das contas bancárias de titularidade do Poder Executivo Estadual, incluindo as contas com saldo zero ao final do exercício, segregada em administração direta e indireta, acompanhada de documento emitido pela instituição financeira, em 31 (trinta e um) de dezembro, comprobatório dos saldos bancários das contas do Estado, incluindo aplicações financeiras e sua composição contábil;

IX - relação de restos a pagar, do exercício e de exercícios anteriores, identificando os valores processados e os não processados, destacando separadamente:

- a) na área da saúde: os empenhados com recursos da fonte “Tesouro”;
- b) na área do ensino: 1 - empenhados com recursos da fonte “Tesouro”, separados por subfunção; 2 - empenhados com recursos do FUNDEB; e
- c) demais despesas, individualizadas por fontes de recursos.

X - certidão expedida pelo Conselho Regional de Contabilidade – CRC, comprovando a habilitação dos responsáveis pelos balanços e demonstrações contábeis;

XI - relação das ações negociadas (aquisição e venda), na qual conste empresa, tipo, quantidade, valor e as instituições envolvidas na operação;

XII - informações circunstanciadas do Conselho Diretor do Programa Estadual de Desestatização - CDPED e do Conselho Gestor de Parcerias Público-Privadas - CGPPP sobre as atividades desenvolvidas,

tanto as realizadas no exercício em exame quanto as de exercícios anteriores cujos processos estejam em andamento, exigência extensiva a eventuais Conselhos criados com o objetivo de dirigir programas de desestatização de atividades do Estado;

XIII - demonstrativo das Parcerias Público Privadas, contendo data da assinatura, prazo e valor do contrato, bem como o valor despendido no exercício e o acumulado em relação a cada contrato;

XIV - relatórios detalhados das atividades desenvolvidas no período e de desempenho dos contratos de Parcerias Público-Privadas, encaminhados semestralmente pelo Conselho Gestor do Programa de PPP à Assembleia Legislativa;

XV - atas das reuniões semestrais conjuntas entre Presidente do Conselho Gestor do Programa de PPP, Secretário de Economia e Planejamento e Comissões Legislativas, previstas no § 10 do art. 3º, da Lei nº 11.688, de 19 de maio de 2004, realizadas na Assembleia Legislativa para prestar esclarecimentos sobre as atividades do Conselho Gestor e apresentar resultados auferidos com as parcerias;

XVI - Demonstrações Contábeis exigíveis pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), por tipo de administração e consolidadas;

XVII - Cronograma de implantação de normas e procedimentos contábeis ainda não convergidos aos padrões estabelecidos pelo MCASP, conforme normas contábeis vigentes ao final de cada exercício;

XVIII - Demonstrativo das contribuições previdenciárias devidas no exercício, apresentando a base de cálculo e apuração das contribuições patronais por entidade da administração direta e indireta;

XIX - Relatórios de avaliação atuarial das reservas técnicas, dos ativos e passivos atuariais escriturados nas contas estaduais;

XX - Certidão contendo os nomes dos responsáveis pelo controle interno, com os respectivos períodos de atuação, afastamentos e substituições; além da declaração de ciência dos ditames desta Instrução, em especial quanto às disposições dos artigos relativos ao Controle Interno;

XXI - Relatório de avaliação, pelo sistema de controle interno, da Renúncia de Receitas, notadamente quanto aos aspectos de estimação, controle, mensuração e efetividade; e

XXII - Relatório de avaliação, pelo sistema de controle interno, quanto à situação patrimonial e financeira do sistema previdenciário do Estado.

O Conselheiro Relator poderá, a qualquer tempo, solicitar outros documentos ou demais elementos que julgar pertinentes à instrução do processo, sem prejuízo da realização de auditorias, quando necessárias.

b) Documentos previstos nas Instruções (devem ser inseridos no processo eletrônico de acompanhamento da Execução Orçamentária e Financeira, até o dia 30 de abril, relativamente ao exercício anterior):

I) Demonstrativo sintético da dívida total com precatórios em 31 de dezembro, discriminando valor total geral, valores disponíveis em contas dos tribunais e dívida efetiva;

II) Demonstrativo sintético do estoque de precatórios em 31 de dezembro, por exercício, discriminando os alimentares e os não alimentares, a quantidade de requisitórios e de credores, por entidade da administração direta e indireta.

Assim, diante da documentação e das análises realizadas por ocasião do encaminhamento do Balanço Geral, a Diretoria de Contas do Governador elabora relatório circunstanciado sobre as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado, abordando, principalmente, os aspectos correspondentes à documentação elencada pelas Instruções, além de outros tópicos como:

## **I. Planejamento Orçamentário**

Neste tópico são relatadas as avaliações realizadas sobre as peças orçamentárias, em especial nos aspectos de adequação à legislação vigente, inclusive quanto aos anexos de metas e riscos fiscais.

## **II. Demonstrações Contábeis**

Neste tópico verificam-se os aspectos formais das demonstrações contábeis, em atendimento às normas contábeis vigentes, emanadas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em especial o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Além disso, são verificadas a evolução em comparação ao exercício anterior e os detalhamentos e principais saldos apresentados nas Demonstrações Contábeis, conforme listadas em tópico próprio deste Manual.

São avaliados principalmente os aspectos da execução orçamentária da receita e da despesa, adoção de normas contábeis, evolução patrimonial, análise da dívida ativa, da dívida fundada interna e externa, empréstimos, entre outros aspectos.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) vem sendo editado em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao

Setor Público (NBC T SP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e buscam a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público – *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) – editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

O MCASP determina a elaboração das seguintes demonstrações, obrigatórias, de onde podem ser retiradas análises como as indicadas a seguir:

| <b>Demonstrações<br/>Contábeis aplicadas ao<br/>Setor Público (DCASP)</b> | <b>Análises</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|---------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ⇒ Balanço Orçamentário                                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Receitas e Despesas previstas em confronto com as realizadas;</li> <li>- Resultado (Superávit ou déficit) orçamentário;</li> <li>- Montante de Restos a pagar processados e não processados que foram liquidados, pagos ou cancelados no exercício;</li> <li>- Saldo de exercícios anteriores que podem justificar abertura de créditos adicionais no exercício corrente;</li> </ul>                                                                                                                                    |
| ⇒ Balanço Financeiro                                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Receitas e despesas orçamentárias;</li> <li>- Ingressos e dispêndios extraorçamentários;</li> <li>- Disponibilidades de caixa iniciais e finais do exercício em análise;</li> <li>- Saldo financeiro do exercício (que não se confunde com o resultado financeiro apurado pelo Balanço Patrimonial);</li> </ul>                                                                                                                                                                                                         |
| ⇒ Balanço Patrimonial                                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Situação Patrimonial da entidade: Ativos e passivos Circulantes e Não Circulantes;</li> <li>- Ativos e passivos financeiros (numerários e os que independem de autorização orçamentária/ legislativa para realização) e permanentes (dependem de autorização orçamentária/ legislativa para realização);</li> <li>- Contas de Compensação;</li> <li>- Resultado (Superávit/Déficit) Financeiro (diferença entre o ativo e o passivo financeiro);</li> <li>- Análises de liquidez, solvência e endividamento;</li> </ul> |
| ⇒ Demonstração das Variações Patrimoniais                                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária;</li> <li>- Resultado patrimonial do exercício (superávit ou déficit das variações patrimoniais);</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

|                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ⇒ Demonstração dos Fluxos de Caixa                | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Identifica os itens fontes de geração de entrada de caixa;</li> <li>- Identifica os itens responsáveis pelo consumo de caixa;</li> <li>- Fluxo de caixa do exercício e o quantum advém do Fluxo Operacional, Fluxo de Investimentos (recursos próprios) e do Fluxo de Financiamentos (recursos de terceiros);</li> <li>- Análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes;</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| ⇒ Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Complementa o Anexo de Metas Fiscais, integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) quanto à evolução do Patrimônio Líquido;</li> <li>- Obrigatória para as empresas estatais dependentes, constituídas sob a forma de sociedades anônimas. Facultativa para os demais órgãos e entes da Federação. O Estado de São Paulo elabora a DMPL após determinação do TCESP;</li> <li>- Demonstra a evolução do patrimônio líquido da entidade, detalhando transações de capital com acionistas, superávit/déficit patrimonial, destinação do resultado do exercício, entre outras mutações;</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| ⇒ Notas Explicativas                              | <p>As notas explicativas são partes essenciais das Demonstrações Contábeis. O MCASP fornece as diretrizes básicas para definição do conteúdo das notas explicativas para cada demonstração contábil. A informação evidenciada nas notas explicativas deve incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada;</li> <li>b) A fundamentação para o que é exposto (por exemplo, a informação sobre critérios de mensuração, inclusive os métodos e as incertezas quanto à mensuração, quando aplicáveis);</li> <li>c) Os detalhamentos dos montantes expostos nas demonstrações (por exemplo, a divisão do imobilizado em classes diferentes);</li> <li>d) Os itens que não satisfazem a definição de elemento ou os critérios de reconhecimento, mas são importantes para a devida compreensão das finanças e da capacidade de prestar serviços da entidade; e</li> <li>e) A informação que pode explicar as tendências subjacentes afetando os totais expostos.</li> </ul> |

|                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ⇒ Demonstrações Contábeis Consolidadas | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Situação agregada dos saldos patrimoniais e de resultado de uma entidade, excluídas as transações recíprocas;</li> <li>- Proporciona visão global do resultado da administração pública estadual, incluindo poderes Executivo, Legislativo e judiciário, administração direta, indireta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;</li> <li>- Os investimentos nas empresas estatais independentes são avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial.</li> </ul> |
|----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Fonte: MCASP

Este conjunto de Demonstrações Contábeis tem como objetivo fornecer aos usuários informações como apoio à tomada de decisão, à adequada prestação de contas, à transparência da gestão e à instrumentalização do controle social.

### III. Lei nº 9.496/97 – Acordo de Renegociação da Dívida

Procedem-se ao acompanhamento da evolução da dívida a partir dos valores históricos em 1996 até o exercício em análise, com **ênfase** nos pagamentos efetuados, amortizações, pagamentos de juros, atualizações monetárias, resíduos e eventuais renegociações.

### IV. Precatórios e Obrigações de Pequeno Valor

Neste item, é efetuado o acompanhamento dos valores repassados ao Poder Judiciário, calculados conforme determinações atualizadas da Constituição Federal e modulação do plenário do STF.

Com base em dados da Procuradoria Geral do Estado – PGE, são demonstrados os valores pagos no exercício, relativamente a precatórios (pagamentos efetuados pelo Poder Judiciário) e Obrigações de Pequeno Valor (pagamentos efetuados pelo Poder Executivo).

Além disso, são avaliados os recursos de depósitos judiciais e extrajudiciais que foram repassados à conta única do Tesouro Estadual, e respectivos fundos de reserva, conforme determinado pelas legislações pertinentes.

### V. Atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal

Os principais aspectos abordados no Acessório 3 – LRF são transcritos e analisados no Relatório Anual, incluindo o RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária, Relatório de Gestão Fiscal, despesas com pessoal e seus reflexos, transparência e renúncia de receitas.

Uma descrição mais detalhada dos aspectos analisados consta em II.3.2 – Relatório de Acompanhamento da gestão fiscal – Acessório 3 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

Quando da fiscalização das renúncias de receitas, o trabalho da DCG tem como principais diretrizes as sintetizadas a seguir:

**a) Competência e responsabilidade do Controle Externo:**

É competência e responsabilidade dos Tribunais de Contas fiscalizar a renúncia de receitas, conforme diversos mandamentos legais e regulamentares:

- a) artigos 70, 71 e 75, da Constituição Federal;
- b) art. 32, da Constituição Estadual;
- c) art. 2º, XVIII, da Lei Complementar 709/93;
- d) Diretrizes da ATRICON (Resolução 06/2016): compromisso dos TC's em fiscalizar de ofício as renúncias;
- e) Indicador de qualidade do MMD-TC (Marco de Medição da Qualidade e Agilidade do Controle Externo).

**b) Diretriz conceitual:**

A renúncia de receita implica em **redução discriminada** de tributos ou contribuições e compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo e outros que correspondam a tratamento diferenciado (art. 14, §1º, LRF).

Para identificação da renúncia de receita devem ser identificados três principais atributos no benefício concedido:

- a) implica em exceção à norma que referencia o tributo;
- b) implica em aumento da disponibilidade econômica do grupo beneficiado; e,
- c) implica em redução da arrecadação, ainda que potencial.

**c) Diretriz legal para evidenciação:**

a. **Anualmente**, no Anexo de Metas Fiscais que integra a LDO (art. 4º, V) - Demonstrativo 7: Estimativa e compensação da renúncia de receita;

b. **Sempre** que algum benefício fiscal de natureza tributária for concedido (art. 14, LRF) deverão ocorrer os seguintes controles:

- i. Estudo do impacto orçamentário-financeiro para o exercício de início de vigência e para os dois seguintes;
- ii. Atendimento ao disposto na LDO; e
- iii. Pelo menos uma das seguintes condições: a) Demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da LOA e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO; ou, b)

Apresentar medidas de compensação no exercício de início de vigência e nos dois seguintes.

O objetivo geral que norteia os trabalhos de fiscalização da renúncia de receitas é o de assegurar a necessária transparência da gestão das políticas públicas baseadas na concessão de benefícios fiscais e consequente equilíbrio fiscal.

Deste objetivo geral decorrem os objetivos específicos:

- Avaliar a legalidade, controles (art. 14 da LRF) e resultados socioeconômicos alcançados versus esperados;
- Avaliar a estimação e efetividade das medidas de compensação (art. 4º e 14 da LRF);
- Identificar beneficiários, critérios e contrapartidas esperadas e, consequentemente, a efetividade da política pública de concessão de benefícios e incentivos fiscais;
- Verificar a mensuração, evidenciação e divulgação dos valores renunciados.

## **VI. Aplicação no Ensino**

Este item aborda a análise do cumprimento pelo Estado dos percentuais mínimos exigidos nas Constituições Federal e Estadual, bem como a aplicação dos recursos do FUNDEB, consubstanciando os acompanhamentos quadrimestrais do exercício em exame, detalhados no Acessório 2.

Também indica as avaliações procedidas pela Diretoria de Contas do Governador, relativamente às receitas e aos gastos que compõem o percentual consignado pelo Estado a título de aplicação na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, inclusive com as eventuais glosas decorrentes destas avaliações.

## **VII. Aplicação na Saúde**

Este item aborda o cumprimento pelo Estado do percentual mínimo exigido na Constituição Federal, indicando as avaliações procedidas pela Diretoria de Contas do Governador, relativamente às receitas e aos gastos que compõem o percentual consignado pelo Estado a título de aplicação na Saúde, inclusive com as eventuais glosas decorrentes destas avaliações, consubstanciando os acompanhamentos quadrimestrais do exercício em exame, detalhados no Acessório 4.

## **VIII. Previdência Social**

A DCG dedica ainda ponto específico em seu relatório anual para análise da situação econômica, financeira, patrimonial e atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores do Estado de São Paulo.

O regime próprio de previdência social dos servidores deve ser organizado baseado em normas gerais de contabilidade e atuária, **de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial**, observados os **critérios definidos pela Lei Federal nº 9.717 de 27/11/1998** que, dentre outros critérios, impõe a realização de avaliação atuarial inicial e em cada balanço para organização e revisão do plano de custeio e benefícios.

A lei, no artigo 9º, ainda delega competência à União, por intermédio do Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS), para acompanhar os regimes próprios de previdência social (RPPS) e para estabelecer e publicar os parâmetros e diretrizes gerais previstos na lei, dentre eles, a garantia do equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes próprios.

Na sequência, o MPAS editou a Portaria nº 4.992 de 05/02/1999, revogada pela Portaria MPS nº 402 de 10/12/2008, que definiu parâmetros e diretrizes gerais para organização e funcionamento dos RPPS.

A Portaria MPS nº 403 de 10/12/2008 dispôs especificamente sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos RPPS e teve vigência até 19/11/2018, quando passou a vigorar a Portaria MF nº 464/2018.

As análises realizadas pela DCG devem abordar as disposições legais e regulamentares, inclusive quanto à adequação de: receitas, despesas e resultados previdenciários; recursos para cobertura dos déficits financeiros; passivos e ativos contingentes; patrimônio previdenciário e reservas matemáticas; regime financeiro adotado para custeio do plano de benefícios; consistência das avaliações atuariais; dentre outras.

## **IX. Controle Interno**

A DCG avalia a existência estrutural e administrativa do sistema de controle interno do Estado de São Paulo. A exigência constitucional de implantação de controle interno por cada Poder dispõe que:

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

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

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

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

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

A Constituição do Estado de São Paulo, na mesma linha, dispõe também que:

Artigo 35 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

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

III - exercer o controle sobre o deferimento de vantagens e a forma de calcular qualquer parcela integrante do subsídio, vencimento ou salário de seus membros ou servidores;

IV - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado;

V - apoiar o controle externo, no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade, ilegalidade ou ofensa aos princípios do art. 37 da Constituição Federal, dela darão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou entidade sindical é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ao Tribunal de Contas ou à Assembléia Legislativa.

## **X. Programa Estadual de Desestatização e Parcerias Público-Privadas**

Este item analisa as atividades e resultados do Programa Estadual de Desestatização – PED e do Programa Estadual de Parceria Público Privada – PEPPP. O objetivo é verificar o alcance dos objetivos destes programas de promoção do equilíbrio das contas públicas e a reorganização do Estado, no pressuposto de mudanças estruturais com significativos reflexos na economia.

Análise detalhada das Parcerias Público-Privadas também é realizada no Acsório 3 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

## **XI. Fiscalizações Operacionais**

O Relatório das Contas Anuais também traz, de forma sintética, os principais resultados das fiscalizações operacionais realizadas no exercício. Os relatórios completos constam no(s) processo(s) eletrônico(s) de acompanhamento das fiscalizações operacionais.

A fiscalização operacional consiste em uma das vertentes de atuação deste Tribunal, que encontra respaldo nas disposições do artigo 32 da Constituição do Estado.

Tal vertente contempla a avaliação do cumprimento dos programas de governo e do desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas, em relação aos seus objetivos, metas e prioridades, bem como quanto à alocação e uso dos recursos públicos.

As referidas fiscalizações, executadas com esforços da Diretoria de Contas do Governador e, quando solicitado, com apoio das Unidades Regionais do Tribunal e demais Diretorias de Fiscalização, são realizadas de acordo com o planejamento aprovado pelo Conselheiro Relator.

## **XII. Expedientes**

Neste item são elencados todos os expedientes que subsidiaram o relatório das Contas do Governador do exercício em análise.

São relacionados o número do TC e o assunto constante do expediente.

## **XIII. Recomendações de Exercícios Anteriores: Avaliação das Justificativas e de Providências adotadas**

São consignadas, no relatório, as informações trazidas pelo Executivo Estadual quanto ao atendimento de recomendações e/ou ressalvas exaradas quando da emissão do Parecer Prévio relativo às contas do ano anterior e até mesmo de exercícios anteriores.

As análises apresentadas neste ponto do relatório anual são referentes às justificativas apresentadas para respostas às recomendações/ressalvas pertinentes ao exame legal e contábil da execução orçamentária e financeira envolvendo os aspectos de planejamento orçamentário, demonstrações contábeis, dívida pública, precatórios, atendimento à LRF (incluindo transparência e renúncia fiscal), ensino, saúde, previdência, controle interno e parcerias público privadas, dentre outros aspectos não pertinentes às fiscalizações operacionais.

As justificativas às recomendações/ressalvas referentes ao exame operacional de programas e ações governamentais serão objeto de análise em cada processo específico, pertinente ao relatório individualizado. O objetivo é de orientar individualmente a atuação do Controle Interno e contribuir para o aprimoramento da ação governamental objeto de fiscalização.

Em ambos os casos, as análises realizadas quanto às justificativas apresentadas devem opinar quanto ao atendimento ou não das recomendações/ressalvas apontadas quando da emissão do Parecer Prévio.

## **XIV. Síntese do apurado**

Para este quadro, são trazidos os principais índices que constam no relatório, comparando-se o exercício atual com exercícios anteriores.

Como exemplo, podemos citar os índices comparativos de aplicação em saúde e ensino, despesas com pessoal, evolução de despesas com propaganda e publicidade dentre outros.

## **XV. Considerações Finais**

Para estes itens são trazidos os apontamentos que a DCG entende serem passíveis de recomendação, tanto as decorrentes do exame legal e contábil das contas, quanto referente ao aspecto operacional e de fiscalização da ação governamental.

## **PARTE C:**

### **Relatório de acompanhamento dos Programas e Ações do Governo do Estado de São Paulo**

#### **I. Introdução**

Este manual aborda o processo de realização da fiscalização operacional do qual a Diretoria das Contas do Governador (DCG) participa como unidade competente para exame e instrução das contas<sup>2</sup> do Chefe do Executivo Estadual, nos termos do art. 179 do Regimento Interno do TCE/SP (RITCE/SP).

#### **I.1 Objetivo**

Os objetivos desse manual são:

- dar transparência dos procedimentos e conceitos utilizados nos trabalhos de fiscalização operacional aos jurisdicionados;
- servir como guia a ingressantes no quadro de pessoal do Tribunal direcionados a trabalho de fiscalização operacional;
- orientar as fiscalizações operacionais e análises a cargo de outras unidades técnicas do Tribunal.

---

2 “Entende-se por CONTAS o conjunto de documentos públicos – a exemplo de relatórios de atividades, balanços gerais, livros contábeis, inventários, documentos bancários, termo de conferência de caixa, relação de obras realizadas, notas de empenho, processos licitatórios, contratos e convênios, leis orçamentárias e as que autorizam a abertura de créditos suplementares e especiais, documentos fiscais, recibo de credores – evidenciadores da forma como foram aplicadas as receitas públicas.” Pascoal, 2006, p. 136.

## I.2 Fundamentos da Fiscalização Operacional

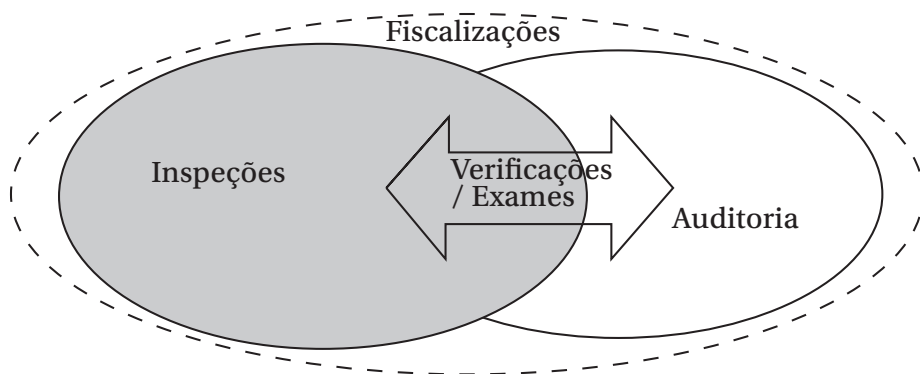
As disposições sobre o controle da administração pública estão espalhadas por todo o texto constitucional, que se levado em conta os setores fundamentais do Estado, pode ser classificado como controle legislativo, judicial ou administrativo<sup>3</sup>.

De acordo com Carvalho Filho<sup>4</sup>, no controle legislativo é possível distinguir o controle político e o controle financeiro, sendo este último de incidência em regime federativo e “exercido pelo Poder Legislativo sobre o Executivo, o Judiciário e sobre a sua própria administração no que se refere à receita, à despesa e à gestão dos recursos públicos”. Há duas formas básicas de controle financeiro: o controle externo e o controle interno, ambos previstos no art. 70 da CF/88 e, por simetria, no art. 32 da CE/SP.

A CF/88 pelo art. 70 (e, por simetria, a CE/SP pelo art. 32) elegeu a fiscalização como instrumento para efetivar o controle financeiro externo<sup>5</sup>. Tal controle é exercido pelo Poder Legislativo, conforme enuncia o art. 71 da CF/88 e o art. 33 da CE/SP, com atuação em caráter auxiliar e especializado do Tribunal de Contas<sup>6</sup>.

Dentre as espécies de fiscalização, a teor dos incisos IV e VII do art. 71 da CF/88, incisos V e VIII do art. 33 da CE/SP e incisos VIII e XI do art. 2º da Lei Complementar Estadual nº 709/93 (Lei orgânica do TCE/SP - LOTCE/SP), encontram-se as inspeções e auditorias, viabilizadas por meio de inspeções e verificações/exames (art. 25 c/c art. 27 da LOTCE/SP).

### **Controle Financeiro Externo: Fiscalização, Auditoria, Inspeções e Verificações /Exames (LOTCE/SP)**



Auditoria “é o processo de confrontação entre uma situação encontrada e um determinado critério, ou, em outras palavras, é a comparação entre o fato ocorrido

3 Brasil, 2011, p.27; Carvalho Filho, 2009, p. 895.

4 2009, p.953/955.

5 BRASIL, 2011, p.28.

6 CARVALHO FILHO, 2009, p. 955.

e o que deveria ocorrer”<sup>7</sup>; ou, ainda, “o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado”<sup>8</sup>.

Da doutrina advém a distinção de auditorias e inspeções de um Tribunal de Contas, já que estas “visam a suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias acerca de atos e fatos administrativos praticados por responsáveis sujeitos à sua jurisdição”<sup>9</sup>.

Presentes na LOTCE/SP (art. 25 e 27) deduz-se que as verificações e exames envolvem as técnicas utilizadas em inspeções e auditorias<sup>10</sup>.

Uma fiscalização do controle financeiro externo se inicia a partir de iniciativa programada por meio de mandamento constitucional ou legislação específica (LRF, por exemplo); ou de impulso externo do Poder Legislativo ou denúncias; ou de iniciativa própria do Tribunal de Contas<sup>11</sup>. E na obtenção de evidências da situação encontrada/condição, se utiliza dos documentos, dados e informações fornecidos pela administração (Instruções do TCE/SP, portal de transparência, entre outras); do obtido em fiscalizações (requisições baseadas no § 1º do art. 25 da LOTCE/SP); e/ou dos elementos apurados pelas unidades de controle interno da administração direta e indireta<sup>12</sup> (art. 26 da LOTCE/SP).

Assim, o controle financeiro externo, mediante fiscalização, atua sobre as áreas contábil, financeira (em sentido estrito), orçamentária, operacional e patrimonial; tendo como grandes critérios a legalidade (observância de leis e regulamentos aplicáveis), a legitimidade (adequação ao interesse público ou princípios não-jurídicos da boa administração), e a economicidade (minimização do custo dos recursos na realização de uma atividade sem comprometimento dos padrões de qualidade)<sup>13</sup>.

Em relação às demais áreas, a fiscalização operacional apresenta características próprias que as distinguem do que se denomina fiscalização tradicional. Enquanto a tradicional é baseada na verificação da conformidade de determinados procedimentos com critérios/padrões/parâmetros preestabelecidos visando à

7 ARAÚJO *apud* SILVA, 2012, p. 2.

8 BRASIL, 2011, p. 25.

9 PASCOAL, 2006, p. 154.

10 Inspeção física, observação direta, exame documental, confirmação ou circularização, entrevista e questionários, indagação escrita, conferência de cálculos, conciliação, análise de contas, revisão analítica, amostragem, extração eletrônica de dados, cruzamento eletrônico de dados, georreferenciamento, laudos, perícias, entre outras - Definições e conceitos em Brasil, 2011, p. 187/212.

11 Speck, 2001, p.143.

12 Segundo Speck (2002, p. 149), “o repasse de responsabilidades rotineiras de controle ao sistema interno de controle é uma tendência que se delinea em relação a vários sistemas de controle superior no mundo moderno”.

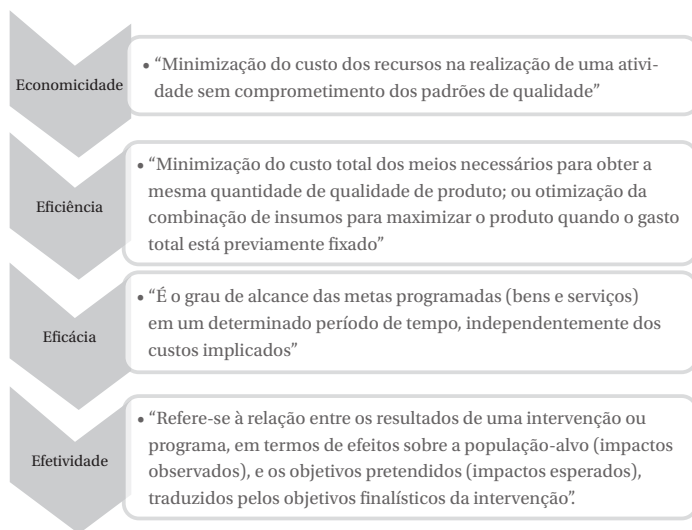
13 Brasil, 2011, p.29; Carvalho Filho, 2009, p. 955/956.

responsabilização; a operacional tenta medir os efeitos de determinados procedimentos, para suscitar um debate sobre melhorias possíveis, ou seja: tem sentido prospectivo, indo além da mera constatação de uma discrepância entre situação encontrada/condição e critério/padrão/parâmetro, devendo identificar causas e apontar as soluções possíveis para o problema<sup>14</sup>.

Mormente viabilizada pela auditoria, a fiscalização operacional:

- pode incidir sobre receitas e despesas orçamentárias, bem como sobre ativo e passivo<sup>15</sup>; atividades administrativas / governamentais, inclusive seus sistemas organizacionais e administrativos<sup>16</sup>; e organizações e programas<sup>17</sup>.
- se utiliza de técnicas próprias, tais como matriz SWOT, pesquisa, mapa de produto, *benchmarking*, marco lógico, árvore de problemas e análise RECI<sup>18 19</sup>.
- tem como critérios básicos a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade<sup>20</sup>, podendo incorporar outros a exemplo da equidade<sup>21</sup>.

### CRITÉRIOS BÁSICOS DE UMA FISCALIZAÇÃO OPERACIONAL



Fonte: Brasil, 2010, p.12/13; Brasil, 2011, p.29.

14 Speck, 2001, p. 157/158.

15 CRUZ, 2008.

16 CARVALHO FILHO, 2009, p. 955; art. 4 da Declaração de Lima; Brasil, 2010, p. 11.

17 BRASIL, 2010, p. 11.

18 Técnicas detalhadas disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>

19 BRASIL, 2011, p. 212.

20 BRASIL, 2010, p.12/13; Cruz, 2008, p.13.

21 BRASIL, 2010, p.12/13.

Além disso, percorre um processo distinto da fiscalização tradicional, já que não desfruta da precisão dos instrumentos desta, como a existência de critérios legais e contábeis.

### **PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO OPERACIONAL NO ÂMBITO DAS CONTAS DO GOVERNADOR – TCE/SP**



Nesse processo, visualizam-se no trabalho desenvolvido pela DCG algumas das características descritas por SPECK (2001, p.146):

- os dados, informações e documentos são levantados pela própria equipe de fiscalização, não sendo objeto de padronização própria da fiscalização tradicional;
- há uma definição individual do rol de dados, informações e documentos a serem levantados para cada fiscalização, variando de acordo com o enfoque ou equipe;
- há um investimento pesado para se entender parcialmente o funcionamento das organizações, programas e atividades governamentais;
- o entendimento e/ou redução da complexidade da organização, programa, ação e atividade governamental e a elaboração de critérios/padrões/parâmetros estão a cargo da equipe;

- pode-se trabalhar com base em dados, informações e documentos fornecidos ou requisitados, mas, na prática, a fiscalização *in loco* faz parte do programa de trabalho;
- a proximidade da fonte de dados, informação e documentos é um elemento necessário;
- o grau maior de profundidade de investigação e o entrosamento maior com a complexidade própria a cada organização, programa e/ou atividade governamental impõem uma abordagem necessariamente seletiva (definição de escopo).

## **II. Seleção**

O processo de fiscalização operacional se inicia com a seleção do objeto a ser fiscalizado e tem como objetivo selecionar aquele que ofereça oportunidade para realização de um trabalho que contribua para o aperfeiçoamento da administração pública.

Antes, porém, de iniciarmos as explicações a respeito dos procedimentos a serem executados visando à seleção do objeto de fiscalização, são necessários alguns esclarecimentos iniciais em relação à definição de programas governamentais e peças de planejamento orçamentário, em especial – PPA e LOA – especificamente para o Estado de São Paulo.

### **II.1 Definição de Programas Governamentais**

O Estado, para promover o bem de todos preconizado na Constituição de 1988, utiliza-se de programas para executar as políticas públicas.

A Portaria nº 42 de 14/04/99 expedida pelo então Ministério do Orçamento e Gestão que atualiza a discriminação da despesa por funções de que trata o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece diversos conceitos, entre eles, o de programa, conforme artigo 2º: “(...) instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual”.

Podemos dizer, então, que para executar as políticas públicas voltadas a solucionar as demandas da sociedade como, por exemplo, saúde, educação, segurança pública, habitação, saneamento entre outras, a Administração Pública se utiliza de programas executados a partir de um conjunto de ações.

A supracitada Portaria, em seus artigos 3º e 4º, definiu que caberá à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer em ato próprio, suas estruturas de programas, códigos e identificação, bem como, nas leis orçamentárias

e nos balanços, as ações serão identificadas em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais.

A partir do exercício financeiro de 2000, o disposto na referida Portaria se aplica aos orçamentos da União, dos Estados e do Distrito Federal.

## **II.2 Peças de Planejamento – PPA – LOA – Estado de São Paulo**

### **a) PPA – Plano Plurianual**

O PPA estabelece os programas que serão desenvolvidos durante os quatro anos de vigência, os bens e serviços que o Governo Estadual pretende entregar e os resultados que espera obter nesse período.

No caso específico do Estado de São Paulo, o PPA representa uma coleção de orçamentos dos órgãos e não a atuação governamental para solucionar um problema.

### **b) Orçamento Público do Estado de São Paulo**

O orçamento público, importante instrumento de planejamento e controle dos gastos públicos, ordenado em programas viabiliza a verificação dos resultados da ação pública.

O Orçamento do Estado de São Paulo é elaborado a partir dessas premissas, ou seja, está ordenado em funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais, conforme se verifica nas leis orçamentárias.

## **II.3 Plano de Fiscalização**

O Plano de Fiscalização consiste em uma das etapas da fiscalização operacional e deve ser elaborado a partir da Matriz de Risco em que são pontuados os programas considerando a relevância das ações em relação ao resultado esperado do órgão ou atingimento do público alvo, materialidade dos recursos envolvidos e o risco de não se alcançarem os resultados almejados.

A importância da elaboração de um Plano de Fiscalização para as fiscalizações operacionais é oferecer ao Conselheiro Relator, responsável pela emissão do parecer a respeito das Contas do Governador, um leque de objetos a serem avaliados considerando os critérios de relevância, materialidade e risco que possibilitem ao mesmo emitir uma opinião a respeito dos atos de gestão do Governo do Estado embasado na avaliação de programas e ações que mais contribuem com a solução das demandas da sociedade.

Desta forma, o parecer emitido pelo Conselheiro Relator com base nesse plano vai ao encontro da moderna administração pública, ou seja, foco no resultado e necessidade de prestar contas à sociedade a respeito dos benefícios gerados aos cidadãos.

O conceito de Matriz de Risco, segundo consta do Glossário e Textos disponibilizados pelo Instituto Serzedello Corrêa em curso à distância de Auditoria de Natureza Operacional – Anop, é:

“Matriz de Risco é o instrumento que pondera os critérios de relevância, materialidade e risco, com o objetivo de se obter um escore dos programas, de acordo com atributos previamente definidos.” (Glossário e Textos disponibilizados pelo Instituto Serzedello Corrêa em curso à distância de Auditoria de Natureza Operacional – Anop realizado em 2009).

Os critérios que justificam as escolhas dos programas a serem avaliados devem ser transparentes e mensuráveis, razão pela qual os mesmos devem estar amparados em situações possíveis, por exemplo: programas prioritários no PPA, pela simples leitura do que o governo estabelece no seu Plano Plurianual é possível definir o que é prioritário e, portanto, atribuir pontuação maior na matriz de risco.

Após a escolha dos critérios que orientarão a pontuação dos programas é elaborada a Matriz de Risco. Assim que atribuídos os pontos, os melhores pontuados são os que preferencialmente devem ser avaliados.

A Matriz servirá como um norte ao Conselheiro Relator das Contas do Governador para a seleção dos programas a serem fiscalizados, podendo ou não acatar integralmente a seleção dos mesmos.

## II.4 Metodologia de Elaboração

Este Manual pretende orientar a elaboração da Matriz de Risco para seleção de programas, a partir do PPA, a serem submetidos à fiscalização operacional. Assim, inicialmente é necessário definir a pontuação relativa à materialidade de cada programa, em seguida, a relevância do tema e os riscos relativos à sua execução, considerando como limitador a subjetividade da simples leitura dos programas constantes do PPA sem o estudo da legislação de cada um, base de sua formulação. Passo esse que poderá ser realizado quando da escolha do tema para realização da fiscalização operacional na fase de planejamento.

Inicialmente, do total dos programas do PPA, excluem-se os programas atrelados aos Poderes Legislativo e Judiciário, bem como, aqueles relativos às funções essenciais à Justiça (Arts. 98 a 103 da Constituição Estadual).

Em seguida, são excluídos os programas classificados, segundo definição constante da lei que instituiu o PPA 2016-2019, como de “Apoio Administrativo” e “Demais programas”<sup>22</sup>.

22 Em ambas as situações os programas não são compostos por indicadores e metas e no caso específico dos demais programas não resultam em um produto e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços (art.8º da Lei do PPA).

Do rol de programas resultantes, realiza-se a extração da dotação, por intermédio da consulta ao Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária (SIGEO), reflexo da LOA vigente.

Ressalta-se que no período abrangido pelo PPA, pode-se ocorrer a exclusão de programas, realocação de ações em outro programa ou a inclusão de novos, exigindo-se a realização de adequação entre o PPA e a LOA vigente.

Por conseguinte, desconsidera-se programas sem saldo inicial de dotação e aqueles com ausência de recursos alocados nos últimos anos, bem como incluem-se novos programas. Assim, classificam-se os programas a partir de critérios de materialidade, relevância e risco, cada qual com uma definição de peso, obtendo-se um ranking de programas. A seguir apresentamos as definições desses critérios:

- **Materialidade:** determinam-se faixas de valores monetários nas quais cada programa de governo é classificado e atribuído uma pontuação, segregados entre PPA e LOA.
- **Relevância:** procura-se medir a importância relativa dos programas, independente de sua materialidade, e para tanto, os mesmos são pontuados a partir de critérios, por exemplo: fonte de recursos e se o programa tem previsão de obras.
- **Risco:** probabilidade de ocorrer um evento que cause impacto na consecução do objetivo do programa. Para tanto, definiu-se três dimensões: expectativa de desempenho, grau de centralização dos programas e número de fiscalizações realizadas anteriormente pela DCG e pelo Departamento de Controle e Avaliação – DCA da Secretaria da Fazenda.

Definidos os critérios, segue a metodologia utilizada para a pontuação:

#### **II.4.1 Materialidade**

No âmbito da matriz de risco, a definição de Materialidade remete à ideia de dinheiro, de montante. Portanto, o objetivo desse critério é avaliar a relevância monetária dos programas de governo discriminados no PPA e na LOA.

Para atingir tal propósito, são criadas faixas de valores. Cada uma delas possui uma pontuação, sendo que quanto maior for o valor orçado para determinado programa, mais alto ele estará classificado e, conseqüentemente, receberá uma pontuação maior.

O alcance de cada faixa é determinado de forma que haja o máximo de equilíbrio possível entre o número de programas classificados em cada uma delas. Em outras palavras, o intuito é evitar que uma faixa abranja muito mais programas do que outra.

Além disso, é válido destacar que a materialidade dos programas deve ser avaliada de forma isolada entre os programas discriminados no PPA e os programas apresentados na LOA: ambos com o mesmo peso e mesma pontuação máxima.

O motivo da separação ser necessária é o fato de o PPA ter duração de quatro anos e a LOA apenas um. Nem sempre um programa do PPA terá seu valor proporcionalmente dividido nos quatro anos de sua duração.

Portanto, essa segregação entre PPA x LOA no momento de avaliar a materialidade permite identificar essas eventuais desproporcionalidades e, por conseguinte, aferir uma pontuação mais realista e tempestiva a cada programa de governo.

## **II.4.2 Relevância**

Após a pontuação relativa à materialidade foram definidos os critérios relativos à relevância e, para tanto, adota-se alguns parâmetros:

### **II.4.2.1 Fonte de Recursos**

Fonte de recursos é definida como a:

“(...) classificação da receita segundo a destinação legal dos recursos arrecadados. As fontes de recursos constituem-se de determinados agrupamentos de naturezas de receitas, atendendo a uma determinada regra de destinação legal, e servem para indicar como são financiadas as despesas orçamentárias. Entende-se por fonte de recursos a origem ou a procedência dos recursos que devem ser gastos com uma determinada finalidade.”<sup>23</sup>

No Estado de São Paulo a classificação da receita está definida no Sistema SIAFEM e assim discriminada: tesouro, vinculados estaduais, fundo especial de despesa, próprios, vinculados federais, outras fontes de recursos e operações de crédito.

Um programa pode ter mais do que uma fonte de recurso para seu financiamento. Assim, com base na Lei Orçamentária do exercício a ser fiscalizado verifica-se as fontes de recursos que financiarão o programa e pontua-se o mesmo. No caso do Estado de São Paulo efetua-se pesquisa junto ao SIGEO/Oracle BIEE ou outro sistema que venha a substituí-lo.

A pontuação dos programas cuja fonte de recursos provém do tesouro, vinculados estaduais, fundo especial de despesa, próprios, outras fontes de recursos e

---

<sup>23</sup> Disponível em <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/fonte-de-recursos> - acesso em 22/08/2019.

operações de crédito é igualmente definida. Já os programas com fonte de recursos de origem federal, por estarem sob a jurisdição do Tribunal de Contas da União – TCU, recebem pontuação negativa.

#### **II.4.2.2 Programas voltados a Obras em Geral**

O artigo 3º da Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001 estabelece que a classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de:

- I - categoria econômica;
- II - grupo de natureza da despesa;
- III - elemento de despesa.

A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação ou por entidades do terceiro setor.

Os grupos de natureza de despesa representam a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto e o elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

Para efeito de pontuação foi considerado relevante o programa que em suas ações houvesse o elemento de despesa com previsão de obras, especificamente, o item 444051, 449051 e 449151:

| CATEGORIA ECONÔMICA       | GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA | MODALIDADE DE APLICAÇÃO   | ELEMENTOS DE DESPESA       |
|---------------------------|-------------------------------|---------------------------|----------------------------|
| <b>Despesa de Capital</b> | <b>Investimentos</b>          | <b>Aplicações Diretas</b> | <b>Obras e Instalações</b> |
| 4                         | 4                             | 40                        | 51                         |
| 4                         | 4                             | 90                        | 51                         |
| 4                         | 4                             | 91                        | 51                         |

### **II.4.2.3 N° de Objetivos Estratégicos que o programa participa**

O PPA do Estado de São Paulo vigente (2016-2019) foi concebido com 11 objetivos estratégicos que representam as situações e mudanças de médio e longo prazos na sociedade, com os quais o Governo pretende contribuir por meio de seus programas.

Para efeito de pontuação dentro do critério relevância adota-se que quanto maior for o n° de objetivos estratégicos que o programa participa maior é a pontuação, pois se entende que trata-se de programa fundamental para atingimento das metas pretendidas quando da elaboração do PPA.

### **II.4.2.4 Programa está inserido nas Dimensões Exploradas no IEG-E**

O Índice de Efetividade da Gestão Estadual (IEG-E), indicador criado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) para medir a eficiência da administração do Governo do Estado, é composto por 342 quesitos de cinco diferentes áreas de atuação pública (Educação, Saúde, Planejamento, Gestão Fiscal e Segurança).

O método utilizado pautou-se em identificar cada programa em estar ou não abrangido nas cinco dimensões elencadas, de forma a atribuir pontuação àqueles inseridos, como um todo, em pelo menos uma área de atuação do IEG-E.

## **II.4.3 Risco**

Para a pontuação dos riscos, ou seja, a probabilidade de ocorrer um evento que cause impacto na consecução do objetivo do programa definiu-se três dimensões:

- expectativa de desempenho;
- grau de centralização dos programas; e
- número de fiscalizações realizadas anteriormente pela DCG e DCA da Secretaria de Fazenda.

### **II.4.3.1 Expectativa de Desempenho**

#### **II.4.3.1.1 Indicadores do Governo – mensuráveis e de domínio público**

O artigo 165 da Constituição Federal determina que a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, texto repetido no artigo 174 da Constituição Estadual. Assim, como já definido anteriormente pela Portaria

nº 42 de 14/04/99 expedida pelo então Ministério do Orçamento e Gestão os programas serão mensurados por indicadores estabelecidos no plano.

Desta forma, os indicadores devem ter como fonte, dados conhecidos de domínio público, por exemplo: taxa de mortalidade, e mensuráveis, demonstrando transparência e facilitando o controle social.

Assim, na pontuação do critério, foram considerados com maior risco aqueles programas cujos indicadores não estavam nas condições de domínio público e mensuráveis, sendo, portanto, mais pontuados.

#### **II.4.3.1.2 Percentual apurado entre o Valor Liquidado e a Dotação Inicial atualizada dos Programas no Exercício Anterior ao que está sendo fiscalizado**

Outro critério que se pode utilizar na dimensão expectativa de desempenho é a verificação do percentual apurado entre o valor liquidado e a dotação inicial atualizada dos programas em relação ao exercício anterior a fim de se verificar se o previsto foi realizado em termos orçamentários.

Para tanto é necessário recorrer à pesquisa no SIGEO/Oracle BIEE e então pontuar os programas de acordo com os percentuais apurados, considerando que quanto mais afastados do valor de 100% de realização, tanto para mais quanto para menos, receberão maior pontuação.

#### **II.4.3.2 Grau de Centralização dos Programas**

Os programas do Estado de São Paulo podem ser executados por algumas formas:

- Programa “guarda-chuva”: é o que contempla a atuação governamental (atividades) não homogênea, para atendimento de múltiplos objetivos, demandas e/ou problemas. Por exemplo, consistiria em um programa “guarda chuva” um programa de saúde que envolvesse a produção de medicamentos, vigilância em saúde e assistência hospitalar de média e alta complexidade. É considerado ainda aquele que realiza diversas atividades sem demonstrar exatamente o quanto cada uma representa do todo, dificultando a avaliação de desempenho do mesmo, portanto, não atacam apenas um problema, sendo o risco de não solucionar o mesmo, muito grande;
- Programas que envolvem mais de um órgão: da mesma forma que o anterior, pode-se perder o controle de sua execução, já que a mesma é realizada em cada Secretaria/órgão e se não houver articulação entre os órgãos o risco é maior;

- Abrangência espacial: programa centralizado em um único município tem o seu controle mais eficaz, dada a dimensão territorial do Estado de São Paulo;
- Previsão de participação do 3º Setor: com a descentralização das atividades estatais há a necessidade da fiscalização por parte do Estado, atividade esta que vem sendo aprimorada paulatinamente, razão pela qual, quando o programa é realizado com a participação do 3º setor o risco também é maior.

Desta forma, considerando os fatores acima mencionados, a maior pontuação será para o programa cuja execução ocorra em todo o Estado, com a participação do terceiro setor, “guarda-chuva” e aqueles que envolvem mais de um órgão.

#### **II.4.3.3 - Número de Fiscalizações realizadas anteriormente**

É importante saber se o programa já foi fiscalizado anteriormente, pois, caso tenha passado por fiscalização recente, o risco tenderia a ser menor. No caso do Estado de São Paulo, consideraram-se programas fiscalizados pela própria DCG e pelo DCA.

Assim, foram pontuados os programas na seguinte graduação: maior pontuação para aqueles que não foram fiscalizados nos últimos 04 anos; metade da pontuação àqueles fiscalizados nos últimos 04 anos e recebem pontuação negativa se foram fiscalizados no ano anterior.

Por último, cabe um adendo: anualmente, o plano de fiscalização deverá ser atualizado, bem como novos critérios podem ser utilizados, principalmente, com relação à expectativa de desempenho.

#### **Exemplos de parâmetros para pontuação utilizados pela DCG em 2019**

| INDICADOR                                              | PONTOS |
|--------------------------------------------------------|--------|
| <b>1. MATERIALIDADE (Peso: 15%)</b>                    |        |
| <b>1.1 MATERIALIDADE - LOA</b>                         |        |
| De R\$ R\$10.000.000.000,01 a R\$ R\$35.806.462.547,00 | 500,00 |
| De R\$ R\$2.000.000.000,01 a R\$ R\$10.000.000.000,00  | 450,00 |
| De R\$ R\$1.000.000.000,01 a R\$ R\$2.000.000.000,00   | 400,00 |
| De R\$ R\$500.000.000,01 a R\$ R\$1.000.000.000,00     | 350,00 |

| INDICADOR                                        | PONTOS |
|--------------------------------------------------|--------|
| De R\$ R\$200.000.000,01 a R\$ R\$500.000.000,00 | 300,00 |
| De R\$100.000.000,01 a R\$200.000.000,00         | 250,00 |
| De R\$50.000.000,01 a R\$100.000.000,00          | 200,00 |
| De R\$25.000.000,01 a R\$50.000.000,00           | 150,00 |
| De R\$10.000.000,01 a R\$25.000.000,00           | 100,00 |
| De R\$1.000.000,01 a R\$10.000.000,00            | 50,00  |
| De R\$0,00 a R\$1.000.000,00                     | 0,00   |
| <b>1.2. MATERIALIDADE - PPA</b>                  |        |
| De R\$15.000.000.000,01 a R\$73.846.401.003,00   | 500,00 |
| De R\$5.000.000.000,01 a R\$15.000.000.000,00    | 450,00 |
| De R\$2.000.000.000,01 a R\$5.000.000.000,00     | 400,00 |
| De R\$1.500.000.000,01 a R\$2.000.000.000,00     | 350,00 |
| De R\$1.000.000.000,01 a R\$1.500.000.000,00     | 300,00 |
| De R\$700.000.000,01 a R\$1.000.000.000,00       | 250,00 |
| De R\$450.000.000,01 a R\$700.000.000,00         | 200,00 |
| De R\$300.000.000,01 a R\$450.000.000,00         | 150,00 |
| De R\$100.000.000,01 a R\$300.000.000,00         | 100,00 |

| INDICADOR                                                           | PONTOS |
|---------------------------------------------------------------------|--------|
| De R\$10.000.000,01 a R\$100.000.000,00                             | 50,00  |
| 0. De R\$ 0,00 a R\$10.000.000,00                                   | 0,00   |
| <b>2. RELEVÂNCIA (Peso: 35%)</b>                                    |        |
| <b>2.1 Fonte de Recursos</b>                                        |        |
| Tesouro                                                             | 50,00  |
| Vinculados Estaduais                                                | 50,00  |
| Fundo Especial de Despesa                                           | 50,00  |
| Próprios                                                            | 50,00  |
| Vinculados Federais                                                 | -50,00 |
| Outras Fontes de Recursos                                           | 50,00  |
| Operações de Crédito                                                | 50,00  |
| <b>2.2 Programas voltados a obras em geral</b>                      |        |
| Previsão de obras – Item 444051, 449051 e 449151                    | 250,00 |
| Não há previsão de execução de obras                                | 0,00   |
| <b>2.3 Nº de objetivos estratégicos que o programa participa</b>    |        |
| 3 (três) objetivos estratégicos                                     | 250,00 |
| 2 (dois) objetivos estratégicos                                     | 200,00 |
| 1 (um) objetivo estratégico                                         | 100,00 |
| Nenhum objetivo estratégico                                         | 0,00   |
| <b>2.4 Programa está inserido nas dimensões exploradas no IEG-E</b> |        |
| Sim                                                                 | 200,00 |

| INDICADOR                                                                                         | PONTOS |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| Não                                                                                               | 0,00   |
| <b>3. RISCO (Peso: 50%)</b>                                                                       |        |
| <b>3.1 Expectativa de Desempenho</b>                                                              |        |
| <b>3.1.1 Indicadores do governo – mensuráveis e de domínio público</b>                            |        |
| Sim                                                                                               | 0,00   |
| Parcial                                                                                           | 75,00  |
| Não                                                                                               | 150,00 |
| <b>3.1.2 Percentual apurado entre o valor liquidado e a dotação inicial dos programas em 2018</b> |        |
| Acima de 130% realizada                                                                           | 150,00 |
| Entre 110% e 130% realizada                                                                       | 75,00  |
| Entre 90% e 110% realizada                                                                        | 0,00   |
| Entre 50% e 90% realizada                                                                         | 75,00  |
| Até 50% realizada                                                                                 | 150,00 |
| <b>3.2 Grau de Centralização dos Programas</b>                                                    |        |
| <b>3.2.1 Programas com abrangência espacial</b>                                                   |        |
| Estadual                                                                                          | 100,00 |
| Regional                                                                                          | 50,00  |
| <b>3.2.2 Programas com previsão de participação do 3º setor</b>                                   | 100,00 |
| <b>3.2.3 Programa “guarda chuva”</b>                                                              | 100,00 |
| <b>3.2.4 Programas que envolvem mais de um órgão</b>                                              | 100,00 |

| INDICADOR                                                   | PONTOS   |
|-------------------------------------------------------------|----------|
| <b>3.3 Número de Fiscalizações realizadas anteriormente</b> |          |
| <b>3.3.1 DCG</b>                                            |          |
| Nenhuma (entre 2014 e 2017)                                 | 200,00   |
| Uma ou mais Fiscalizações realizadas (entre 2014 e 2017)    | 100,00   |
| Fiscalização no último ano (2018)                           | - 200,00 |
| <b>3.3.2 Controle Interno da SEFAZ</b>                      |          |
| Nenhuma (entre 2014 e 2017)                                 | 50,00    |
| Uma ou mais Fiscalizações realizadas (entre 2014 e 2017)    | 100,00   |
| Fiscalização no último ano (2018)                           | - 100,00 |

A pontuação final dos programas foi alcançada por meio da multiplicação do somatório de cada critério pelo seu respectivo peso:

$$Pontuação = (\Sigma Materialidade \times 15\%) + (\Sigma Relevância \times 35\%) + (\Sigma Risco \times 50\%)$$

A escolha dos programas pela DCG pauta-se na classificação obtida pela ordenação decrescente da pontuação alcançada (Ranking da Matriz de Risco), combinada com outros critérios como, por exemplo, destaque na mídia e notícias veiculadas pelo governo estadual. Após essas definições, apresenta-se ao Conselheiro Relator a proposta de programas a serem fiscalizados no respectivo ano.

O Conselheiro, por sua vez, pode acatar a proposta de forma integral, parcial e/ou propor temas específicos que julgue relevante e de interesse público.

A escolha dos programas é o primeiro passo, conforme já mencionado, na fiscalização operacional. Entretanto, é na fase do planejamento que será definido se o programa será analisado integralmente, algumas de suas ações, apenas uma das ações ou ainda se há necessidade da correlação com outros programas/ações do PPA/LOA.

### III. Planejamento

Após a definição dos programas, ações, órgãos e entidades definidos pelo(a) Conselheiro(a) Relator(a) a serem fiscalizados, a próxima fase é a de Planejamento da Fiscalização. Segundo as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)<sup>24</sup>, deve-se planejar uma auditoria (fiscalização) de qualidade, eficiente, efetiva, tempestiva e econômica.

Planejar envolve um conjunto de conhecimentos necessários para se identificar o escopo<sup>25</sup> do trabalho, e assim definir os objetivos, questões, critérios, objeto e metodologia da fiscalização. A metodologia inclui o uso de técnicas que auxiliarão o servidor na coleta de evidências e posteriores análises. Caberá a cada um a definição do uso de técnicas, que poderá ser mínima ou mais abrangente.

Na DCG o planejamento envolve as seguintes etapas:

- Elaboração do cronograma de atividades;
- Conhecimento do objeto a ser fiscalizado;
- Apresentação da equipe ao gestor/representante legal do Órgão;
- Definição e elaboração das técnicas de diagnósticos – Análise Swot;
- Matriz de Planejamento;
- Seleção da Amostra;
- Elaboração dos Papéis de Trabalho;
- Teste-Piloto.

#### a) Cronograma de Atividades

Definido o servidor ou equipe responsável pela fiscalização, uma das primeiras etapas dessa fase é a elaboração do cronograma de atividades, que deverá ser acordado entre os membros da equipe e o diretor da DCG. O cronograma deverá conter:

- A composição da equipe de fiscalização, e;
- As etapas do trabalho (planejamento, execução, análise e relatório), subdivididas em tarefas, com o respectivo tempo de execução.

<sup>24</sup> BRASIL, 2015, p. 13-14.

<sup>25</sup> O escopo envolve a definição das questões de auditoria, a profundidade e o detalhamento dos procedimentos, a delimitação do universo auditável (abrangência), a configuração da amostra (extensão) e a oportunidade dos exames. (Brasil, 2010, p. 38).



Cabe ressaltar que na DCG o ano de planejamento das fiscalizações operacionais inicia-se a partir de março e se estende até a entrega do relatório do Balanço Geral das Contas do Governador que se encerra em maio do exercício seguinte.

### **b) Conhecimento do Objeto a ser fiscalizado**

Cada servidor ou equipe designada iniciará um levantamento preliminar das informações acerca do tema a ser desenvolvido, identificando no órgão ou entidade responsável, o gestor do programa ou representante para a apresentação formal da equipe. A partir de então serão iniciadas as sequências de entrevistas, requisições de informações e documentos que serão necessários para a compreensão e definição do escopo da fiscalização.

Para que a fiscalização seja adequadamente planejada, essa fase envolve uma série de atividades para a obtenção de conhecimento e compreensão acerca do objeto, tais como análises das peças orçamentárias, leituras sobre a legislação específica, normas e instruções pertinentes, pesquisas na internet e em sítios oficiais, trabalhos semelhantes realizados por outros Tribunais de Contas, consultas ao sistema SigeoBIEE<sup>26</sup>, conforme ilustrado na Figura a seguir:



26 Várias consultas do Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária – SigeoBIEE podem ser acessadas em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/SigeoLei131/Paginas/Flex-ConsDespesa.aspx>, acesso em 23/08/2019.

Todas essas atividades têm como meta delimitar o objetivo e o escopo da fiscalização, definir a estratégia metodológica e o universo e a amostra a serem verificados, obter conhecimento suficiente do objeto, ou seja, construir uma visão geral e assim elaborar os procedimentos que serão utilizados para coletar evidências necessárias para formular e responder as questões de fiscalização que serão verificadas na fase de execução.

A fase de planejamento é fundamental para o alcance dos resultados esperados, sendo alocado, na DCG, algo em torno de 50% do tempo total previsto no cronograma. Isso decorre da importância do bom planejamento, uma vez que uma abreviação dessa fase poderá incorrer em problemas de execução, ou até mesmo ocasionar um acréscimo no tempo total estimado.

**c) Apresentação da Equipe ao Gestor/representante Legal do Órgão**

A apresentação formal da equipe ao gestor ou representante legal do órgão se faz mediante a entrega do Ofício de Apresentação assinado pelo responsável da Diretoria de Contas do Governador.

## Modelo de Ofício de Apresentação



**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**DIRETORIA DE CONTAS DO GOVERNADOR**

Rua Venceslau Brás, 183 – CEP: 01016-906 – São Paulo (SP)

Tel. (11) 3292-3769 / e-mail: [dcg@tce.sp.gov.br](mailto:dcg@tce.sp.gov.br)

**Ofício GDCG/xxx/20xx**

### DCG - x

São Paulo, xx de xxxx de 20xx.

**Assunto: Apresentação de Equipe de Fiscalização**

À (Ao)Secretaria/Órgão

Endereco:

**Ilustríssimo(a) Senhor(a),**

Informo a Vossa Senhoria, que os abaixo relacionados são funcionários deste Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e estão autorizados a efetuar fiscalização sobre o Programa/Ação/Órgão/Tema xxxx com objetivo de instruir o eTC xxxx/xxx/20xx (Balanço Geral do Exercício – Contas do Governador), no que se refere aos Programas e Ações do governo para o exercício de 20xx.

| Nome do Servidor | Cargo |
|------------------|-------|
|                  |       |

Atenciosamente,

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Diretor Técnico de Divisão

O objetivo inicial dessa apresentação é esclarecer sobre a fiscalização operacional a ser realizada, as etapas, o prazo previsto para a elaboração do produto final, que é o relatório de fiscalização a ser submetido ao Conselheiro Relator.

É importante manter desde a primeira apresentação um bom relacionamento com o gestor ou responsável pelo programa, órgão ou entidade fiscalizado para o alcance dos objetivos que se delinearão no decorrer dos trabalhos.

#### **d) Definição e Elaboração das Técnicas de Diagnósticos**

De acordo com o manual de auditoria operacional do TCU<sup>27</sup>, algumas técnicas têm a finalidade de traçar um diagnóstico e ajudar na identificação dos principais problemas relacionados ao desempenho do objeto selecionado. Algumas técnicas de diagnóstico são Análise Swot e Diagrama de Verificação e Risco<sup>28</sup>, Análise Stakeholder<sup>29</sup>, Mapa de Processo<sup>30</sup> entre outras.

O uso dessas técnicas caberá ao servidor da DCG, a mais usual é a Análise Swot, que é um acrônimo de palavras *strengths*, *weaknesses*, *opportunities* e *threats*, que significam: forças, fraquezas, oportunidades e ameaças, essas quatro dimensões permitem uma análise subjetiva das capacidades internas, para identificar os pontos fortes e fracos do ambiente interno e as oportunidades e ameaças do ambiente externo, como mostra a Figura 2.

**Figura 2 – Análise do Ambiente Interno/Externo**

|   | AMBIENTE INTERNO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | AMBIENTE EXTERNO                                                                                                                                                                                                                                                                                  |   |
|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| + | Forças (pontos fortes)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Oportunidades                                                                                                                                                                                                                                                                                     | + |
|   | Pontos fortes – as características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir as suas metas. Referem-se às habilidades, capacidades e competências básicas da organização que atuam em conjunto para ajudá-la a alcançar suas metas e objetivos. Ex.: equipe experiente e motivada, recursos tecnológicos adequados. | Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, com potencial para ajudá-la a crescer e atingir ou exceder as metas planejadas. Ex.: diretrizes governamentais favoráveis ao fortalecimento institucional, novas fontes orçamentárias, parcerias com outras instituições. |   |

27 BRASIL (b), 2010 p. 25.

28 BRASIL (c), 2010 p. 5.

29 A Análise *Stakeholder* consiste na identificação dos principais atores envolvidos (pessoas, grupos ou instituições), dos seus interesses e do modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas ou projetos. (Brasil, 2002. p 8).

30 O mapa de processo é a representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a sequência dos passos necessários à consecução de determinada atividade. (Brasil, 2003, p. 1).

| – | Fraquezas (pontos fracos)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Ameaças                                                                                                                                                                                                                                                            | – |
|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
|   | Pontos fracos – as características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização. Referem-se à ausência de capacidades e/ou habilidades críticas. São, portanto, deficiências e características que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho desejado. Ex.: alta rotatividade de pessoal, sistemas de informação obsoletos, processos internos excessivamente burocratizados. | Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, que podem impedi-la de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional. Ex.: dispersão geográfica do público alvo, disparidades regionais, conflito de competência. |   |

**Fonte:** TCU - Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco Aplicados em Auditoria.

A análise será incrementada e alterada à medida que os trabalhos são desenvolvidos, a partir das leituras, entrevistas, visitas etc., e para cada informação levantada pode-se inserir notas de rodapé, informando a fonte (leituras, entrevistas, requisições, visitas).

### e) Matriz de Planejamento

Tendo sido identificados os problemas e as possíveis questões de fiscalização<sup>31</sup>, é necessário estabelecer os critérios de fiscalização e iniciar a elaboração da Matriz de Planejamento.

Critérios de fiscalização são padrões de desempenho utilizados para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto fiscalizado, ou seja, a situação ideal ou desejado daquilo que está sendo investigado, quando se compara e se avalia com as melhores práticas e *benchmarks*<sup>32</sup>. Da comparação entre os critérios<sup>33</sup> e a situação existente (condição) chega-se aos achados de fiscalização.

31 A questão de fiscalização é o elemento central que norteará a direção dos trabalhos, estabelecendo a metodologia e técnicas que serão utilizadas para o alcance dos resultados. Deverá ser formulada adequadamente, com clareza e especificidade, com termos definidos e mensuráveis, com possibilidade de ser respondida coerentemente e assim esclarecer a questão formulada. Fonte: Manual Anop, página 27.

32 O benchmarking pode ser definido como uma técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. O benchmarking pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia. (Brasil, 2000).

33 De acordo com o TCU, nas auditorias operacionais, a escolha do critério é mais flexível, podendo conter elementos de discricionariedade e de julgamento profissional (leis e regulamentos, literatura especializada, normas profissionais boas práticas). (Brasil (b), p. 30).

A Matriz de Planejamento é uma ferramenta que permite estruturar de forma lógica o planejamento do trabalho e orientar a fiscalização na construção do escopo, definindo-se o objetivo, os critérios que serão utilizados, a delimitação do escopo (limitação), a seleção (tamanho da amostra) e os parâmetros que sustentarão as evidências necessárias para instruir os achados e as propostas de melhoria.

A Matriz de Planejamento poderá ser um quadro resumo construída com os seguintes elementos:

- questões de fiscalização (perguntas que deverão ser respondidas ao final da fiscalização);
- as informações que serão requeridas (são os documentos, dados, legislação necessários para responder a questão de fiscalização);
- as fontes de informação (identificação formal dos órgãos/entidades que fornecerão as informações solicitadas, sistemas ou banco de dados, questionários);
- procedimentos de coleta de dados (critérios e técnicas para selecionar e capturar os dados que serão analisados);
- métodos de coleta de dados (ex.: requisições, visitas *in loco*, análise de documentos, questionários);
- métodos de análise (ex.: comparação, análise de dados recebidos que validarão a informação coletada);
- limitações (fatores que dificultam ou restringem a obtenção de informações necessárias); e
- o que a análise permitirá dizer.

A Matriz de Planejamento utilizada na DCG, além de descrever os elementos acima descritos, é construída de forma a facilitar a elaboração do relatório de fiscalização, ou seja, também são descritos os itens da introdução, metodologia, limitações e visão geral. Para cada questão de fiscalização são elencadas as informações que serão requeridas, as fontes e os procedimentos que serão utilizados para se responder às questões de fiscalização.

#### **f) Seleção da amostra**

A seleção da amostra está diretamente relacionada com a abrangência do objeto, da definição do escopo e das limitações, ou seja, aquilo que não será contemplado pela fiscalização. Quando cabível, a DCG tem utilizado uma amostragem estatística (exemplos: escolas e hospitais).

A DCG pode também solicitar, na fase de execução, a participação das Diretorias de Fiscalização (DF's) e Unidades Regionais (UR's), que deverão adequar seus roteiros de fiscalização, na inspeção dos programas e ações do Governo do Estado de São Paulo, seguindo orientações elaboradas pela equipe responsável pela execução do trabalho.

### **g) Elaboração dos Papéis de Trabalho (PT'S)**

Concomitantemente à elaboração da Matriz de Planejamento é necessário elaborar os instrumentos de coleta de dados, tais como requisições, questionários, entrevistas, observação direta, manual de orientação às DF's e UR's que serão utilizados para a amostra pretendida pela equipe de fiscalização.

Destacamos alguns Pt's mais utilizados pela Diretoria:

**g.1) Questionários/Pesquisas/Entrevistas:** Estas técnicas são formuladas a partir de questões estruturadas (fechadas), não estruturadas (abertas) e semi-estruturadas (questões abertas e fechadas) utilizadas para coleta de dados e elaboradas por meio de formulário, com o objetivo de quantificar uma informação padronizada, aplicada na amostra selecionada.

A utilização de questionários permite comparar respostas, realizar análises estatísticas e no caso de amostras aleatórias, generalizar as conclusões.

Na DCG a utilização dos questionários/pesquisas pode ser feita por vários meios: ferramentas de pesquisa tipo LimeSurvey<sup>34</sup>, sistemas internos do TCESP, e-mail institucional ou aplicado pessoalmente (com uso dos tablets ou não), quando a visita *in loco* se faz necessária.

**g.2) Roteiro de inspeção para coleta de dados:** A DCG se utiliza de alguns instrumentos para a coleta de dados, tais como, registros fotográficos, termos ou documentos e informações que são obtidos quando da visita *in loco*.

**g.3) Manual de Orientação para DF's e UR's:** Elaborado para orientar o servidor que não participa da fase de planejamento, mas que auxilia na coleta de dados da fase da execução. Contém uma visão geral do escopo, dos objetivos e dos procedimentos necessários para a aplicação dos papéis de trabalho. Juntamente com o manual de orientação são elaborados modelos de relatórios, de registros fotográficos, termos e demais documentos que serão necessários para a fiscalização.

### **h) Teste Piloto**

Alguns papéis de trabalho necessitam de validação, portanto, poderão ser realizados testes-pilotos e assim evidenciar ajustes necessários diante de dificuldades que possam ocorrer durante a fase de execução.

---

34 LimeSurvey: Aplicativo, de software livre, utilizado pelo TCE para realização de pesquisas. O aplicativo permite que sejam realizadas pesquisas a dezenas de milhares de participantes de forma rápida, além de consolidar automaticamente as informações, gerando gráficos a partir das respostas dos participantes. Para maiores informações acessar o link: <https://translate.google.com.br/translate?hl=pt-BR&sl=en&u=https://www.limesurvey.org/&prev=search>, acesso em 17/06/2019.

Na DCG, a Análise Swot, a Matriz de Planejamento e os Papéis de Trabalho que orientarão a execução deverão ser entregues na fase final do planejamento, que serão revistos e aprovados pela chefia imediata.

#### IV. Execução

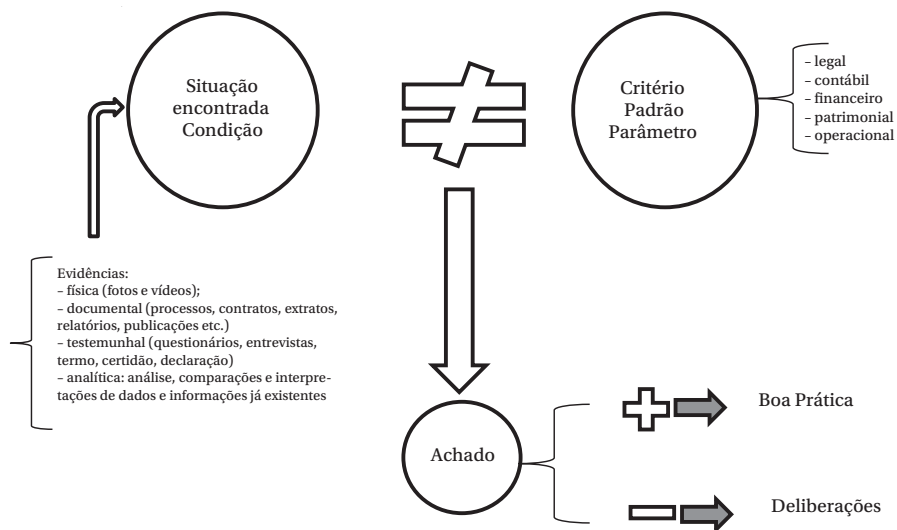
A etapa de execução consiste na obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões de auditoria (BRASIL, 2010, p.35).

Envolve o desenvolvimento de trabalho de campo, a análise do coletado e culmina com a elaboração da matriz de achados.

O desenvolvimento do trabalho de campo abrange aplicação dos métodos previstos na matriz de planejamento para coleta de documentos, dados e informações da administração, incluídas as unidades de controle interno. As fontes vão desde o remetido em decorrência das Instruções do TCE/SP, passando pelo disponibilizado em portal de transparência ou sites oficiais, até o obtido em requisições, visitas *in loco* e/ou em pesquisas do tipo survey<sup>35</sup>.

Paralelamente ou em seguida ao desenvolvimento do trabalho de campo, procedem-se as análises em que o coletado torna-se evidência da situação/condição encontrada, cuja diferença deflue da comparação com o critério/padrão/parâmetro eleito convergirá para um achado.

#### Conceito de Achado



35 Levantamento junto às fontes primárias por meio da aplicação de questionários para grande quantidade de respondentes (Martins, 2010, p. 37).

Para se chegar a uma conclusão (achado), o mais comum no âmbito da DCG é se recorrer à técnica de análise qualitativa, basicamente compreendida como a comparação entre informações de fontes diferentes (documentos públicos, indicadores de desempenho, práticas de outras organizações e avaliações de unidade do controle interno ou de origem acadêmica), e ao uso de gráficos. Entretanto, existem outras técnicas que podem ser utilizadas, a exemplo da análise estatística e análise envoltória de dados.

Sob qualquer técnica de análise, o coletado deve ser organizado de forma a contemplar o que for evidência para cada achado, arquivando o que não for relevante ou que for inviabilizado para fundamentar uma conclusão. Desse processo, as evidências utilizadas podem apresentar problemas ou fragilidades quando baseadas em apenas uma fonte (sem triangulação<sup>36</sup> ou circularização<sup>37</sup> ou demais atores relevantes) ou oriundas de amostras não representativas e/ou de ocorrências isolada. Com efeito, é possível a combinação das situações encontradas (evidências) para sustentar um achado.

Feitas as análises, elabora-se um quadro resumo dos achados denominado Matriz de Achados, no intuito de facilitar a comunicação ou visualização das conclusões obtidas, além de subsidiar e nortear a elaboração do relatório de fiscalização.

### Matriz de Achados



36 “Uso de diferentes métodos de pesquisa e de coleta de dados para estudar o mesmo assunto” (Brasil, 2010, p. 38). Um exemplo seria utilizar evidências documentais para corroborar evidências testemunhais.

37 “Confirmação junto a terceiros” (Brasil, 2010, p. 38).

Na construção da Matriz de Achados, registram-se os atributos dos achados, bem como as propostas de melhoria e benefícios esperados correspondentes. Esclarecendo que nem sempre é possível identificar todos os atributos do achado, em especial as causas.

## **V. Relatório da Fiscalização Operacional (e-TC de Acompanhamento<sup>38</sup>)**

O relatório de Fiscalização Operacional é o produto final do trabalho da equipe. Após análise pelas instâncias administrativas competentes deve ser encaminhado ao Conselheiro Relator. Portanto, é fundamental que a equipe dispense à sua preparação o cuidado e o empenho necessários para que o resultado final atinja um alto padrão de qualidade técnico.

Deve ser abrangente, convincente, tempestivo, de fácil leitura e equilibrado conforme previsto nas normas internacionais de auditoria (ISSAI 300):

- **Abrangente** – deve incluir toda a informação necessária para abordar o objetivo e as questões de fiscalização, sendo suficientemente detalhado para que o objeto, os achados e as conclusões da fiscalização sejam compreendidos;
- **Convincente** – apresentar uma clara relação entre o objetivo, os critérios, os achados, as conclusões e as propostas de encaminhamento da fiscalização;
- **Tempestivo** – apresentar informações atualizadas para os órgãos fiscalizados, formuladores de políticas públicas e demais atores visando o aperfeiçoamento de suas atividades;
- **Fácil leitura e equilibrado** – deve ser escrito com clareza visando permitir a compreensão de seu conteúdo pelo leitor e, para tanto os termos técnicos devem ser definidos e quando necessário, recorrer ao recurso das notas de rodapé para esclarecer; o significado das siglas deve constar de lista própria e serem traduzidas quando utilizadas pela primeira vez; os fatos e as evidências devem ser apresentados de forma precisa; as frases devem ser curtas e os argumentos devem ser articulados de forma lógica; deve se evitar o uso de abreviaturas, termos eruditos e expressões em outros idiomas e complementar o texto com fotografias, figuras, gráficos, tabelas, mapas.

---

38 O eTC de Acompanhamento é um processo do e-TCESP do Balanço Geral do Exercício - Contas do Governador.

Deve expor apenas o que tem relevância, considerando as questões da fiscalização, ter objetividade com textos imparciais e impessoais e apontar tanto achados negativos quanto positivos.

No caso específico da DCG o relatório da fiscalização operacional faz parte do processo de acompanhamento dos programas e ações do governo do Estado e posteriormente é transcrito o resumo para o relatório anual das contas do governador.

Deve ser utilizada a seguinte formatação na sua elaboração, segundo consta do Manual de Redação do TCESP (2019)<sup>39</sup>:

### Formatação para elaboração de relatório

|                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                               |      |
|-------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>Fonte</b>                  | Arial 12<br>Exceções:<br>Tamanho 10: ementas, citações e excertos de mais de três linhas<br>Tamanho 9: tabelas<br>Tamanho 8: notas de rodapé                                                                                                                                                  |      |
| <b>Configuração de Página</b> | Superior                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 3 cm |
|                               | Inferior                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 2 cm |
|                               | Esquerda                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 3 cm |
|                               | Direita                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 3 cm |
| <b>Espaçamento</b>            | Entre caracteres: normal<br>Entre linhas: 1,15<br>Espaçamento simples: notas de rodapé, citações com mais de três linhas, referências bibliográficas, tabelas e legenda de quadros e imagens<br>Entre parágrafos: Espaçamento de 6pt (inclusive para notas de rodapé, referências e excertos) |      |
| <b>Recuo</b>                  | 2,5 cm<br>Exceção:<br>4 cm: ementas e citações de mais de três linhas                                                                                                                                                                                                                         |      |
| <b>Alinhamento</b>            | Justificado                                                                                                                                                                                                                                                                                   |      |

39 Disponível em: [https://portaldoservidor.tce.sp.gov.br/sites/default/files/Manual\\_Redacao-TCESP2019.pdf](https://portaldoservidor.tce.sp.gov.br/sites/default/files/Manual_Redacao-TCESP2019.pdf)

O relatório de Fiscalização Operacional deve conter a seguinte estrutura:

- Capa
- Resumo
- Listas: de siglas, gráficos, quadros, tabelas e figuras
- Sumário
- Introdução
- Visão Geral
- Achados
- Conclusão
- Proposta de Encaminhamento
- Apêndice/Anexo
- Bibliografia

#### **a) Capa**

Na capa constam as seguintes informações:

- Tema do relatório;
- Nº do eTC;
- Nome do Conselheiro(a) Relator(a);
- Modalidade;
- Objetivo da fiscalização;
- Período abrangido e de realização da fiscalização;
- Responsáveis pelas fases da fiscalização operacional (Planejamento, Execução e Relatório) com nº de matrícula e nome;
- Unidade do governo do Estado fiscalizada;
- Vinculação no TCE da unidade fiscalizada à Diretoria de Fiscalização ou Unidade Regional.

Modelo de Capa do Relatório de Fiscalização Operacional (TC-A)

RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO DE NATUREZA OPERACIONAL SOBRE O  
ÓRGÃO/PROGRAMA/AÇÃO xxxxxxxxx

eTCA nº xxxxxxxx/xxx/xxx(TC - xxxxxx/xxx/)

Conselheiro(a) Relator(a):

Modalidade:

Objetivo:

Período abrangido pela fiscalização:

Período de realização da fiscalização: planejamento de xxx a xxx; execu-  
ção de xxx a xxx; e relatório de xxx a xxx.

Responsáveis:

| Fases        | Responsáveis |      |
|--------------|--------------|------|
|              | Matrícula    | Nome |
| Planejamento |              |      |
|              |              |      |
|              |              |      |
| Execução     |              |      |
|              |              |      |
|              |              |      |
| Relatório    |              |      |
|              |              |      |
|              |              |      |

✓ Unidade:

✓ Vinculação no TCE/SP:

### **b) Resumo**

Define-se resumo como “exposição abreviada de uma sucessão de acontecimentos, das características gerais de alguma coisa etc., tendente a favorecer sua visão global: síntese, sumário, epítome, sinopse”.<sup>40</sup>

Na redação do resumo referente ao relatório de fiscalização operacional deve se mencionar os seguintes itens:

- Objetivo do trabalho;
- Antecedentes, se for o caso;
- Escopo;
- Planejamento;
- Limitações, se for o caso;
- Achados;
- Propostas de melhoria; e
- Resultados esperados com a implantação das propostas de melhoria.

O resumo, conforme já foi comentado, será transcrito para o relatório anual das contas do governador.

### **c) Listas: de siglas, gráficos, quadros, tabelas e figuras**

- Siglas – significado das siglas do relatório;
- Gráficos, quadros, tabelas e figuras – listas constando o nº respectivo, título e as folhas do relatório em que se encontram.

### **d) Sumário**

Sumário pode ser definido como:

“(...) enumeração das principais divisões (capítulo, seções, artigos, etc.) de um documento, na mesma ordem em que a matéria nele se sucede; visa a facilitar visão do conjunto da obra e a localização de suas partes, e, para tanto, deve aparecer no início da publicação e indicar, para cada parte, a paginação (conforme Normas Brasileiras)”.<sup>41</sup>

40 (Dicionário Aurélio).

41 Definição de Sumário segundo o dicionário Aurélio.

## **e) Introdução**

A introdução do relatório é subdividida em:

**e.1. Identificação simplificada do objeto e objetivo de fiscalização** – como o próprio nome do título indica se refere ao objeto (o quê) e objetivo (para que) da fiscalização resumidamente;

**e.2. Antecedentes** – subitem que se inicia informando de que forma o tema fiscalizado foi selecionado e a aprovação do(a) Conselheiro(a) Relator(a), bem como cita, caso exista, fiscalizações já realizadas pela DCG em anos anteriores a respeito do mesmo tema tratado no relatório;

**e.3. Escopo da fiscalização** – dentro do objeto da fiscalização é delimitada a área de atuação da equipe destacando o que não será objeto da fiscalização;

**e.4. Metodologia** – neste item devem estar relatadas as estratégias, métodos de coleta e análise dos dados, bem como as limitações para consecução do escopo nas fases da fiscalização operacional – planejamento, seleção e execução, como por ex.:

- Planejamento: entrevistas e reuniões com os participantes e data, estudo da legislação do objeto de fiscalização, análise de informações obtidas a partir de relatórios, banco de dados oficiais, sítios eletrônicos, requisições efetuadas, teste piloto entre outros;
- Seleção: requisições efetuadas, critérios utilizados e a amostra final objeto da fiscalização;
- Execução: requisições efetuadas, questionários/pesquisas enviados, análises e visitas *in loco* realizadas. Podendo, para melhor visualização, evidenciar por questão de fiscalização.

## **f) Visão Geral**

A Visão Geral relata as características do objeto de fiscalização a fim de que se compreenda o relatório e os objetivos verificados. Na DCG, a Visão Geral se concentra nos aspectos genéricos do objeto fiscalizado, deixando para aprofundar as explicações em cada questão de fiscalização, pois assim o leitor terá inicialmente conhecimento geral do que será tratado no relatório e ao se deparar com as questões de fiscalização e os achados poderá ter uma visão específica daquilo que está sendo apontado.

## **g) Achados**

É a discrepância entre a situação existente e o critério. São situações verificadas durante a fiscalização que serão usadas para responder as questões de fiscalização.

Na DCG procura-se denominar por item do relatório o objeto de fiscalização e seus achados. Aqui, conforme já mencionado anteriormente, inicia-se o tópico com a descrição mais aprofundada das características legais e operacionais do objeto de fiscalização e a amostra considerada. Em seguida por subitem descreve-se a análise efetuada a partir da situação existente (condição) e o critério apurando-se propriamente os achados. Este item do relatório deve ser ilustrado com fotos, tabelas, gráficos, mapas sempre que possível.

#### **h) Conclusão**

Na redação da conclusão devem constar os seguintes temas:

- Objetivo;
- Questões de fiscalização;
- Conclusões por achado.

A conclusão deve possibilitar ao leitor, sinteticamente, conhecer as respostas às questões de fiscalização.

#### **i) Proposta de Encaminhamento**

Neste item são relatadas as propostas de encaminhamento direcionadas aos atores envolvidos na execução da política pública. As propostas devem ter correspondência com os achados e devem demonstrar que são necessárias para sanar ou mitigar falhas identificadas pela fiscalização ou aperfeiçoar a atuação governamental.

#### **j) Apêndice/Anexo**

No Apêndice deve constar alguma informação produzida pelo próprio autor do relatório que complemente a argumentação relatada ou produzida pelo fiscalizado e no Anexo do processo documentos/evidências coletadas durante a fiscalização ou encaminhadas pelo fiscalizado.

#### **h) Bibliografia**

Na medida em que se redige o relatório, muitas vezes, consultamos e citamos autores diversos, manuais, sítios eletrônicos, normas específicas, legislação. Todas essas citações devem ser referenciadas no corpo do relatório e transcritas neste item.

## **VI. RELATÓRIO ANUAL DAS CONTAS DO GOVERNADOR**

### **– ITEM ESPECÍFICO**

As Contas do Governador são apreciadas em processo único anualmente e nele deve constar relatório que expresse a análise das peças contábeis e o resultado das fiscalizações operacionais.

Assim sendo, é transcrito para esse relatório o item “resumo” que compõe a estrutura do relatório de fiscalização operacional constante do eTC-A específico, porém, poderá ser ilustrado ou acrescidas informações relevantes que porventura não fizeram parte da redação do mesmo e, assim, devem constar fotos, quadros, tabelas e mapas, se assim entender-se que o leitor compreenderia melhor o que está sendo relatado.

## **VII. MONITORAMENTO**

Monitoramento é a ação de verificação do cumprimento das recomendações constantes do parecer das Contas do Governador e dos resultados delas advindos, com o objetivo de verificar as providências adotadas e aferir seus efeitos.

O principal objetivo do monitoramento é aumentar a probabilidade de resolução dos problemas identificados durante a fiscalização operacional, seja pela implementação das recomendações ou pela adoção de outras medidas de iniciativa do gestor.

## **VIII. BIBLIOGRAFIA**

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 05 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional / Tribunal de Contas da União 3 ed. – Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. 71 p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Auditoria governamental / Tribunal de Contas da União; Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. – Brasília : TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011. 355 p. : il., color. Disponível em < <http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/curso-de-auditoria-governamental.htm> >. Acesso em jun 2016.

BRASIL. **Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do MOG.** Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos

de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>. Acesso em julho de 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instituto Serzedello Corrêa**. Auditoria de Natureza Operacional. Curso à distância, 2009.

International Organization of Supreme Audit Institutions. **Princípios Fundamentais da Auditoria Operacional**. Traduzidas em 2016 pelo Tribunal de Contas da União. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/issai-em-portugues.htm>. Acesso em julho de 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) - Princípios Fundamentais de Auditoria (nível 3) – Brasília TCU: Responsável pela tradução: Secretaria de Relações Internacionais (Serint/TCU), 2015. P. 13-14. Disponível em:

[http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4\\_documents/ISSAI\\_300\\_Portugues.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/ISSAI_300_Portugues.pdf), acesso em 24/06/2016.

BRASIL (a). Tribunal de Contas da União. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Portaria-TCU Nº 280, de 8 de dezembro de 2010. Brasília TCU. 2010. P. 38. Disponível em: [www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20101214/PRT2010-280.doc](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20101214/PRT2010-280.doc), acesso em 27/07/2016.

BRASIL (b). Brasil. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional / Tribunal de Contas da União. -- 3.ed. – Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010, p.25;27;30. Disponível em: [file:///C:/Users/hhirata/Downloads/BTCU\\_ESPECIAL\\_04\\_de\\_19\\_03\\_2010\\_Manual\\_de\\_Auditoria\\_de\\_Na.pdf](file:///C:/Users/hhirata/Downloads/BTCU_ESPECIAL_04_de_19_03_2010_Manual_de_Auditoria_de_Na.pdf), acesso em 24/08/2016

BRASIL (c). Brasil. Tribunal de Contas da União. Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco Aplicados em Auditoria Portaria-SEGECEX nº 31, de 9 de dezembro de 2010. p. 5. Disponível em:

<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?inline=1&fileId=8A8182A14D78C1F1014D7957D20345D4>, acesso em 02/08/2016

BRASIL (d). Brasil. Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. Técnica de Entrevista para Auditorias. Portaria-SEGECEX nº 31, de 11 de abril de 2010. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/>

fileDownload.jsp?inline=1&fileId=8A8182A14D78C1F1014D7957B39B1AD9, acesso em 02/08/2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. Boletim do Tribunal de Contas da União/ SEPROG/SEGECEX - Técnicas de Auditoria - Análise Stakeholder, 2002. p.8. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?inline=1&fileId=8A8182A14D78C1F1014D7957C9CA3206>, acesso em 02/08/2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. Boletim do Tribunal de Contas da União/ SEPROG/SEGECEX - Técnicas de Auditoria - Mapa de Processos, 2003. p. 1. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?inline=1&fileId=8A8182A14D78C1F1014D7957C6B52702>, acesso em 02/08/2016

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo Coordenadoria de Fiscalização e Controle - Técnicas de Auditoria - Benchmarking, 2000. <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?inline=1&fileId=8A8182A14D78C1F1014D7957C4282283>, acesso em 23/10/2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional / Tribunal de Contas da União 3 ed. - Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. 71 p.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

CRUZ, Flávio da Cruz. Auditoria Governamental / Flávio da Cruz. 3ª Ed. - reimpr. - São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Manual para elaboração de monografias e dissertações / Gilberto de Andrade Martins - 3 ed. 5. Reimpr. - São Paulo: Atlas, 2010.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. Direito Financeiro e controle externo: teoria, jurisprudência e 370 questões (atualizado de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) /Valdecir Fernandes Pascoal. - 5ed. - Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. 320 pp.

ROBLES, Lilian Cristina Menino. **Proposta de Plano de Fiscalização para as Auditorias Operacionais do TCESP: uma aplicação prática baseada em uma matriz de risco.** Disponível em <http://www4.tce.sp.gov.br/epcp/proposta-de-plano-de-fiscalizacao-para-auditorias-operacionais-do-tcesp-uma-aplicacao-pratica>

SÁ, Antonio Lopes de. Dicionário de Contabilidade / A. Lopes de Sá. Ana Marai Lopes de Sá. – 10. 3e. ver. e ampl. – 2. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.

SÃO PAULO. **Constituição do Estado de São Paulo**, 1989. Disponível em <http://www.al.sp.gov.br/portal/site/Internet/menuitem.72bc967820cffe2eca76e110f20041ca/?vgnextoid=171a50d649467110VgnVCM100000590014acRCRD>. Acesso em janeiro de 2012.

SÃO PAULO. **Lei Estadual nº 16.082 de 28 de dezembro de 2015. Vol.1** – Institui o Plano Plurianual do Estado de São Paulo para o quadriênio 2016/2019. Disponível em: <http://www.planejamento.sp.gov.br/index.php?id=14> . Acesso em maio de 2016.

SÃO PAULO. **Lei Complementar Estadual nº 709**, de 14 de janeiro de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/1993/lei.complementar-709-14.01.1993.html>

SÃO PAULO. TCESP. Regimento Interno. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/legislacao/lei-organicaregimento-interno/lei-organica-e-regimento-interno>

SILVA, Moacir Marques da. Curso de auditoria Governamental: de acordo coma as Normas de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI/Moarcir Marques da Silva. – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

SPECK, Bruno Wilhelm. Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil / Bruno Wilhelm Speck – São Paulo : Fundação Konrad Adenauer, outubro 2001.

**[www.tce.sp.gov.br](http://www.tce.sp.gov.br)**

A versão eletrônica deste Manual de  
Orientação está na página do TCESP

### **Redes Sociais**



[facebook.com/tcesp](https://facebook.com/tcesp)



[youtube.com/tcespoficial](https://youtube.com/tcespoficial)



[flickr.com/tcesp](https://flickr.com/tcesp)



[twitter.com/tcesp](https://twitter.com/tcesp)



[instagram.com/tcesp](https://instagram.com/tcesp)



[linkedin.com/company/tcespoficial](https://linkedin.com/company/tcespoficial)