



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
E SECRETARIADO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E
CONTROLADORIA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

FRANCISCO CLÁUDIO FERREIRA REIS

INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: ANÁLISE NO ÂMBITO
DO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ

FORTALEZA – CE

2018

FRANCISCO CLÁUDIO FERREIRA REIS

INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: ANÁLISE NO ÂMBITO DO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação apresentada à Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito para a obtenção do título de mestre em Administração e Controladoria.

Área de concentração: Contabilidade, Controladoria e Finanças

Orientador: Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D

FORTALEZA

2018

FRANCISCO CLÁUDIO FERREIRA REIS

INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: ANÁLISE NO ÂMBITO DO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação submetido à Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria Profissional da Universidade Federal do Ceará, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Administração e Controladoria.

Aprovado em: __/__/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dra. Denise Maria Moreira Chagas Corrêa (Membro)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dra. Sandra Maria dos Santos (Membro)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dra. Ana Maria Fontenelle Catrib (Membro Externo)
Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

F441i Ferreira Reis, Francisco Cláudio.
Integração do Sistema de Controle Interno : análise no âmbito do Governo do Estado do Estado do Ceará / Francisco Cláudio Ferreira Reis. – 2019.
114 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2019.
Orientação: Prof. Dr. Marcus Vinícius Veras Machado.

1. Sistema de Controle Interno. 2. Integração. 3. Controle Social. 4. Controle Externo. I. Título.
CDD 658

A Deus, cujas graças me conduzem às minhas conquistas.

Aos meus pais, Vanderley Ferreira Pires e Zeneide Reis Ferreira, *in memoriam*.

AGRADECIMENTOS

Ao professor Marcus Vinícius, pela competente orientação, sempre pontual, clara, objetiva e entusiástica.

Às professoras doutoras Denise Maria Moreira Chagas Corrêa, Sandra Maria dos Santos e Ana Maria Fontenelle Catrib, por terem aceita o convite de participar da banca examinadora e, assim, com suas pertinentes ponderações, contribuírem para o êxito do trabalho.

Aos demais professores do mestrado, pelos conhecimentos transmitidos.

Aos gestores dos órgãos centrais de controle interno dos poderes do Estado pela disponibilidade de tempo em conceder as entrevistas e dispor sobre seus conhecimentos, que contribuíram para este estudo, de forma profissional e ao mesmo tempo acolhedora, especialmente, Dr. Leonel Oliveira Goes, Sílvia Helena Correa Vidal e Francisca Cristina Façanha Freire, pelas palavras de incentivo.

Aos colegas do mestrado, com quem dividi minhas incertezas e aprendi a superá-las, em especial à Adriana Maria Pinheiro, sempre disposta a ajudar e com uma palavra objetiva e animadora.

Ao meu irmão Vanderlei Ferreira Junior e ao amigo José Sergio Barreto e Silva pelo apoio e, sobretudo, por saberem oportunizar momentos preciosos de descontração nas fazes mais tensas da trajetória do mestrado.

RESUMO

O controle da Administração Pública do Estado do Ceará, na área de controle interno, é função que compete ao Sistema de Controle Interno de cada Poder, cuja integração, entre outras finalidades, visa a viabilizar o controle social e apoiar o controle externo (CF/1988). O efetivo controle social fomenta e auxilia a ação do controle na Administração Pública Estadual, em especial, a do controle externo. Essa pesquisa teve como objetivo geral avaliar a integração do Sistema de Controle Interno dos Poderes no Estado do Ceará. A pesquisa é caracterizada como descritiva, com abordagem qualitativa, cujo método possibilitou, desde a análise documental, conhecer a estrutura dos órgãos de controle interno no Estado do Ceará, bem como analisar se os referidos órgãos estão funcionando de forma integrada. Quanto aos meios ou procedimentos técnicos, utilizou-se da pesquisa bibliográfica, documental e, complementarmente, de entrevista semiestruturada, realizada com os representantes dos seis órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno Estadual. Os resultados da pesquisa revelam que o controle interno dos Poderes ainda não foi devidamente implementado; que as recentes alterações promovidas na Constituição do Estado do Ceará de 1989 acrescentaram ao controle interno o desafio de agregar as atividades de ouvidoria e corregedoria; que os conceitos de controle interno e de sistema de controle interno ainda não estão consolidados, consequentemente a integração desse sistema, nos termos da legislação, também não foi implementada; e que há uma interação polarizada por Poder, em âmbito nacional. Por outro lado, revelam que há uma preocupação por parte dos órgãos centrais de controle interno dos poderes com a integração do SCI no âmbito Estadual.

Palavras-chave: Sistema de Controle Interno. Integração. Controle Social. Controle Externo.

ABSTRACT

Ceará's Public Administration Control, in the field of internal control, is a responsibility of the Internal Control System of each Power, which integration, among other purposes, aims at enabling social control and support external control (Federal Constitution/88). The effective social control fosters and assists the control action in the State Public Administration, especially, the external control. This research had as general objective to evaluate the integration of the Internal Control System of the Powers in Ceará. The research is characterized as descriptive, with a qualitative approach, whose method has allowed, from the documentary analysis, to know the structure of the internal control parts in Ceará, as well as to analyze if these organs are functioning in an integrated way. As for the technical means or procedures, a bibliographical, documentary and, in addition, semi-structured interview with the representatives of the six organs of the State Internal Control System was used. The results of the research reveal that the internal control of the Powers has not yet been properly implemented; that the recent changes promoted in the Constitution of the State of Ceará of 1989 added to the internal control the challenge of adding the activities of ombudsman; that the concepts of internal control and internal control system are not yet consolidated, consequently the integration of this system, under the terms of the legislation, has not been implemented either; and that there is a power polarized interaction at the national level. On the other hand, they reveal that there is a concern on the part of the central organs of internal control of the powers with the integration of the ICS in the State level.

Keywords: Internal Control System. Integration. Social Control. External Control.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIACÕES

ALECE – Assembleia Legislativa do Ceará
ATRICON – Associação dos Tribunais de Contas
CE/1989 – Constituição do Estado do Ceará de 1989
CF/1988 – Constituição Federal de 1988
CGE – Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará
CGU – Controladoria Geral da União
CNJ – Conselho Nacional de Justiça
CONACI – Conselho Nacional de Controle Interno
COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*
DPGE – Defensoria Pública Geral do Estado do Ceará
FEFCA – Fundo Estadual de Fortalecimento do Controle Administrativo
INESF – Inspeção Estadual de Finanças
INTOSAI – *International Organisation of Supreme Audit Institutions*
LC – Lei Complementar
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MPCE – Ministério Público do Estado do Ceará
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
PEC – Proposta de Emenda à Constituição
SACC – Sistema de Acompanhamento de Contratos e Convênios
SCC – Sistema de Contratos e Convênios
SCI – Sistema de Controle Interno
SEAD – Secretaria de Administração do Estado
SEFAZ – Secretaria da Fazenda
SIOF – Sistema Orçamentário e Financeiro
SUCON – Superintendência de Controladoria
S2GPR – Sistema Governamental de Gestão por Resultados
TCE-Ce – Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCM – Tribunal de Contas dos Municípios
TCU – Tribunal de Contas da União
TJ – Tribunal de Justiça

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Normas nacionais que tratam do controle interno	30
Quadro 2 –	Regulamentação do Controle Interno nos Poderes do Estado do Ceará	31
Quadro 3 –	Apresentação de estudos anteriores	47
Quadro 4 –	Normativos dos Órgãos de Controle Interno	52
Quadro 5 –	Composição da Estrutura Orgânica dos Poderes do Ceará	57
Quadro 6 –	Relação dos Fundos vinculados aos órgãos do Poder Executivo	60
Quadro 7 –	Órgãos Responsáveis pelo Controle Interno nos Poderes	64
Quadro 8 –	Responsáveis pelo controle interno nos Poderes	66
Quadro 9 –	Características dos responsáveis pelo Controle Interno	66
Quadro 10 –	Alinhamento entre as competências legais dos órgãos de controle interno	68
Quadro 11 –	Alinhamento entre as competências legais dos órgãos de controle interno, relativas à função auditoria	69
Quadro 12 –	Alinhamento entre as competências legais dos órgãos de controle interno, relativas à função ouvidoria	70
Quadro 13 –	Alinhamento entre as competências legais dos órgãos de controle interno	70
Quadro 14 –	Sistemas de Informação utilizados pela CGE	74
Quadro 15 –	Finalidades da Integração X Competências Legais do SCI	88

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	Varição Quantitativa das Unidades Orçamentárias por Poder	55
Tabela 2 –	Execução Orçamentária dos Poderes e Órgãos Autônomos no Ceará	61

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
2	CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	19
2.1	Administração Pública.....	19
2.2	Classificação do Controle.....	25
2.3	Controle Interno.....	27
2.4	Controle externo.....	37
2.5	Controle social da função administrativa do Estado.....	45
2.6	Estudos empíricos anteriores.....	48
3	METODOLOGIA.....	51
3.1	Tipologia da Pesquisa.....	51
3.2	Coleta de dados.....	52
3.3	Análise dos dados.....	55
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	56
4.1	O SCI na Administração Pública no Estado do Ceará.....	56
4.1.1	Estrutura orgânica do Poder Executivo.....	59
4.1.2	Estrutura orgânica dos demais Poderes.....	62
4.2	Órgãos responsáveis pelo Controle Interno e pelo SCI nos Poderes.....	64
4.2.1	Qualificação dos responsáveis pelos Órgãos Centrais de Controle Interno.....	66
4.2.2	Competências legais dos Controles Internos nos Poderes.....	68
4.2.3	Os Controles Internos e os Sistemas de Controle Interno nos Poderes.....	72
4.2.3.1	<i>Organização do controle interno e do SCI no Poder Executivo Estadual.....</i>	<i>74</i>
4.2.3.2	<i>Organização do Controle Interno e do SCI no Poder Legislativo Estadual.....</i>	<i>79</i>
4.2.3.3	<i>Organização do Controle Interno e do SCI no Poder Judiciário Estadual.....</i>	<i>81</i>
4.2.3.4	<i>Organização do Controle Interno e do SCI no MPCE.....</i>	<i>84</i>
4.2.3.5	<i>Organização do Controle Interno e do SCI no TCE-Ce.....</i>	<i>85</i>
4.2.3.6	<i>Organização do Controle Interno e do SCI na DPGE.....</i>	<i>87</i>
4.3	A Integração dos Sistemas de Controle Interno.....	89
4.4	A integração do SCI e o Controle Social, nos termos da lei.....	93
4.5	A integração do SCI, a tecnologia da informação e o Controle Externo.....	97
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	102
	REFERÊNCIAS.....	105
	Apêndice A.....	111

Apêndice B.....	112
-----------------	-----

1 INTRODUÇÃO

O controle da Administração Pública, conforme dispõe a Constituição do Estado do Ceará de 1989 (CE/1989), é função que compete à Assembleia Legislativa, no papel do controle externo, com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado; e ao Sistema de Controle Interno (SCI) de cada Poder (CE/1989).

Partindo do conceito apresentado por Justen Filho (2016), constituem Poderes do Estado do Ceará o Legislativo, o Executivo, o Judiciário, o Ministério Público do Estado (MPCE), a Defensoria Pública Geral do Estado (DPGE) e o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-Ce). Assim, seguindo o entendimento formulado por Di Pietro (2015), nos termos da Lei Maior, cada um dos referidos Poderes Estadual instituirá seu SCI.

Conceitualmente, o SCI corresponde ao conjunto de órgãos ou unidades técnicas cujas atividades de controle interno, previstas na Constituição, são coordenados e orientadas por um órgão central (VIEIRA, 2013). No Estado do Ceará, são responsáveis pelo SCI: a Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE), no Executivo; a Controladoria, no Legislativo; a Auditoria Administrativa de Controle Interno, no Judiciário; a Coordenação de Controladoria e Auditoria Interna, no MPCE; a Controladoria-Geral, na DPGE; e a Controladoria, no TCE-Ce.

Segundo o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) e a International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), a implementação de controles internos é de responsabilidade da gestão máxima dos órgãos e entidades.

Nessa linha de entendimento, a Associação dos Tribunais de Contas (ATRICON), por meio da Resolução 05/2014, estabeleceu uma diretriz que tem como objetivo estimular a implantação e avaliar o desenho e o funcionamento do SCI dos jurisdicionados dos Tribunais de Contas, com a finalidade de que aquele possa subsidiar a atuação destes. Ressalta-se que constituem jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-Ce), os órgãos e entidades estruturantes dos Poderes anteriormente citados.

Ainda nos termos da Constituição, impõe-se ao SCI realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta quanto aos aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (CE/1989).

O controle, como afirma Medauar (2014) é inerente à atividade administrativa e mesmo que exercido mediante fiscalização, deve ser absorvido pelos gestores, como uma

atividade capaz de auxiliá-los na gestão do patrimônio público, ou seja, no alcance do propósito da gestão e na consequente satisfação do interesse público, Isto reforça a responsabilidade dos gestores de implementar seus controles internos.

De fato, a partir da promulgação da Emenda Constitucional Nº 75, em 20 de dezembro de 2012, que alterou a Constituição Estadual de 1989 (CE/1989), o controle interno da Administração Pública do Estado do Ceará passou a integrar o rol das atividades essenciais dos Poderes Estaduais, com capítulo próprio intitulado “Do Controle Interno da Administração Pública Estadual” (CE/1989).

Inaugurando o referido capítulo, têm-se o artigo que trata da integração do SCI dos Poderes do Estado, referidos no art. 68 da Lei Maior. Respeitadas as competências e a autonomia de cada Poder Estadual, o SCI deve ser exercido de forma orquestrada, por meio da integração, com o objetivo de atingir as finalidades definidas nos incisos do art. 190-A da CE/1989.

Entre as aludidas finalidades, encontra-se a de viabilizar uma terceira instância de controle sobre a Administração Pública – o chamado Controle Social, cuja efetividade, materializada especialmente por meio de denúncias e representações, fomenta o controle externo. O alcance dessa finalidade, já garante que a integração do SCI, ainda que de forma indireta, contribua para a atuação do Controle Externo. Todavia, a CE/1989 estabelece mais uma finalidade a ser alcançada mediante a ação integrada do SCI, que é a de apoio ao controle externo, no exercício de sua missão institucional (CE/1989).

Considerando que essas duas finalidades sejam atendidas, a efetiva integração do SCI proporciona duplo benefício ao exercício do controle externo, um dos quais indireto, por meio do controle social. Daí destaca-se a importância da integração do SCI para o controle da Administração Pública e especialmente para o exercício da missão do controle externo.

O Tribunal de Contas do Estado tem como missão “ser guardião dos recursos públicos estaduais, contribuindo para o aprimoramento da governança e da gestão pública em benefício da sociedade” (TCE-Ce, 2017). Esta, decorre do poder-dever, imputado ao Tribunal, de fiscalizar as entidades da administração direta e indireta do Estado, embora o mesmo poder-dever seja atribuído também ao SCI, a quem compete, em primeira instância, fiscalizar os respectivos órgãos e entidades.

No exercício de sua missão, o TCE-Ce aprecia e julga, anualmente, as contas declaradas pelos gestores dos órgãos e entidades dos Poderes do Estado. Numa descrição sucinta, o exercício de análise das prestações de contas consiste em verificar, à luz dos normativos legais, as informações declaradas pelos respectivos gestores.

O processo de análise das contas é subsidiado por dados compulsados das ferramentas de tecnologia da informação (TI), ou seja, dos sistemas corporativos do Estado, tais como o sistema de contabilidade, o sistema de folha de pagamento, os sistemas de gerenciamento de contratos e o de convênios. Isto confirma a percepção de Davis e Blascheck (2006) quanto aos benefícios proporcionados pelo uso das tecnologias de informação e comunicação como suporte aos sistemas de controle interno.

A análise da gestão é subsidiada também pelos resultados dos processos de denúncia e representação formulados principalmente pelos cidadãos; pelas informações divulgadas nos sítios eletrônicos dos jurisdicionados; e, também, pelos apontamentos formulados nos relatórios e pareceres de auditoria, apresentados pelos respectivos SCI dos Poderes Estadual.

A celebração e a execução dos contratos é matéria cujo exame é obrigatório pelas instâncias de controle interno e externo e cujo acompanhamento pelo TCE-Ce está objetivamente explicitado no Art. 160 da Lei Maior do Estado e objetiva, além da fiscalização em si, viabilizar a disponibilização de informações a sociedade; em outras palavras, fornecer dados para o efetivo controle social.

No Poder Executivo, o gerenciamento dos contratos é realizado por meio de um sistema de tecnologia e informação – Sistema de Acompanhamento de Contratos e Convênios (SACC), que tem interação com o sistema de contabilidade – Sistema de Gestão Governamental por Resultados (S2GPR) e com o sistema de transparência do Estado – CEARÁ Transparente. Tais sistemas de informação, especialmente o SACC, são consultados pela Corte de Contas, no cumprimento do seu dever de fiscalização dos contratos celebrados no âmbito dos órgãos do Poder Executivo.

No âmbito dos demais poderes, o acesso aos dados dos respectivos contratos é também realizado por meio de ferramenta de tecnologia da informação, neste caso, desenvolvida pelo próprio TCE-Ce, que é o Sistema de Contratos e Convênios (SCC). Este se diferencia do SACC por não ter interação com o sistema de contabilidade do Estado, nem com os respectivos Sistemas de Transparência dos Poderes.

As diferenças entre as duas ferramentas de tecnologia da informação – o SACC, utilizado pelos órgãos do Executivo; e o SCC, pelos demais Poderes – indica a atuação individualizada dos órgãos de controle interno. Isso obriga ao TCE-Ce utilizar diferentes meios de fiscalização e de acompanhamento dos contratos, a depender do Poder ao qual o contrato esteja adstrito.

Situação semelhante se observa em relação à atuação do cidadão no exercício do controle social, por meio da “Transparência” ou “Portal da Transparência”, como é divulgado nos *sites* oficiais dos Poderes Estadual, cuja disponibilização e acesso não é padronizada entre os Poderes.

No sítio do MPCE, por exemplo, a área dedicada à transparência se encontra no menu “serviços”, ou seja, não é de fácil visualização. Ademais, a divulgação dos dados e informações seguem padrões e formatos diferentes, o que impõe aos interessados pela informação, o uso de diferentes formas de consulta, criando um grau de dificuldade para o controle social. Este é outro ponto que sugere a ausência de integração entre os SCI.

Ressalta-se que o sistema de transparência deve consistir em fonte de dados objetivos, claros e de fácil acesso e entendimento pelo cidadão comum, tendo em vista a viabilização do controle social. A disponibilização das informações relativas às atividades administrativas dos órgãos e entidades dos Poderes, por meio de canais semelhantes, no mesmo formato e com a mesma facilidade de acesso resultaria em benefícios para o efetivo controle social.

A ausência de padronização da informação também é observada entre os sítios eletrônicos dos multicitados órgãos e entidades do Estado. Cada Poder ou mesmo os órgãos dentro do mesmo Poder, disponibiliza as informações na forma e nível de detalhamento que considerar pertinente.

Tais assimetrias caracterizam a individualização das unidades administrativas dos Poderes, que se reflete no SCI, fragilizando o cumprimento de suas finalidades, especialmente, a de viabilizar o controle social e a de apoiar o controle externo. Assim, no presente estudo, ocupa-se em analisar a integração do SCI no âmbito do governo do Estado do Ceará.

Nesse contexto, indaga-se como os órgãos de Controle Interno se organizam para atender a legislação relativa à integração do Sistema de Controle Interno do Estado do Ceará? Reportando-se ao problema de pesquisa, tem-se como objetivo geral avaliar a integração do sistema de controle interno no Estado do Ceará de acordo com a legislação.

Tendo em vista o objetivo geral, foram definidos como objetivos específicos: 1) Verificar a estrutura dos órgãos de controle interno no Estado do Ceará; 2) Analisar se os sistemas de controle interno estão funcionando de forma integrada, no atendimento da legislação.

O tema possui relevância científica e social, uma vez que os resultados da pesquisa poderão contribuir para que se avance nas discussões sobre o aperfeiçoamento da

relação entre os sistemas de controle internos e a importância de sua atuação integrada para o controle social e para a missão dos tribunais de contas, nos demais entes da federação, assim contribuindo para o aprimoramento do controle da Administração Pública.

A pesquisa é classificada como descritiva, com abordagem qualitativa, por meio da qual, buscou-se conhecer e descrever o SCI dos poderes no Estado do Ceará, por meio de pesquisa bibliográfica, documental e de entrevista semiestruturada, realizada com os principais protagonistas dos referidos Sistemas de Controle Interno.

A pesquisa está organizada em cinco seções: Introdução; Controle na Administração Pública; Metodologia da Pesquisa; Resultados da Pesquisa; e Considerações Finais.

Na primeira seção, contextualiza-se a pesquisa e evidenciam-se a questão problema e seus objetivos geral e específicos. Apresentam-se, também, de forma geral, a metodologia empregada e a estrutura da presente dissertação.

Na segunda seção, tendo por referência a doutrina, a legislação e o resultado de pesquisas anteriores, é apresentado o referencial teórico normativo dos temas relacionados ao objeto da pesquisa, iniciando-se com um breve conceituação da Administração Pública e sua inserção nos Poderes do Estado, seguindo com a classificação do controle quanto ao titular, o momento em que é realizado, à natureza ou aspecto controlado e à posição do órgão controlador; e com a explanação sobre controle interno, controle externo e controle social.

Na terceira seção, é apresentada a metodologia da pesquisa, com a caracterização desta, por meio da tipologia e da abordagem e, por fim, a descrição mais detalhada do modo como foram coletados e analisados seus dados.

Na quarta seção, são apresentados os resultados alcançados, destacando-se a estrutura organizacional dos Poderes, nas quais se inserem os respectivos SCI; as características e competências legais dos órgãos centrais do SCI nos Poderes Estadual, bem como as características dos respectivos dirigentes máximos; a convergência entre as competências legais dos referidos órgãos, e entre estas e as disposições da CE/1989; e os resultados das entrevistas realizadas com os dirigentes máximos dos órgãos centrais de controle, as quais são apresentadas por meio dos seguintes temas: controle interno, sistema de controle interno, controle social e tecnologia da informação a serviço do SCI.

Na quinta seção, seguem as considerações finais e as propostas para futuros estudos.

2. CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No Estado do Ceará, as regras para o controle na Administração Pública foram alteradas com a promulgação da Emenda Constitucional nº 75 de dezembro de 2012. A citada Emenda impõe à Administração Pública Estadual, o modelo de controle de que trata a Proposta de Emenda à Constituição – PEC nº 45/2009, em tramitação no Senado Federal, antecipando-se a esta.

Assim como no modelo anterior, a nova política de controle alcança os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário, Tribunal de Contas do Estado, Ministério Público do Ceará e Defensoria Pública Geral do Estado, em cujas estruturas permeiam as atividades administrativas. Razão pela qual, considera-se oportuno iniciar o presente estudo apresentando uma breve contextualização da Administração Pública.

2.1 Administração Pública

Na doutrina, encontra-se uma pluralidade de conceitos acerca de administração pública. Carvalho Filho (2017) escreve que a expressão “administração pública” exprime mais de um sentido, os quais, para Di Pietro (2015), normalmente, são o subjetivo, formal ou orgânico e o objetivo, material ou funcional. Já Meirelles (2010) conceitua a Administração Pública sob os aspectos formal, material e operacional.

Meirelles (2010), Di Pietro (2015), Mello (2016) e Carvalho Filho (2017), ao abordarem o tema Administração Pública, apresentam os seguintes conceitos:

Administração Pública – Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral (MEIRELLES, 2010, p. 65)

...

a) em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa;

b) em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo (DI PIETRO, 2015, p. 83)

...

A) um critério “orgânico” ou “subjetivo”, que se propõe a identificar a função através de quem a produz e B) um critério “objetivo” que toma em conta a atividade,

vale dizer, um dado objeto (não um sujeito). (MELLO, 2016, p. 32)

...

O sentido objetivo, pois, da expressão... - deve consistir na própria atividade administrativa exercida pelo Estado por seus órgãos e agentes, caracterizando, enfim, a função administrativa...; A expressão pode também significar o conjunto de agentes, órgãos e pessoas jurídicas que tenham a incumbência de executar as atividades administrativas. (CARVALHO FILHO, 2017, p. 11)

No sentido subjetivo, da lição de Di Pietro (2015) e Carvalho Filho (2017), ou formal, conforme Meirelles (2010), ou ainda orgânico, segundo Mello (2016), compreende-se a Administração Pública como os agentes, órgãos, entidades, fundações e fundos instituídos, em cujos âmbitos se exerce a função administrativa. E no sentido objetivo ou material, corresponde a atividade administrativa em si, exercida com a finalidade de atender o interesse coletivo.

Meirelles (2010, p. 65) distingue, ainda, o aspecto operacional da Administração Pública, definindo-o como “o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade”.

Outros conceitos propostos por Di Pietro (2015) enquadram o aspecto subjetivo e o objetivo da Administração Pública em seus sentidos amplo e restrito. Segundo a autora, no sentido amplo subjetivo, a Administração abrange os órgãos governamentais, responsáveis pelos planos de ação, direção e comando; e os órgãos administrativos, que executam os planos; e no sentido amplo objetivo alberga suas funções política e administrativa. No sentido restrito subjetivo, compreende apenas os órgãos administrativos; e no restrito objetivo, somente a função administrativa.

Importa observar também que, conforme Meirelles (2010) e Carvalho Filho (2017), a expressão “administração pública” é grafada com as iniciais maiúsculas, quando referida no sentido subjetivo, e minúsculas quando citada no sentido objetivo.

Carvalho Filho (2017) entende que a função administrativa está implícita na ordem constitucional e legal. Nessa linha, Aguiar et al. (2011) ressaltam o critério formal adotado para Administração Pública no Brasil; cujo delineamento, para Fernandes (2016), encontra-se no art. 37 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988). A parte inicial do citado art. 37, contextualiza a administração pública em direta e indireta, situando-a nos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Meirelles (2010) e Di Pietro (2015), em consonância com o texto constitucional, corroboram que a função administrativa é exercida por todos os Poderes, seja da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, como acrescenta Fernandes (2016).

Meirelles (2010) e Mello (2016) lembram que o Poder Estatal é uno. Entretanto, a tripartição deste em Legislativo, Executivo e Judiciário nas palavras de Mello (2016, p. 31) objetiva “impedir a concentração de poderes para preservar a liberdade dos homens contra abusos e tiranias dos governantes”.

Cada um dos Poderes e órgãos autônomos detém seu próprio núcleo central de competência ou função. Assim, o Poder Judiciário tem como essência o exercício da função jurisdicional; e o Legislativo, a função legislativa do Estado. No entanto, como salienta Siraque (2009), para garantir a autonomia funcional, esses Poderes exercem também a função administrativa, que de acordo com Di Pietro (2015), incumbe, preponderantemente, ao Poder Executivo, o qual, segundo Salomão (2016), é o responsável por realizar a administração política, executando atos de gestão, com respaldo na lei.

Além dos Poderes estabelecidos no Art. 2º da CF/1988, Justen Filho (2016) cita ainda o Ministério Público e o Tribunal de Contas, como órgãos equivalentes a um “poder”, pois dotados de funções próprias e privativas e, também, com estruturas organizacionais próprias e autônomas. A estes, deve-se acrescentar a Defensoria Pública, que recentemente ganhou a prerrogativa de órgão autônomo.

A Administração Pública abrange, ainda, as entidades com personalidade jurídica de direito privado sob o controle do Poder Público e as fundações instituídas ou mantidas pelo mesmo Poder Público.

A CF/1988, em seu art. 37, faz referência à administração direta e indireta. Carvalho Filho (2017) correlaciona a primeira à administração centralizada, desempenhada pelos órgãos dos Poderes, ministérios, secretarias, coordenadorias etc; e a segunda, à descentralizada, composta por pessoas jurídicas, também denominadas entidades, vinculadas à administração direta.

A administração indireta é composta pelas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, todas instituídas por lei, conforme preceituado no inciso XIX do referido art. 37, o qual dispõe que “somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação”.

Pelo exposto nas linhas anteriores, a Administração Pública compreende o conjunto de órgãos, entidades, fundos e fundações que estruturam os Poderes do Estado, nestes inseridos os órgãos autônomos: Ministério Público, Defensoria Pública e Tribunais de Contas.

O estabelecimento da estrutura física e de pessoal dos órgãos e entidades do

aparelho estatal, constituem atividade administrativa e pressupõem a realização de procedimentos licitatórios e a consequente contratação de obras, serviços, compras e alienações. Assim é que, para a aquisição de bens e serviços pela Administração Pública, a regra é licitar, conforme estabelece a CF/1988 em seu art. 37, inciso XXI.

O comando do mencionado art. 37, inciso XXI, remete à legislação, no caso, à Lei de licitações e contratos, editada pela União, por tratar-se de matéria de sua competência privativa, como prescreve a própria CF/1988, em seu art. 22. A citada lei estabelece normas gerais de licitações e contratos. Tem caráter nacional, aplicando-se, pois, a todos os entes da federação e a todos os órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta, como estabelece seu art. 1º:

Art. 1º Esta Lei estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Parágrafo único. Subordinam-se ao regime desta Lei, além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Os órgãos autônomos TCE-Ce, MPCE e DPGE também são alcançados pela regra da licitação; bem como todas as entidades controladas direta ou indiretamente por qualquer dos entes federativos, como se extrai da leitura do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.666/1993; e, ainda, as associações públicas e as pessoas jurídicas de direito privado instituídas no âmbito dos consórcios públicos, por também integrarem a Administração Indireta.

Ressalte-se que a CF/1988, em seu art. 173, §1º, inciso III, possibilita a instituição de regime próprio de licitação pelas empresas públicas e sociedades de economia mista que exploram atividades econômicas. Esta prerrogativa visa garantir a competitividade das entidades públicas com as empresas privadas. Como o referido regime próprio ainda não foi instituído, as estatais devem seguir as regras da Lei de licitações (OLIVEIRA, 2015).

A licitação corresponde a procedimento administrativo, por meio do qual, utilizando-se de critérios objetivos e impessoais, é selecionada a proposta mais vantajosa, em consonância com os princípios legalmente estabelecidos, como disciplina o art. 3º da Lei 8.666/1993:

Art. 3º A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da

vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

Entre os princípios que norteiam o procedimento licitatório, constata-se os explicitados na Carta Constitucional, orientadores da administração pública: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade.

Como decorrência natural da licitação, interessa destacar outra importante regra imposta à Administração Pública que é a da celebração formal do contrato. Competindo à Administração proceder a licitação, como consequência, deve formalizar o contrato com o vencedor do processo licitatório. A Lei de licitações e contratos veda, expressamente, o contrato verbal com a Administração, em seu artigo 60, parágrafo único, que dispõe:

Parágrafo único – É nulo e de nenhum efeito o contrato verbal com a Administração, salvo o de pequenas compras de pronto pagamento, assim entendidas aquelas de valor não superior a 5% (cinco por cento) do limite estabelecido no art. 23, inciso II, alínea “a” desta Lei, feitos em regime de adiantamento.

Portanto, nas aquisições de bens e serviços, que representam parcela significativa da atividade administrativa, a regra é licitar e formalizar o contrato. Daí, ressalta-se a importância dos referidos institutos para o setor público.

Devido ao volume de operações que envolvem as licitações e os contratos, para acompanhar a regular utilização desses institutos, a Administração tem utilizado cada vez mais as ferramentas de tecnologias da informação.

Nas primeiras linhas do presente trabalho, fez-se referência à constante evolução da Administração Pública. Contribuindo para essa evolução, encontram-se as tecnologias de informação que têm sido fortemente utilizadas pelos gestores públicos, em diversos setores, como na administração fazendária, na segurança pública, na saúde, na educação e, também, no processo eleitoral, com o uso das urnas eletrônicas. Silva Balbe (2014) cita os fenômenos tecnológicos entre os que têm influenciado essa evolução, com a incorporação das tecnologias de informação e de comunicação entre os movimentos de reforma da administração.

Diniz et al. (2009, p. 27) afirmam que “o uso estratégico das tecnologias de informação e comunicação como elemento viabilizador de um novo modelo de gestão evoluiu para o que é hoje chamado de governo eletrônico”. Segundo Diniz et al. (2009), temas alusivos ao processo de modernização da gestão pública, dentre os quais os mecanismos de controle e prestação de contas, foram relacionados ao processo de construção de programas de governo eletrônico, constituindo uma das mais importantes formas de modernização do Estado.

No olhar de Sanchez (2003), o governo eletrônico representa uma importante

contribuição à democracia, a partir do uso da tecnologia da informação no controle interno, de onde decorreria o gerenciamento mais eficiente dos recursos públicos; o controle da corrupção; o fortalecimento do sistema geral de controles mútuos; e uma ação mais efetiva dos órgãos de controle externos: Assembleia Legislativa, Tribunal de Contas; e Ministério Público. (SANCHEZ; 2003)

Houara (2016) afirma que o governo eletrônico é um instrumento de reforma do Estado. Segundo o autor, compreende uma série de processos, na qual se insere a relação da administração estatal consigo mesma, no sentido da melhoria da gestão, sendo esta uma das frentes em que atuam o conjunto de diretrizes do governo eletrônico brasileiro. Houara (2016) enumera, entre as possibilidades de aplicação do governo eletrônico, a relação inter e intragovernamental, em todos os entes da federação e entre todos os Poderes, no sentido da coordenação e integração de diversos órgãos públicos.

No setor público, a administração é pautada por princípios constitucionais e legais. Entre os princípios constitucionais, encontram-se o da legalidade, o da impessoalidade, o da moralidade, o da publicidade e o da eficiência, proclamados expressamente no caput do multicitado art. 37 da CF/1988. A estes, Carvalho Filho (2017) acrescenta os princípios do controle e da prestação de contas. Este último, conforme ressalta Lenza (2012), é um dos princípios sensíveis da Constituição Federal.

Outros princípios que regem a atividade administrativa estão inseridos no regramento infraconstitucional. A Lei nº 8.666/1993, conhecida Lei de Licitações, por exemplo, estabelece os princípios da igualdade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório e do julgamento objetivo. A citada lei situa-se entre as principais normas infraconstitucionais que balizam a Administração, ao da Lei nº 4.320/1964 – Lei de Finanças Públicas, e da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), todas de âmbito nacional.

Di Pietro (2015) explica que os princípios da legalidade e do controle, nasceram com o Estado de Direito. O primeiro estabelece os limites da Administração Pública, significando, no dizer de Carvalho Filho (2017), que toda a atividade realizada pelo agente da Administração, nessa qualidade, deve ser autorizada por lei. Para Di Pietro (2015), desse princípio decorre o do controle ou, no dizer de Carvalho Filho (2017), o da tutela administrativa que se distribui, ainda conforme o referido autor, sobre os aspectos do controle político; do controle institucional; do controle administrativo; e do controle financeiro.

2.2 Classificação do Controle

A palavra controle, etimologicamente, tem origem no francês “*contrôle*” ou “*contre role*”, que significa “contra-livro”, mas sua matriz é latina, advindo de contrarotulos (MARTINS; 2012). Nascimento (2013) esclarece que o termo designa o rol dos contribuintes pelo qual se verificava a operação do arrecadador. Medauar (2018) frisa que o direito de controle da Administração decorre da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789. No entanto, no direito pátrio, segundo Meirelles (2010), o vocábulo foi introduzido por Seabra Fagundes em sua obra “O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário”.

O controle é inerente à atividade administrativa (MEDAUAR, 2018). Nesse contexto, de acordo com Meirelles (2010, p. 697), controle corresponde “... a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. No mesmo sentido, Di Pietro (2015) expõe que a Administração Pública está sujeita tanto ao próprio controle quanto ao dos demais Poderes, abrangendo, assim, todos os órgãos no âmbito do Executivo, do Legislativo e do Judiciário.

A doutrina não se apresenta uniforme quanto à classificação do controle na Administração Pública, utilizando, para tanto, tipologias, critérios ou formas diferentes. Seguem-se aqui as proposições de Medauar (2018), Di Pietro (2015) e Justen Filho (2016) para apresentar as classificações quanto ao órgão titular do controle; quanto ao momento em que é realizado; quanto ao aspecto controlado; e quanto à posição do órgão controlador.

Quanto ao titular, o controle é classificado em administrativo, legislativo e judiciário. O primeiro é o exercido pela Administração, no âmbito dos órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, sobre os próprios atos, em decorrência do poder de autotutela, sob os aspectos de legalidade e de mérito; podendo ocorrer de ofício ou por provocação. Alcança também a Administração Indireta. Nesse caso, corresponde a um controle externo, decorrente do poder de tutela, devendo ser exercido nos limites legalmente estabelecidos.

O Controle legislativo é o exercido com o auxílio do Tribunal de Contas, constituindo exceção ao princípio da separação de Poderes, posto que alcança os órgãos dos Poderes Executivo e Judiciário, este no exercício da função administrativa. Classifica-se em político e financeiro. O controle político circunscreve-se aos aspectos de legalidade e de mérito, inclusive de discricionariedade do ato administrativo. O financeiro corresponde à fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial a cargo dos sistemas de controle externo e interno.

O Controle judiciário retrata um dos fundamentos do Estado de Direito, tendo amparo no art. 5º, XXXV, da CF/1988; nesse contexto, os atos da Administração são examinados sob os aspectos da legalidade e da moralidade. A CF/1988 estabelece os meios para o exercício desse controle, entre os quais: a ação popular; a ação civil pública; as ações de inconstitucionalidade; e o mandado de segurança individual e coletivo.

Quanto ao momento em que é realizado o controle é classificado em prévio, concomitante e posterior. Como o próprio termo sugere, o controle prévio ocorre antes da realização da despesa, com o objetivo de impedir a realização de ato contrário à lei ou ao interesse público. Já foi utilizado no Brasil em relação a todas as despesas públicas. Por ser considerado prejudicial ao bom desempenho das atividades administrativas, encontra-se praticamente em desuso. Atualmente, um exemplo desse controle é a homologação do resultado da licitação pela autoridade superior, visando a contratação futura.

O controle concomitante acompanha a realização do ato administrativo, como o acompanhamento da execução do orçamento, de uma obra ou de um convênio. Tem por objetivo sustar o ato em andamento, por exemplo, por ilegalidade ou por se revelar inoportuno ou antieconômico, sendo considerado, por essa razão, o controle mais eficaz.

Já o controle posterior ocorre após a realização do ato administrativo. É a forma mais comum de controle e se revela a mais ineficaz, tendo em vista que examina o ato depois de consumado, quando reaver o recurso despendido se torna mais difícil, quando não impossível. Exemplifica esse controle, o exame anual das contas de gestão dos jurisdicionados, pelo Tribunal de Contas.

Quanto à natureza ou aspecto controlado, classifica-se em controle da legalidade e controle de mérito. Um, decorre do princípio da legalidade e objetiva verificar se o ato administrativo se coaduna com a norma jurídica que o regula, tendo maior amplitude por ser exercido no âmbito de todos os Poderes. Enquanto o controle do mérito é o exercido pela própria Administração e, conforme Di Pietro (2015), com limitações, pelo Poder Legislativo, com o propósito de rever o conteúdo da decisão discricionária, para aferir se os objetivos foram atingidos da melhor forma e com o menor custo.

Ressalta-se que no mesmo capítulo da CE/1989 que trata da Administração Pública, encontra-se definido que suas atividades de controle contemplarão as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição. Dada a multiplicidade de aspectos que envolvem o controle no setor público.

Por fim, quanto à posição do órgão controlador, o controle é classificado em interno e externo. Estes, serão retratados mais detalhadamente nos subtópicos seguintes.

2.3 Controle Interno

Controle interno é o desempenhado no âmbito interno dos órgãos e entidades da Administração Pública, com o objetivo de verificar a conformidade legal e o próprio mérito do ato administrativo. Conforme esclarece Medauar (2018, p. 376):

O controle interno visa ao cumprimento do princípio da legalidade, à observância dos preceitos da “boa administração”, a estimular a ação dos órgãos, a verificar a conveniência e a oportunidade de medidas e decisões no atendimento do interesse público (controle de mérito), a verificar a proporção custo-benefício na realização das atividades e a verificar a eficácia de medidas na solução de problemas.

O controle interno decorre do poder de autotutela, assim é inerente aos próprios órgãos e entidades que constituem a Administração Pública, sendo restrito à estrutura de Poder no qual o órgão ou entidade se insere. O documento denominado *Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary*, editado em 1992 e atualizado em 2013, pelo COSO apresenta a seguinte definição para controle interno:

... é um processo realizado pelo conselho de administração, gerentes e outros profissionais da entidade, com o objetivo de fornecer garantias razoáveis quanto à realização dos objetivos relacionados a operações, relatórios e conformidade. (COSO, 2013, p.11)

De forma semelhante, nas diretrizes para padrões de controles internos para o Setor Público, estabelecidas pela INTOSAI, define-se controle interno como:

... um processo fundamental realizado pela administração e pessoal de uma entidade, projetado para identificar riscos e fornecer razoável garantia de que, na consecução da missão da entidade, serão atingidos os seguintes objetivos gerenciais:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações;
- cumprimento responsável das obrigações;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
- proteção dos recursos para evitar perdas, uso indevido e danos (INTOSAI; 2004, p. 6)

Com apoio nos conceitos utilizados pelo COSO (2013) e pela INTOSAI (2004), transcritos, observa-se que a atividade de controle interno é inerente ou deve ser estabelecida no interior de cada órgão ou entidade, sendo de responsabilidade da gestão da organização governamental, a instituição, revisão e atualização de um controle interno apropriado.

O fundamento do controle interno aparece primeiro no art. 76 da Lei nº 4.320/1964, sendo inserido como preceito constitucional, na Constituição Federal de 1967 (SILVA, 2014). Assim, a institucionalização do controle interno não corresponde a uma liberalidade do gestor, mas a uma obrigação, decorrente de imposição constitucional.

Destaca-se que a Carta Estadual de 1989, em seu art. 161, determina que os órgãos e entidades estaduais e municipais fiscalizem a aplicação dos recursos recebidos da União, mediante convênios ou instrumentos congêneres.

Como já salientado, uma das finalidades do controle interno consiste em assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios e normas que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, abrangendo, como ressalta Di Pietro (2015), os aspectos de mérito. Nessa linha de entendimento, cabe a cada gestor, administrador e demais responsáveis, em consonância com as normas e princípios legais impostos, utilizar, de modo eficiente, eficaz e transparente, os recursos – dinheiro, bens e valores, da unidade administrativa – órgão, fundo, fundação ou entidade, pela qual responde.

Outrossim, como determina a Lei Maior do Estado, o gestor deverá prestar contas dos recursos colocados à sua disposição para a consecução do múnus público que aceitou gerir. Nesse contexto, incumbe a essa mesma autoridade – gestor público, zelar pela implantação e atuação de modo eficiente do controle interno.

Além do apoio à gestão, Monteiro (2015) salienta que o controle interno pode promover mudanças na realidade do setor público e destaca que se espera de sua atuação a melhoria dos resultados obtidos, da informação gerada e da imagem da organização. Na verdade, identificam-se três segmentos para os quais a institucionalização do controle interno é relevante: para os gestores públicos; para os órgãos de controle, especialmente, os de controle externo; e para a sociedade.

Se por um lado cabe aos gestores agir de forma legal, eficiente, eficaz e transparente no manejo dos recursos públicos, relativamente aos quais devem prestar contas; por outro, importa ao controle interno fornecer segurança, ainda que não integral, de que essas conformidades serão atingidas, para resguardo dos próprios gestores, diante do dever de prestar contas. Nesse sentido, espera-se que a atuação efetiva do controle interno reflita positivamente no julgamento das contas do gestor.

Os Tribunais de Contas, no cumprimento do dever de fiscalizar o uso dos recursos públicos e de julgar as contas daqueles que gerenciaram tais recursos, avaliam os controles internos das unidades administrativas dos órgãos e entidades; e lançam mão dos resultados das auditorias realizadas pelo SCI. Frisa-se que a atuação do controle externo não elide a do Sistema de Controle Interno, visto o dever-poder, a este atribuído, pela CF/1988, de comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão.

Ademais, tendo vista a prerrogativa constitucionalmente concedida aos cidadãos de denunciar irregularidades ou ilegalidades, impõe-se, ainda, ao controle interno, envidar os esforços necessários para que as informações sobre a gestão pública sejam disponibilizadas à sociedade de forma objetiva, clara, confiável e transparente. Veja-se, por exemplo, que no Manual de Controle Interno do SCI do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução

Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001, está consubstanciado o entendimento de que a disponibilização de informações fortalece o controle social.

Cada órgão e entidade do setor público deverá instituir sua respectiva unidade de controle interno. Essas unidades, atuando de forma conjunta e coordenada, no âmbito de cada Poder, constituirão o respectivo sistema de controle interno, como determina a Constituição Pátria de 1988.

Esse entendimento coaduna-se com o de Vieira (2013, p. 2) que conceitua o SCI como “o conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicado na Constituição e normatizadas em cada nível de governo”.

No mesmo sentido é o conceito divulgado pelo Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI, associação de direito privado, sem fins lucrativos, criada em 6 de julho de 2007, no caderno publicado em 2009, intitulado Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público, com o objetivo de padronizar e nortear a ação dos órgãos de controle interno no Brasil:

Sistema de Controle Interno é o conjunto de órgãos, funções e atividades, articulado por um órgão central de coordenação, orientados para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição e normatizados em cada Poder e esfera de governo. (CONACI, 2009, p. 3)

É nesse sentido que, no presente trabalho, as expressões “controle interno” e “sistema de controle interno” estão empregadas.

Contudo, deve-se ressaltar que não é raro encontrar as citadas expressões referidas como sinônimas pela doutrina e por órgãos técnicos, a exemplo do Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de referência no controle da Administração. Para o TCU, os controles internos das unidades administrativas se alinham no mesmo objetivo e no mesmo processo composto pelo conjunto de políticas, regras de estrutura organizacional e procedimentos, direcionados à vigilância, fiscalização e verificação dos atos administrativos.

A CF/1988 elenca, em seu art. 74 e incisos, as seguintes finalidades do SCI:

- 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.

Sobre o transcrito art. 74, Di Pietro (2015, p. 880) ressalta que:

O artigo 74 da Constituição inova de várias maneiras: primeiro ao deixar claro que

cada um dos Poderes terá um sistema de controle interno; segundo, ao prever que esse sistema se exercerá de forma integrada entre os Poderes; terceiro, ao estabelecer a responsabilidade solidárias dos responsáveis pelo controle quando, ao tomarem conhecimento de irregularidade, deixarem de dar ciência ao tribunal de Contas (§1º); finalmente, ao colocar o Tribunal de Contas como uma espécie de ouvidor geral a quem os cidadãos, partidos políticos, associações ou sindicatos podem denunciar irregularidades ou ilegalidades (§2º).

Na Constituição Federal, a prerrogativa de denúncia concedida aos cidadãos, partidos políticos, associações e sindicatos está inserida no contexto do sistema de controle interno, o que traz para este a responsabilidade de garantir os meios para que o direito de denúncia possa ser exercido.

A Constituição do Estado do Ceará, em respeito à CF/1988, disciplina que compete ao Sistema de Controle Interno a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta quanto aos aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (art. 68).

Contudo, com a promulgação da Emenda nº 75, de 20 de dezembro de 2012, publicada no Diário Oficial do Estado em 27 de dezembro do mesmo ano, a CE/1989 inova em alguns aspectos em relação à CF/1988.

Primeiro, o controle interno da Administração Pública Estadual ganhou um capítulo especial (Capítulo VI; artigos 190-A a 190-C) inserido entre as atividades essenciais dos Poderes do Estado, ao lado daquelas relacionadas ao Ministério Público; à Defensoria Pública; à Procuradoria Geral do Estado; à Administração Fazendária; à Administração Pública; e à Segurança Pública e à Defesa Civil.

Segundo, acresce um dispositivo entre as finalidades do Sistema de Controle Interno e, como se observa a seguir:

Art.190-A. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

...

IV – criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado;

A Constituição Estadual inova ao determinar, no inciso IV, que o Sistema de Controle Interno crie condições para o exercício do controle social. Entretanto, suprime o parágrafo que, nos moldes da Constituição Federal, garantia aos cidadãos, partidos políticos, associações e sindicatos a prerrogativa de denunciar ilegalidades ou irregularidades, perante o Tribunal de Contas. O art. 160, que possui redação semelhante ao que foi suprimido, cinge o direito de denúncia à esfera dos contratos e convênios.

Terceiro, altera o inciso que trata do apoio ao controle externo:

Art.190-A. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma

integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

...

VI – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, respeitada a legislação de organização e funcionamento do sistema de controle interno de cada Poder, de iniciativa exclusiva do respectivo Poder.

A nova redação do dispositivo prescreve o respeito à legislação de organização e funcionamento do sistema de controle interno de cada Poder, de iniciativa exclusiva do respectivo Poder. Ressalte-se que o caput do transcrito artigo 190-A, determina a integração do sistema de controle interno pelos Poderes.

Consideradas as ressalvas acima, a CE/1989 converge com a CF/1988, no que concerne à determinação quanto à instituição do SCI por Poder e quanto à ação integrada dos mesmos.

Na legislação infraconstitucional são encontradas referências ao controle interno, por exemplo, na Lei 4.320/1964; na Lei nº 8.666/1993 e na LRF. Tais normativos reforçam a importância do controle interno setorial e do sistema de controle interno dos Poderes.

Quadro 1 – Normas nacionais que tratam do controle interno

Legislação	Ementa	Controle Interno
Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.	Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados dos Municípios e do Distrito Federal	Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.
Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993	Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.	Art. 113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.
Lei Complementar nº 101, de /2000	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.	1) SCI dos Poderes deve fiscalizar o cumprimento das normas da própria LRF; 2) Responsáveis pelo controle interno devem assinar o relatório de gestão fiscal emitido a cada quadrimestre; e 3) os órgãos de controle interno devem fiscalizar a entrega das declarações de bens e valores pelos agentes públicos.
Resolução CFC nº 1135, de 21 de novembro de 2008.	Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade, Técnica - NBC T 16.8 – Controle Interno	3. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público.

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

A Lei nº 4.320, conhecida como Lei de Finanças Públicas ou Lei do Orçamento, é considerada a primeira lei que trata de controle interno no ordenamento jurídico brasileiro. Originariamente, disciplina o controle interno no Poder Executivo, em seus arts. 76 e 75, os quais, atualmente, são de observância obrigatória pelos órgãos de controle interno dos demais Poderes.

A Lei nº 8.666/1993, conhecida como Lei de Licitações e Contratos, em seu art. 113, faz referência ao controle interno, ao SCI e ao controle externo. E a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, faz referência ao controle interno e ao SCI dos Poderes.

Juntam-se às orientações da INTOSAI (2004) e aos normativos legais anteriormente referidos, as normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, voltadas aos profissionais da contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. A NBC T 16.8, estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, conforme suas disposições gerais. Alinhada ao COSO (2013) e à INTOSAI (2004), a NBC T 16.8, em seu item 3, preconiza que o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade pública.

Da efetiva implementação e consolidação do controle interno nos órgãos e entidades do Poderes do Estado, deflui o respectivo sistema de controle interno. Para atender a Lei Maior, tanto no sentido da implantação do controle interno quanto da instituição do SCI, os Poderes baixaram as respectivas normas, enumeradas no Quadro 2.

Quadro 2 – Regulamentação do Controle Interno nos Poderes do Estado do Ceará (continua)

PODER	NORMAS	EMENTA
Executivo	Decreto nº 11.269, de 17 de abril de 1975	Institui a Inspeção Estadual de Finanças – INESF
	Decreto nº 12.252, de 12 de janeiro de 1977	Institui o Regimento Interno da INESF
	Decreto nº 18.905, de 3 de novembro de 1987	Instituiu a Auditoria Administrativa da Secretaria da Administração do Estado – SEAD
	Decreto nº 18.938 de 17 de novembro de 1987	Transforma a Divisão de Auditoria da INESF no Departamento de Auditoria Geral do Estado- AUDIT
	Lei nº 11.714, de 25 de julho de 1990	Dispõe sobre as diretrizes e bases da Administração Estadual
	Lei nº 12.270 de 23 de março de 1994	Altera o art. 56 da Lei nº 11.809/1991 e transfere atribuições da Auditoria Administrativa da Secretaria da Administração

PODER	NORMAS	EMENTA
	Decreto nº 24.388, de 28 de fevereiro de 1997	
	Lei nº 13.297, de 07 de março de 2003	novo Modelo de Gestão do Poder Executivo
	Lei nº 13.875 de 07 de fevereiro de 2007	Dispõe sobre o Modelo de Gestão do Poder Executivo
	Lei nº 15.360/2013	Altera dispositivos da Lei nº 13.875/2007
Judiciário	Lei nº 12.483/1995	Dispõe sobre a organização administrativa do Poder Judiciário Estadual, define as diretrizes gerais para sua reforma e modernização administrativa e dá outras providências.
	Lei nº 13.956 de 13 de agosto de 2007	Altera dispositivos da Lei nº 12.483/1995
Legislativo	Lei nº 13.332/2003	Institui a Controladoria da ALECE
	Ato Deliberativo nº 561/2003	Regulamenta as atribuições da Controladoria da ALECE
TCE-Ce	Resolução nº 3163/2007	Institui a Controladoria do TCE-Ce
MPCE	Provimento nº 20/2009	Institui a Coordenação de Controladoria e Auditoria Interna
DPGE	Lei Complementar nº 171, de 29 de dezembro de 2016	Altera a Lei Complementar nº 6 de 28 de abril de 1997

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

O SCI, conforme mencionado, foi inaugurado na Carta de 1967, no contexto do Poder Executivo. Seguindo essa linha, a história do controle interno, no âmbito do Estado do Ceará, começa no Poder Executivo. Neste, com a publicação do Decreto nº 11.269/1975, foi instituída a INESF, integrante da estrutura organizacional da Secretaria da Fazenda – SEFAZ, estabelecida como órgão central dos sistemas de administração financeira, de contabilidade e de auditoria, conforme regimento aprovado por meio do Decreto nº 12.252/1977. Suas funções eram exercidas na forma prevista no art. 3º, item I, do Decreto nº 9.651, de 14 de dezembro de 1971, combinado com o art. 161, da Lei nº 9.809, de 18 de dezembro de 1973, que estatui o Código de Contabilidade do Estado do Ceará.

Dentre as competências estabelecidas à INESF, pelo citado Decreto nº 12.252/1977, em seu art. 2º, destacam-se a de controle financeiro e a de supervisão e realização das atividades de auditorias técnicas, contábeis e financeiras. As auditorias, de responsabilidade da Divisão de Auditoria da INESF, eram exercidas nos órgãos integrantes da administração direta e indireta, incluindo as unidades administrativas da própria SEFAZ.

Competia à Divisão de Auditoria: averiguar a regularidade da realização da receita e da execução da despesa; garantir a boa execução orçamentária, mantendo o registro atualizado dos ordenadores de despesas e dos responsáveis por dinheiro, valores e bens

públicos; observar a probidade na guarda e aplicação de dinheiro, valores e outros bens do Estado ou a ele confiados; e verificar a exatidão e regularidade das contas.

O Decreto nº 18.905/1987, em seu art. 4º, instituiu a Auditoria Administrativa da Secretaria da Administração do Estado – SEAD, para atuar nas áreas de recursos humanos; material e patrimônio; e modernização Administrativa. Nesse mesmo período, a citada Divisão de Auditoria da INESF foi transformada, por meio do Decreto nº 18.938/1987, no Departamento de Auditoria Geral do Estado – AUDIT, vinculado à SEFAZ, responsável pelas áreas financeira e contábil.

Nesse contexto, o exercício das atividades de controle interno, no Poder Executivo Estadual, era realizado de forma compartilhada entre a SEFAZ, por meio do Departamento de Auditoria Geral do Estado; e a SEAD, mediante a Auditoria Administrativa.

Após a promulgação da Constituição do Estado do Ceará de 1989, foi editada a Lei Estadual nº 11.714/1990, dispondo, entre outros assuntos, sobre as diretrizes e bases da Administração Estadual. A Lei, em seu art. 17, estabelece a Coordenadoria de Controle Interno, vinculada à estrutura da Secretaria Fazenda, atribuindo-lhe a coordenação geral, a orientação normativa, a supervisão técnica e a fiscalização específica, relativas às atividades de controle interno. Ademais, consoante o § 2º do retro citado art. 17, submete ao Controle Interno, todos os órgãos e entidades integrantes da Administração Estadual Direta e Indireta.

Novo diploma foi sancionado em 23 de março de 1994, tendo por justificativa a necessidade de aprimoramento e fortalecimento da atividade de controle interno. Trata-se da Lei nº 12.270, por meio da qual, as atribuições da Auditoria Administrativa da SEAD foram transferidas para o Departamento de Auditoria Geral do Estado, reunificando-se, assim, as atividades de controle interno sob um mesmo órgão do Executivo.

Com a edição do Decreto nº 24.388, de 28 de fevereiro de 1997, o Departamento de Auditoria Geral do Estado ganha nova nomenclatura - Auditoria Geral do Estado, e o *status* de órgão de assessoramento e assistência imediata ao Secretário da Fazenda. Com a nova estrutura organizacional da SEFAZ, o controle interno ficou sob a responsabilidade da Superintendência de Controladoria – SUCON, cuja missão era controlar, fiscalizar e acompanhar a execução orçamentária, financeira, patrimonial e gerencial da Administração Pública Estadual, para melhor eficiência na aplicação dos recursos públicos em benefício da sociedade. Faz-se oportuno reforçar que, nesse período, a expressão Administração Pública era usada com referência ao Poder Executivo.

Até 2003, anualmente, a SUCON apresentava ao Tribunal de Contas, os relatórios de auditoria realizados nos órgãos e entidades do Executivo.

Somente com o advento da Lei nº 13.297/2003, que tratou do novo Modelo de Gestão do Poder Executivo, alterando a estrutura da Administração Estadual e instituindo a Secretaria da Controladoria, as atribuições de controle interno foram retiradas da SEFAZ e migradas para o novo órgão, em conformidade com o art. 21 da citada Lei nº 13.297/2003.

Uma nova reestruturação acontece por meio da Lei nº 13.875/2007, que mais uma vez tratou das alterações no Modelo de Gestão do Poder Executivo. Dentre as alterações ocorridas, convém ressaltar que a Secretaria da Controladoria passa a denominar-se Secretaria da Controladoria e Ouvidoria Geral, com a atividade de ouvidoria agregada à Secretaria.

Finalmente, após nova atualização promovida por meio da Lei nº 15.360/2013, o órgão recebe a denominação de Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado – CGE, que é a nomenclatura atual do órgão central responsável pelo sistema de controle interno no Executivo Estadual. No mesmo diploma legal, a CGE é alçada à posição de órgão auxiliar de assessoramento superior.

No Judiciário, o órgão responsável pela coordenação geral, orientação normativa, supervisão técnica e realização de atividades inerentes ao controle interno, foi instituído pela Lei nº 12.483/1995 sob o nome de Auditoria Administrativa de Controle Interno.

No Legislativo, a Controladoria da ALECE, criada pela Lei nº 13.332/2003 e com as atribuições regulamentadas pelo Ato Deliberativo nº 561/2003, é o órgão responsável pelo SCI, que compreende a coordenação do planejamento gerencial e o controle de pessoal da Assembleia Legislativa.

Vinculado ao Legislativo, apesar da autonomia orçamentária e financeira, encontra-se o Tribunal de Conta do Estado, órgão que possui em sua estrutura uma controladoria, instituída mediante a Resolução nº 3163/2007.

Na esfera do MPCE, as atividades de controle interno são de competência da Coordenação de Controladoria e Auditoria Interna, instituída por meio do Provimento nº 20/2009.

Na DPGE, a Lei Complementar nº 171/2016, publicada no Diário Oficial do Estado, que altera dispositivos da Lei Complementar nº 6/1997, institui a Controladoria-Geral como órgão auxiliar, com competências para a coordenação geral, orientação normativa, supervisão técnica e realização de atividades inerentes ao controle interno. Vale esclarecer que no período anterior à edição da citada Lei Complementar, a DPGE estava inserida no âmbito do Poder Executivo, sendo albergada pela Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado, no que dizia respeito ao controle interno.

Os citados órgãos, de acordo com os respectivos atos normativos, possuem algumas competências comuns, como: fiscalizar a gestão orçamentária, financeira, administrativa e operacional; avaliar resultados de planos, orçamentos, programas e projetos públicos; planejar, coordenar e executar atividades de controle interno; e realizar auditorias de natureza patrimonial e operacional. Contudo, não se observa entre esses órgãos a integração designada pela CF/1988.

O próprio estatuto do CONACI restringe o ingresso de membros a órgãos de controle interno dos Estados, do Distrito Federal, dos municípios-sede das capitais e da União. Atualmente possui 47 membros filiados, com representação nos 26 Estados, no Distrito Federal, na União e em 19 capitais. Tomando como referência os integrantes do Estado do Ceará no CONACI: Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (membro fundador); Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Fortaleza – CGM; e Controladoria da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, podemos observar que o Conselho ainda não conta com a participação dos órgãos de controle interno de todos os Poderes.

O CONACI publicou em 2015 o caderno intitulado Portfólio: Boas Práticas de Controle Interno, por meio do qual, a partir de trabalhos exitosos implementados por órgãos de controles internos associados de 8 Estados, de 2 Capitais e da União, divulga o que o Conselho considera os mais expressivos, inovadores e representativos trabalho relacionados a boas práticas de controle interno, que têm como denominador comum o compromisso com o interesse público.

Davis e Blascheck (2006) ressaltam a predominância do controle a posteriori da Administração governamental, com a cultura de correição e não de acompanhamento. Esses autores consideram a necessidade de uma unidade para coordenar todos os controles internos e ressaltam que as tecnologias de informação e comunicação podem proporcionar benefícios, como suporte à gestão de risco e aos sistemas de controle interno.

Outros exemplos desses benefícios, são ressaltados por Davis e Blascheck (2006), com apoio em Fountain (2001), sendo eles: a automatização das tarefas de controle, que gera aumento da eficiência e redução de custos; e a cooperação entre os órgãos, viabilizada pelo registro das transações em bancos de dados compartilhados, que também permite a padronização das referências utilizadas e a redução da discricionariedade.

No entendimento de Ferreira (2013), compete ao controle interno estabelecer condições para um controle externo eficaz. Reitera-se que a implementação do controle

interno e, por conseguinte, a do sistema de controle interno, objetiva entre outras finalidades o apoio ao controle externo, sobre o qual trata o subtópico seguinte.

2.4 Controle externo

Controle externo é o realizado por órgão externo ao que praticou o ato administrativo, a exemplo da fiscalização realizada pelo Tribunal de Contas e do controle realizado pela Administração direta sobre as entidades da Administração Indireta. Para Justen Filho (2016, p. 1072):

O controle externo é o dever-poder atribuído pela Constituição e instituído por lei como competência específica de certos Poderes e órgãos, tendo por objeto identificar e prevenir defeitos ou aperfeiçoar a atividade administrativa, promovendo as medidas necessárias para tanto.

Na Constituição de 1989, as regras que balizam o controle externo no Estado do Ceará estão dispostas no Título V, Capítulo I, Seção VI – Da fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, arts. 68 a 81, no que tange. Já o controle interno é tratado no Título VI, Capítulo VI – Do Controle Interno da Administração Pública Estadual, arts. 190-A a 190-C.

Seguindo o regramento federal, o art. 68 da Constituição Estadual estabelece que:

Art. 68. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante o controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Da leitura do art. 68, destacam-se, entre outros temas, as formas de controle – externo e interno; e a quem compete, respectivamente, cada um desses seguimentos do controle. Como já salientado, o controle externo foi atribuído à Assembleia Legislativa e o interno ao Sistema de Controle Interno de cada Poder, que inclui o MPCE, a DPGE e o TCE-Ce, por serem detentores de autonomia funcional e financeira.

No que pese a aparente polarização dos controles institucionalizados, salienta-se que ambos os sistemas estão inseridos no aparelho Estatal, conforme Medauar (2014). A atuação de um, não dispensa a realização do outro e devem seguir na mesma direção, de forma alinhada, cooperativa e complementar, em sincronia, tendo como referência a satisfação do interesse público, cuja perda Ribeiro (2010) elege como um dos riscos da competição entre os sistemas de controle. Nesse sentido, as palavras de Ribeiro Filho et. al (2008, p. 53):

(...) a efetividade do *controle externo*, no sentido do cumprimento exitoso de sua missão constitucional, depende da efetividade do *controle interno*, no sentido de sua capacidade de manter um controle gerencial que seja coadjuvante do processo decisório dos gestores públicos.

Aliás, Ribeiro (2010), considerando os custos do controle, alerta para a necessidade de se refletir sobre arranjos mais cooperativos entre os sistemas, com vistas a gestão eficiente e efetiva dos recursos públicos. Nas fiscalizações e auditorias, os controles externo e interno devem trabalhar em sincronia com o objetivo de garantir, tanto a conformidade legal da função administrativa, quanto a satisfação do interesse público. Este mesmo direcionamento deve ser adotado pelos sistemas de controle internos.

No documento INTOSAI GOV 9150, aprovado em 2010, a organização defende a coordenação e cooperação entre as entidades de fiscalização superiores e os auditores internos, como uma das diretrizes para uma boa governança no setor público. Situa as auditorias realizadas pelas instâncias interna e externa de controle, como ponto de cooperação e coordenação entre as instâncias de controle, que trariam alguns benefícios, entre os quais destacamos: a troca de ideias e conhecimentos; a economia com a redução da duplicação de trabalho; a realização de auditorias mais eficientes e eficazes e com maior cobertura; e o apoio mútuo nas recomendações de auditoria que podem melhorar a eficácia desses serviços.

Ressalta-se que, no mesmo documento, a INTOSAI aponta os compromissos de confidencialidade, independência, objetividade e conflitos de interesses como riscos inerentes a cooperação e coordenação entre os controles interno e externo. Ao mesmo tempo, indica a legislação, os acordos formais e os protocolos, como formas de cooperação e coordenação entre os referidos controles.

As disposições traçadas para o sistema de controle externo, no texto da Constituição Federal, são replicadas nas constituições estaduais, como já afirmado, em função do poder constituinte derivado. Assim é que, a Constituição Estadual, em seu art. 68, dispõe que o controle externo é de competência da Assembleia Legislativa e, em seu art. 69, assenta que esse será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado:

Com o objetivo de regulamentar o funcionamento do SCI Estadual, foi sancionada a Lei Complementar nº 26/2001, cujo art. 1º realça o texto constitucional, como se pode verificar na transcrição seguinte:

Art. 1º O controle externo será exercido pela Assembleia Legislativa com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado e terá como finalidade a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração direta e indireta quanto à aplicação e subvenções e renúncia de receitas e a observância dos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade.

E, em seu art. 2º, a citada lei complementar fixa:

Art. 2º A Fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial fundamentar-se-á em informações a serem encaminhadas à Assembleia Legislativa

pelo Tribunal de Contas do Estado, resultantes de suas atividades de inspeções e de levantamentos, conforme se refere o § 4º do art. 76 da Constituição Estadual.

Da leitura conjunta dos transcritos arts. 1º e 2º, depreende-se que a operacionalização do controle externo será efetivada pelo Tribunal de Contas do Estado, por meio de inspeções e levantamentos, atividades estas que deverão ser consubstanciadas em relatórios.

De fato, o art. 76 da Constituição Estadual de 1989, a que se refere o art. 2º da Lei Complementar nº 26/2001, estabelece a periodicidade – trimestral e anual; e a forma de relatórios, mediante os quais se efetivará a prestação de contas das atividades de controle externo desenvolvidas pelo Tribunal de Contas à Assembleia Legislativa. O regramento legal caracteriza o Tribunal de Contas como agente do controle externo, como afirmam Ribeiro Filho et. al. (2008)

Michalczuk (1999) e Scliar (2014) lembram que a ideia de criação de um Tribunal de Contas surgiu em 23 de junho de 1826, com um projeto de lei de iniciativa de Felisberto Caldeira Brandt, Visconde de Barbacena, e de José Inácio Borges; mas que o TCU foi criado em 7 de novembro de 1890, por meio do Decreto nº 966-A, de iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa. O TCU foi institucionalizado definitivamente com a Constituição Republicana de 1891, ainda por influência de Rui Barbosa; e instalado em 17 de janeiro de 1893, graças a Serzedello Corrêa, Ministro da Fazenda do governo Floriano Peixoto. Norteados pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia, teve originariamente competência para, mediante sistema de registro prévio, examinar, revisar e julgar todas as operações relacionadas com a receita e a despesa da União.

No Estado do Ceará, a Corte de Contas foi criada por meio do Decreto nº 124, de 20 de setembro de 1935, assinado por Francisco Menezes Pimentel, então governador, eleito pela Assembleia Legislativa. Seguindo a trajetória dos Tribunais no país, a Corte de Contas teve suas atividades interrompidas em 4 de julho de 1939, por um período de seis anos; e em 25 de fevereiro de 1946, desta vez por seis meses.

O Tribunal de Contas não integra o Poder Legislativo e, apesar de auxiliar a atividade de controle externo de competência daquele Poder, nem mesmo lhe é subordinado, como frisa Gomes (2017). Tratam-se, as Cortes de Contas, de órgãos autônomos e independentes, que exercem as funções opinativa, consultiva, informativa, fiscalizadora, corretiva e sancionatória, em consonância com as atribuições que lhes são constitucionalmente impostas. Essas atribuições sofreram variações ao longo da história dos

tribunais de contas, apresentando algum avanço nas constituições de 1937 e 1946, mas um recuo na constituição de 1967 (LOUREIRO; TEIXEIRA; MORAES; 2009).

Com a CF/1988 as atividades de controle dos Tribunais foram ampliadas, tanto pela abrangência da fiscalização, antes restrita aos aspectos financeiro e orçamentário, que agora se estendem para o contábil, operacional e patrimonial; quanto pelo alcance que hodiernamente inclui, além dos órgãos da administração direta, as entidades da administração indireta, e de todos os Poderes (COBRA, 2014).

Com respaldo nas competências legais atribuídas às Cortes de Contas, a doutrina organiza suas funções em fiscalizadora, judicante, sancionadora, consultiva, informativa, corretiva, normativa e de ouvidoria. A função fiscalizadora corresponde às auditorias e inspeções realizadas nos jurisdicionados, podendo ser entendida como a principal função, uma vez que todas as demais com esta estão relacionadas intrinsecamente.

A função sancionadora decorre do poder de aplicar multas e de inabilitar o responsável por irregularidades para o exercício de cargo em comissão ou de função de confiança nos órgãos da Administração. A função consultiva está relacionada à emissão de pareceres prévios sobre as contas dos governantes e às respostas a consultas realizadas pelas autoridades a quem a norma concede essa prerrogativa. A função informativa corresponde à obrigação de informar ao Poder Legislativo sobre as fiscalizações realizadas. A função corretiva envolve a determinação para adoção de providências para cumprimento da lei e a decisão sobre a sustação de atos impugnados. A função normativa consiste na expedição de instruções e atos normativos sobre matéria e processos de competência do tribunal. E, por fim, a função de ouvidoria que instrumentaliza um meio para o controle social, pelo recebimento de denúncias sobre irregularidades ou ilegalidades.

Gomes (2017) ressalta que os poderes das Cortes de Contas não se restringem aos expressamente citados no texto constitucional, sendo-lhes aplicada a teoria dos poderes implícitos. Apesar de amplas, as competências dos Tribunais de Contas não são ilimitadas. Sundfeld e Câmara (2011) lembram a delimitação constitucional e legal do Tribunal de Contas na fiscalização dos contratos administrativos, os quais, em caso de irregularidade não sanada pelos responsáveis, poderão ser sustados pelo Legislativo.

Por ser um Tribunal Administrativo, suas decisões tratam de coisa julgada administrativa (SALOMÃO, 2016). Não possuem caráter de prestação jurisdicional, uma vez que a Corte de Contas não integra a esfera do Poder judiciário, como reforça Gomes (2017). Contudo, em caso de constatação de irregularidades, estas serão comunicadas ao Ministério Público, com vista a adoção das providências cabíveis na esfera judicial.

O controle exercido pelas entidades de fiscalização superiores, entre as quais os Tribunais de Contas, envolve os aspectos administrativo, político, jurisdicional e deve conceber canais para o controle social. Ribeiro (2002) defende o desenvolvimento, pelo Tribunal de Contas, de um sistema de controle, que reúna as características de isenção e técnica e cujo necessário retorno possa garantir sua própria evolução e progresso.

Concordando com o explicitado por Ribeiro (2002), é possível observar que no campo político, o apoio técnico prestado pelos Tribunais de Contas ao Legislativo, no exercício do controle, é estendido aos demais Poderes; no apoio ao controle judiciário, destaca-se que, apesar de não atuarem diretamente, os Tribunais de Contas, diante de irregularidades, encaminham as informações ao Ministério Público ou ao Poder Judiciário; e quanto ao controle social, salientam-se os canais da denúncia, representação e ouvidoria colocados à disposição dos cidadãos pelas Cortes de Contas.

Objetivando aprimorar o Sistema de Controle Externo do Brasil, em 16 de agosto de 1992, foi instituída a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON que atua, entre outros, com o intuito de garantir o aperfeiçoamento e a integração dos Tribunais de Contas, por meio do estímulo a troca de informações e experiências entre seus membros; e do apoio ao desenvolvimento de estratégias e ferramentas para aprimorar a eficácia dos sistemas de controle da Administração Pública.

Nesse sentido, com amparo na exigência constitucional para implantação do Sistema de Controle Interno pelos Poderes e órgãos; e na competência dos Tribunais de Contas para fiscalizar e avaliar o funcionamento desse sistema, foi aprovada, por meio da Resolução ATRICON nº 05/2014, em 6 de agosto de 2014, as Diretrizes de Controle Externo ATRICON 3204/2014, relacionadas à temática Controle Interno, tendo, entre os objetivos, o de padronizar critérios mínimos para subsidiar a atuação dos Tribunais de Contas. A entidade, em um dos pontos da apresentação da citada resolução, posiciona-se no sentido de que:

(...) a eficiência e a eficácia do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados oportuniza a correção de erros e deficiências estruturais, o que possibilita uma atuação mais especializada por parte do controle externo. (RESOLUÇÃO ATRICON nº 05/2014, p.5)

No bojo do Projeto Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC) iniciado em março de 2013, pela ATRICON, alinhado à metodologia disseminada pela INTOSAI por meio do SAI-PMF e da revisão por pares, foram aprovadas, em 06 de novembro de 2014, onze resoluções que veiculam diretrizes sobre os seguintes temas: Composição, organização e funcionamento dos Tribunais de Contas; Controle Externo

Concomitante; Agilidade nos julgamentos dos processos; Controle Interno, dos Tribunais de Contas e dos Jurisdicionados; Divulgação das Decisões; Gestão de Informações Estratégicas; Cumprimento do Art. 5º da Lei nº 8.666/93; Cumprimento da Lei Complementar nº 123/06; Corregedoria e Ouvidoria.

No que se refere ao controle interno dos jurisdicionados, a Resolução ATRICON 05/2014 propõe que os Tribunais de Contas adotem ações no sentido de orientar e fomentar a implantação de controles internos e de sistema de controles internos pelos jurisdicionados, como se observa:

- a) estabelecimento de iniciativas voltadas à implantação e ao efetivo funcionamento do sistema de controle interno dos jurisdicionados nos respectivos planejamentos estratégicos, com correspondentes metas e indicadores de desempenho, controlados e divulgados sistemática e permanentemente.
- b) normatização dos requisitos para implantação do sistema de controle interno dos jurisdicionados, seguindo diretrizes da RA 05/2014.
- c) promoção de orientação e sensibilização dos jurisdicionados acerca da importância e necessidade da efetiva implantação do sistema de controle interno.
- d) promoção de ações destinadas a estreitar o relacionamento com as unidades de controle interno dos jurisdicionados, visando à racionalização e integração das atividades de controle, especialmente por meio das ações descritas na Diretriz 29 da RA 05/2014.
- e) definição de regras para a responsabilização dos agentes públicos em face de irregularidades relativas ao sistema de controle interno, segundo parâmetros definidos na Diretriz 30 da RA 05/2014.
- f) avaliação do sistema de controle interno dos jurisdicionados, com o propósito de verificar se está adequadamente concebido e se funciona de maneira eficaz, visando à proposição de aprimoramento e de medidas Resolução ATRICON 05/2014 51 corretivas, com observância aos conceitos e critérios definidos na Diretriz 31 da RA 05/2014

Nesse tema, o papel das Cortes de Contas é de indutor, uma vez que seus direcionamentos podem induzir melhorias ao Controle Interno (INTOSAI; 2001). Nessa linha, Ribeiro Filho et al. (2008) concordam que o Controle Externo efetivo busca o contínuo desenvolvimento e aperfeiçoamento do Controle Interno e Lima et. al (2014) ressaltam o papel relevante da Corte de Contas, no que diz respeito à concretização do SCI nos poderes. Entretanto, não se identificam, nos direcionamentos propostos pela ATRICON, ações que direcionem à integração dos sistemas de controle interno.

Apesar de competir à administração do órgão ou entidade pública a responsabilidade por conceber, implantar, manter e monitorar controles internos e à auditoria interna ou ao órgão de controle interno da entidade avaliar a qualidade desses controles, Lima et. al (2014) ressaltam o papel dos Tribunais, nessa construção, materializado em instruções normativas que orientam os Poderes quanto à forma de elaboração dos relatórios, demonstrações e prazos para o envio; e que, por conseguinte, ajudam a fortalecer o controle interno.

Tem-se a percepção de que à medida que os jurisdicionados têm que se organizar internamente para atender os normativos dos Tribunais, vão instituindo, implementando e aprimorando seus controles internos. Revela-se, assim, que a ação normativa das Cortes de Contas tem um papel muito importante, que é o de promover, mesmo que indiretamente, a institucionalização do controle interno.

Rosilho (2017) abordando o controle da Administração Pública pelo Tribunal de Contas da União, defende que a jurisdição do Tribunal, apoiada na Constituição, se efetiva de forma direta e indireta. A jurisdição direta se materializa na competência para aplicar sanções, decorrente dos julgamentos de contas, e exercer atos de comandos, de que são exemplos as medidas cautelares. A jurisdição indireta decorre das suas competências para levantar dados e produzir informações; para formular orientações; para representar; e do seu poder normativo.

Rosilho (2017) destaca que no âmbito da jurisdição indireta, o Tribunal, mediante o diálogo e a cooperação, pode difundir suas propostas e assim influenciar não apenas os demais Poderes, na gestão financeira e administrativa do Estado, como os órgãos de controle em geral. O autor recorda que a formulação de orientações aos jurisdicionados, decorre das competências e atribuições legalmente atribuídas ao Tribunal.

O entendimento defendido por Rosilho (2017) se aplica ao Tribunal de Contas do Estado. Essa afirmação se alicerça nas reuniões técnicas, promovidas junto a seus jurisdicionados, suscitadas geralmente em decorrência de orientações e determinações expedidas, onde são tratados assuntos relacionados ao tema controle na Administração Pública, dos quais são exemplos o controle dos atos administrativos que suportam os registros contábeis e a melhoria informacional de sistemas de corporativos de gestão. Exemplificam também o entendimento do autor, as auditorias e fiscalizações desenvolvidas em parceria com o Tribunal de Contas da União.

A CF/1988 impõe ao Tribunal representar ao Poder competente sobre as irregularidades ou abusos apurados em contratos, cabendo ao Congresso Nacional adotar diretamente a sustação do ato e solicitar de imediato as medidas cabíveis ao Executivo. Caso o Congresso e o Executivo não atendam as disposições constitucionais no prazo de noventa dias, caberá ao Tribunal decidir sobre o assunto. A Constituição Pátria atual não é clara quanto aos procedimentos, nessa matéria, a serem adotados pelos demais Poderes.

Independentes das referidas informações, anualmente, os jurisdicionados devem apresentar ao Tribunal de Contas, as respectivas contas de gestão, as quais são submetidas à análise para o devido julgamento.

A composição dos processos de contas, de responsabilidade dos jurisdicionados, bem como a análise e instrução, pela equipe técnica, são disciplinadas por meio de Instrução Normativa (IN). Entre as principais citam-se IN nº 01/2005, atualizada pelas IN nº 01/2007; a IN nº 01/2015; e a IN nº 01/2018. A IN nº 01/2015 estabelece a estrutura do certificado inicial relativo às prestações de contas, cuja análise seja efetuada de forma presencial. Entre os pontos de análise obrigatória, encontram-se o controle interno, os procedimentos de licitação, dispensas e inexigibilidades e a celebração e execução dos contratos.

A fiscalização de contratos pelas Cortes de Contas tem sido matéria de destaque nas constituições brasileiras. Conforme levantamento realizado por Sabo Paes (1987) as Cartas de 1934, 1937 e 1946 impunham ao Tribunal de Contas, realizar o registro prévio dos contratos. Esse procedimento, segundo Sabo Paes (1987), visava à apreciação tempestiva e concomitante dos atos administrativos. De acordo com o citado autor, na Constituição de 1967, fixou-se o direcionamento de que, no caso de irregularidades verificadas em contratos, competia ao Tribunal solicitar ao Congresso Nacional que determinasse a sustação do ato ou outras medidas que julgasse necessárias.

No âmbito do Estado do Ceará, a CE/1989, no parágrafo único do seu art. 160, estabelece a obrigatoriedade dos órgãos e entidades remeterem cópias dos respectivos contratos e convênios ao Tribunal de Contas do Estado e à Assembleia Legislativa, no prazo de cinco dias da assinatura.

Por seu turno, a Lei Complementar nº 26/2001, que regulamenta o controle externo, em seu art. 2º, § 1º, assim dispõe:

§ 1º Os órgãos do Poder Público Estadual e o Tribunal de Contas do Estado remeterão, trimestralmente, para a Comissão de Fiscalização e Controle da Assembleia Legislativa, relação de todos os contratos, convênios e aditivos firmados por cada órgão, indicando os respectivos objetos e valores, observando o cumprimento da Lei nº 8.666/93.

Veja-se que a parte final do dispositivo legal, obriga a Administração o cumprimento das disposições da Lei de Licitações e Contratos, que baliza os procedimentos para contratação, formalização e execução dos aludidos contratos e convênios.

No sentido de atender os mandamentos constitucional e legal, o Tribunal de Contas desenvolveu e implantou o Sistema de Contratos e Convênios – SCC, por meio do qual recepciona as informações relativas aos contratos e convênios firmados pelos órgãos e entidades dos Poderes.

Conforme já explicitado, no âmbito do Poder Executivo, em virtude do elevado número de órgãos e entidades que estruturam esse Poder, a gestão dos contratos é realizada

por meio do SACC, cuja base de dados é disponibilizada ao Tribunal de Contas, por força do art. 160 da CE/1989.

Apesar de ser um sistema de gestão de contratos, possui vários pontos de controle. Por essa razão, é utilizado pelos analistas na realização dos exames das contas. Os dados disponibilizados no citado SACC, em conjunto com os dados do sistema de contabilidade (S2GPR), são divulgados no portal da transparência do Poder Executivo, permitindo a pesquisa, acompanhamento e fiscalização por parte da sociedade, no exercício do controle social.

2.5 Controle social da função administrativa do Estado

A expressão controle social tem origem na sociologia. Na teoria política, de acordo com as palavras de Correia (2004), o termo tem sentido ambíguo, podendo designar tanto o controle do Estado sobre a sociedade quanto o desta sobre aquele. Esta segunda acepção é a que interessa no presente estudo. Trata-se do controle realizado de fora para dentro do Estado, como acentua Siraque (2009); pelos cidadãos, individualmente, em grupo ou representados, como previsto no texto constitucional.

Siraque (2009) pontua que o controle social das funções do Estado é direito fundamental expresso na CF/1988, cujo núcleo pode ser encontrado nos direitos fundamentais de primeira geração, configurando consequência do princípio republicano. Escreve o autor:

... o controle social da função administrativa do Estado é consequência necessária, imediata e inafastável do princípio republicano, o qual alicerça nosso sistema constitucional. E, mais do que isso, advém da própria ideia de soberania popular, que determina que o administrador deve responder por seus atos e omissões perante o Legislativo, o Judiciário e o Executivo, mas, sobretudo, perante o próprio povo – verdadeiro titular da *res pública*. (SIRAQUE, 2009, p. 56)

A CF/1988, no art.1º, enuncia a República Federativa do Brasil e no seu parágrafo único estabelece que todo o poder emana do povo, que o exerce indiretamente, por meio de representantes eleitos, ou diretamente, nos termos nela estabelecidos. E em seu art, 74, § 2º, assegura a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato prerrogativa para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas.

Os cidadãos, por meio de comitês e conselhos, influenciam a definição da agenda pública, em conjunto com os políticos e os servidores públicos e, ao mesmo tempo, atuam no controle da implementação dessa agenda, usando meios como as ouvidorias, denúncias e representações (CHIÓ SERRA; CARNEIRO; 2012). Afinal, vive-se numa democracia participativa, onde o povo participa da gestão, ainda que indiretamente, e do controle do

Estado Brasileiro, que pode ocorrer tanto no planejamento quanto na execução da despesa (CGU; 2012). Dessa forma, no contexto da Administração Pública, o controle social corresponde à participação da sociedade no controle da atividade estatal.

Beber (2016) argumenta que, embora fundamentado na soberania popular, o controle da administração não é absoluto e não é exercido de forma igualitária entre os membros da sociedade, sendo regido por meio de instrumentos jurídicos, entre os quais, considerando o texto constitucional, Siraque (2009) elenca: os direitos de certidão, de petição; de informações públicas e o princípio republicano, que engloba os princípios da igualdade, da legalidade, da responsabilização dos mandatários, da prestação de contas, da moralidade, do controle e da publicidade ou transparência das atividades do Estado. Escreve o autor:

A possibilidade dos cidadãos poderem fazer representação de denúncias de irregularidades ou ilegalidades aos órgãos da Administração Pública, ao Ministério Público, ao Tribunal de Contas, ao Legislativo é de fundamental importância para o controle social da função administrativa do Estado, mas esta possibilidade somente tem importância se combinada com o direito de informação, sendo esta garantida pelo direito de petição, certidão e vistas aos processos administrativos, com fundamento no princípio da publicidade ou da transparência. (SIRAQUE, 2009, p. 217)

A CE/1988, em seu art. 158, assegura o controle popular na prestação dos serviços públicos; e em seu art. 160, concede a cidadão, partido político, associação ou sindicato a prerrogativa de denunciar perante o Tribunal de Contas e a Assembleia Legislativa, sobre irregularidades ou ilegalidades relacionadas a contratos e convênios.

Art. 160. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, na forma e prazo previstos em lei, poderá obter informações a respeito da execução de contratos ou convênios firmados por órgãos ou entidades integrantes da administração direta, indireta e fundacional do Estado, para a execução de obras ou serviços, podendo, ainda, denunciar quaisquer irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas do Estado ou a Assembleia Legislativa.

E remete ao Sistema de Controle Interno integrado dos Poderes a obrigação de criar condições para que a sociedade exercite seu poder de controle sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado. A Constituição do Estado do Ceará, em seu art. 190-A, inciso V, dispõe que o sistema de controle interno deverá prover os meios para o exercício do controle social.

O aparato normativo é reforçado pela Lei Geral de Acesso à Informação, Lei nº 12.527, sancionada em 18 de novembro de 2011. A lei federal que regulamenta o direito constitucional de acesso à informação pública, pelos cidadãos, é aplicável aos três Poderes dos entes federativos. No Estado, é complementada pela Lei Estadual de Acesso à Informação nº 15.175, sancionada em 28 de junho de 2012, que define os mecanismos, prazos e procedimentos para a entrega das informações solicitadas pelos cidadãos, a chamada

transparência passiva; bem como o rol mínimo de informações que devem ser divulgadas por meio dos sítios eletrônicos, pelos órgãos e entidades públicas, no contexto da transparência ativa.

No âmbito do Poder Executivo Estadual, as informações mínimas relacionadas na lei, devem ser divulgadas no Portal da Transparência. O Executivo elege a ouvidoria como o canal para solicitação de outras informações pelos cidadãos. Ressalta-se que autores como Chió Serra e Carneiro (2012), consideram a ouvidoria como um relevante instrumento para o controle social.

Quanto ao controle social, importa destacar, por oportuno, a instituição do Sistema Estadual de Acesso à Informação, o qual, conforme estabelece a Lei nº 15.175/2012, é composto pelo Conselho Estadual de Acesso à Informação, instância maior do sistema, visto que formado pelos chefes dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e do Tribunal de Contas do Estado do Estado; pelos Comitês Gestores de Acesso à Informação, instituído no âmbito de cada Poder; e pelos Comitês Setoriais de Acesso à Informação, de responsabilidade interna de cada órgão ou entidade constituinte do Poder.

Chió Serra e Carneiro (2012) relatam o crescente movimento de utilização do controle social como ferramentas de alavancagem dos controles interno e externo da Administração. Os autores ressaltam, ao lado das ouvidorias, os canais para consulta, representações e denúncias, as audiências públicas e os orçamentos participativos como os instrumentos mais relevantes para o exercício do controle social.

O TCE-Ce, na forma estabelecida em sua Lei Orgânica – Lei nº 12.509/1995, além de disponibilizar, à sociedade, esses canais de controle; promove o controle social, em ação desenvolvida pelo Instituto Plácido Castelo, no âmbito do Programa Agente de Controle, por meio de ações educativas nas escolas de ensino médio e superior, público e privado do Estado, indicando os meios para que todo cidadão exercite o controle social e, assim, contribua para a adequada aplicação dos gastos públicos.

O presente referencial teórico normativo está apoiado na doutrina de autores renomados, na legislação relacionada ao controle da Administração Pública e nos trabalhos de pesquisadores como Michalczuk (1999), Correia (2004), Merendi (2005), Chió Serra e Carneiro (2012), Cobra (2014), Beber (2016), Houara (2016), Salomão (2016) e Rosilho (2017). Nada obstante, no tópico seguinte será apresentado um quadro com os principais resultados de alguns desses pesquisadores.

2.6 Estudos empíricos anteriores

Neste tópico será apresentado um quadro com os estudos de Rodrigues (2008), Balbe (2010), Lima et. al (2014), Monteiro (2015) e Alves e Moraes Júnior (2016), que abordam aspectos relacionados ao controle interno, à implantação do SCI e ao uso de tecnologias da informação na Administração Pública.

A seleção desses artigos se justifica pela possibilidade de se confrontar algumas das principais constatações neles apresentadas com os resultados do presente estudo, sem prejuízo das demais pesquisas referenciadas nas seções anteriores a esta.

Quadro 3 – Apresentação de estudos anteriores (continua)

Tipo/Ano da Pesquisa	Dados da Pesquisa	Descrição
Rodrigues/ 2008	Título	O Sistema Integrado de Controle Interno sob a ótica do artigo 74 da Constituição Federal: uma breve discussão teórica
	Objetivo Geral	Analisar a proposta de implementação do Sistema de Controle Interno Integrado no Município de Capitão Enéas (MG).
	Principais Conclusões	<ul style="list-style-type: none"> ➤ O Controle interno integrado não funciona; ➤ A falta de regulamentação legal é obstáculo para a integração do controle interno; e ➤ A efetivação do controle interno integrado é possível a partir da criação de um órgão central, responsável pela regulação e coordenação das atividades relativas ao controle.
Balbe/2010	Título	Uso de tecnologias de informação e comunicação na gestão pública: exemplos no governo federal
	Objetivo Geral	Apresentar as recentes inovações em tecnologia da informação e comunicação (TIC) no âmbito da administração pública federal brasileira.
	Principais Conclusões	<ul style="list-style-type: none"> ➤ A maioria das transformações na Administração Pública tem sido sustentada por um investimento pesado em tecnologia da informação. ➤ O poder público brasileiro ainda não foi capaz de promover a interação efetiva entre os diversos órgãos que compõem a administração pública e o compartilhamento de informações entre os três níveis de governo e destes dois conjuntos com a sociedade civil.
Lima et. al/ 2014	Título	Avaliação das normas editadas pelos tribunais de contas brasileiros para orientar os Poderes Municipais na institucionalização dos sistemas de controle interno.
	Objetivo Geral	Avaliar se as instruções fornecidas pelos Tribunais de Contas aos Poderes Executivos e Legislativos Municipais, sobre a implantação do SCI, estão atendendo à legislação e às melhores práticas, evidenciadas pela literatura.

Tipo/Ano da Pesquisa	Dados da Pesquisa	Descrição
	Principais Conclusões	<ul style="list-style-type: none"> ➤ O controle externo, representado pelos Tribunais de Contas, desempenha um papel relevante no que diz respeito à concretização do SCI nos poderes. ➤ Os atos institucionais editados pelos Tribunais de Contas deixaram de incluir informações esclarecedoras, que poderiam contribuir para a consolidação do sistema de controle interno.
Monteiro/2015	Título	Análise do Sistema de Controle Interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação
	Objetivo Geral	Analisar as finalidades e importância do controle interno na administração pública no Brasil e as barreiras para sua implantação.
	Principais Conclusões	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Identificou que o SCI deve estar presente em todo o segmento público, por ser uma obrigatoriedade legal; ➤ A implantação do SCI é de grande relevância para a melhoria dos resultados obtidos, da informação gerada, e da imagem da organização; ➤ Principais barreiras são a falta de uma cultura e gestão ao risco, alinhada a carência de pessoal em número e qualidade técnica exigida, bem como as dificuldades e barreiras do próprio exercício da função pública, como as limitações legais e o atendimento de políticas públicas.
Alves e Moraes Junior/2016	Título	O Sistema de Controle Interno da Gestão Pública do Poder Executivo do Município de Patos
	Objetivo Geral	Analisar a operacionalização do sistema de controle interno do Município de Patos-PB.
	Principais Conclusões	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Os questionados demonstram conhecer a realidade que vivenciam e entendem que há uma boa formação e execução do controle interno municipal; ➤ O controle interno auxilia a gestão municipal e ao controle externo; ➤ Necessidade de implantação de unidades setoriais, com bom nível de comunicação entre os órgãos controlados.

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Rodrigues (2008) ao analisar a proposta de implementação do SCI no Município de Capitão Enéas (MG), sob a ótica do art. 74, da Constituição Federal, concluiu que a integração do SCI, até então não implementada, dependia de regulamentação legal e da instituição de um órgão central, responsável pela regulação e coordenação das atividades relativas ao controle.

Os estudos de Balbe (2010) cujo objetivo geral foi apresentar as então recentes inovações em tecnologia da informação e comunicação no âmbito da administração pública federal brasileira, concluiu que a maioria das transformações na Administração Pública, decorreram de um pesado investimento em tecnologia da informação e que o poder público brasileiro ainda não tinha sido capaz de promover a efetiva interação entre os diversos órgãos da Administração Pública, nem o compartilhamento de informações entre os três níveis de governo e nem mesmo com a sociedade civil.

Lima et. al (2014) avaliaram se as instruções fornecidas pelos Tribunais de Contas aos Poderes Executivos e Legislativo Municipais sobre a implantação do SCI, atendiam à legislação e às melhores práticas, evidenciadas pela literatura. Como principais resultados, concluíram que o controle externo, representado pelos Tribunais de Contas, desempenha um papel relevante para a concretização do SCI nos poderes, mas que a consolidação deste foi afetada pela não inclusão de informações esclarecedoras nos atos institucionais editados pelos Tribunais de Contas.

Monteiro (2015) analisou as finalidades e importância do controle interno para a Administração Pública no Brasil, bem como as barreiras para sua implantação. Dentre as principais conclusões, ressaltou o SCI deve ser implementado em todo segmento público, sendo de grande relevância para a melhoria dos resultados obtidos, da informação gerada, e da imagem da organização.

Alves e Moraes Júnior (2016) analisaram a operacionalização do sistema de controle interno do Município de Patos-PB. Tendo concluído que os gestores entendem que há uma boa formação e execução do controle interno municipal, com auxílio à gestão e ao controle externo, mas que havia a necessidade de implantação de unidades setoriais, com bom nível de comunicação entre os órgãos controlados.

As constatações apresentadas nos trabalhos aqui elencados levam ao entendimento de que, apesar de relevante para o controle da Administração Pública, como deixa claro o texto constitucional, o SCI e o próprio controle interno ainda não estão consolidados. No mesmo sentido, o presente estudo tem como pressuposto a ausência de integração entre os sistemas de controle interno dos Poderes Estadual.

3 METODOLOGIA

Nesta seção, apresenta-se a metodologia utilizada para o desenvolvimento do estudo. Evidenciam-se as características da pesquisa, as formas de coleta de dados e os critérios de análise destes.

3.1 Tipologia da Pesquisa

A pesquisa pode ser classificada quanto ao objetivo, quanto à abordagem e quanto aos procedimentos utilizados para a coleta de dados.

Tratando do objetivo e da abordagem, interessam ao presente estudo os conceitos apresentados por Perovano (2014), Mathias-Pereira (2016) e Yin (2016).

Segundo Perovano (2014), no estudo com objetivo descritivo, propõe-se identificar, registrar e analisar as características, os fatores ou, ainda, as variáveis que se correlacionam com o fenômeno. Ressalta-se que, no presente estudo, o fenômeno é a integração dos sistemas de controle interno.

Mathias-Pereira (2016) associa o objetivo descrito da pesquisa à abordagem qualitativa, afirmando que a pesquisa qualitativa é descritiva, conforme segue:

parte do entendimento de que existe uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requerem o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

Para Yin (2016) a pesquisa com abordagem qualitativa procura coletar, integrar e apresentar dados de diversas fontes de evidência como parte de qualquer estudo.

Assim, com respaldo em Perovano (2014); Yin (2016); e Mathias-Pereira (2016); a presente pesquisa é caracterizada como descritiva com abordagem qualitativa, uma vez que, sem utilizar de métodos ou técnicas estatísticas, com o objetivo de avaliar a integração do Sistema de Controle Interno dos Poderes no Estado do Ceará, tendo por norte a legislação correlata e o ambiente no qual se insere o controle interno da Administração Pública estadual,

procurou-se conhecer e descrever a estrutura dos órgãos de controle interno dos Poderes, bem como, analisar se os Sistemas de Controle Interno funcionam de forma integrada.

3.2 Coleta de dados

A coleta de dados está relacionada com o problema e com o pressuposto da pesquisa, tendo por fim a consecução dos elementos necessários ao alcance dos objetivos propostos (MATIAS-PEREIRA, 2016).

Com o objetivo de conhecer e entender como os órgãos de Controle Interno se organizam para atender a legislação relativa à integração do Sistema de Controle Interno do Estado do Ceará, procurou-se verificar a estrutura dos órgãos de controle interno no Estado do Ceará e analisar se os sistemas de controle interno funcionam de forma integrada no atendimento à legislação.

Os dados foram coletados tendo por referência os órgãos centrais do SCI dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário Estadual, bem como dos órgãos autônomos: TCE-Ce, MPCE e DPGE, os quais compõem a Administração Pública do Estado e nos quais estão inseridos os sistemas de controle interno previstos na CE/1989.

Partindo do pressuposto de que não há integração do SCI na Administração Pública Estadual, com fundamento na legislação e com apoio no entendimento dos gestores máximos dos órgãos centrais dos SCI, analisou-se a integração do sistema de controle interno dos Poderes do Estado do Ceará.

Para tanto, quanto aos procedimentos, as informações sobre os órgãos pesquisados foram obtidas por meio da pesquisa bibliográfica e documental, a partir de fontes públicas, divulgadas nos respectivos portais eletrônicos e documentos públicos, identificando-se a legislação relacionada ao objeto do estudo.

Para Matias-Pereira (2016, p.91), a pesquisa documental é elaborada a partir de materiais que não receberam tratamento analítico, enquanto a bibliográfica é elaborada, principalmente, a partir de livros, artigos de periódicos e materiais disponibilizados na *Internet*.

As análises bibliográficas foram realizadas no período de agosto de 2017 a fevereiro de 2018, principalmente por meio de *sites* oficiais, tendo por referência, sobretudo, os doutrinadores do direito administrativo e os resultados dos trabalhos apresentados por outros pesquisadores, relacionados à Administração Pública, ao controle da Administração Pública, no âmbito interno e externo; ao controle social; e ao papel dos Tribunais de Contas.

As pesquisas documentais foram realizadas, principalmente, nas seguintes páginas

eletrônicas: www.cge.ce.gov.br, www.al.ce.gov.br, www.tjce.jus.br, www.mpce.mp.br, www.defensoria.ce.def.br e www.tce.ce.gov.br, no período de setembro de 2017 a fevereiro de 2018. Pesquisou-se também o sítio eletrônico do portal da transparência do Poder Executivo. Para Gil (2008), o baixo custo, a riqueza e a estabilidade dos dados são algumas das vantagens da pesquisa documental.

As pesquisas nos sítios oficiais elencados tiveram por objetivo conhecer a estrutura orgânica dos Poderes, seus dirigentes, as normas que regulamentam a atuação dos respectivos órgãos de controle interno nos Poderes; a forma de divulgação das informações relacionadas às respectivas atividades administrativas, como os procedimentos licitatórios realizados, a celebração e acompanhamento de contratos, a execução orçamentária dos respectivos órgãos e entidades, bem como à apresentação e divulgação dos portais de transparência e das ouvidorias.

Dentre os documentos e legislação pesquisados, encontram-se, especialmente, as Constituições Federal e Estadual e os normativos dos órgãos centrais do SCI dos Poderes Estadual, relacionados no Quadro 1.

Quadro 4 – Normativos dos Órgãos de Controle Interno

PODERES	EXECUTIVO	LEGISLATIVO (ALECE)	JUDICIÁRIO (TJ)	TCE-Ce	MPCE	DPGE
Nomenclatura dos Órgãos	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado	Controladoria	Auditoria Administrativa de Controle Interno	Controladoria	Controladoria e Auditoria Interna	Controladoria-Geral
Normativos	Leis nºs 13.297/2003, 14.306/2009, 13.875/2007, 15.360/2013; 15.798/2015; e Decreto nº 32.070/2016	Lei nº 13.332/2003 e Ato Deliberativo nº 561/2003	Leis nºs 12.483/1995 e 13.956/2007	Resolução nº 3.163/2007	Provimento nº 20/2009	Lei Complementar nº 171/2016 Lei Complementar nº 06/1997

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A pesquisa foi complementada com a realização de entrevista com cada um dos dirigentes máximos dos seis órgãos centrais de controle interno.

Gil (2008) ressalta que

Enquanto técnica de coleta de dados, a entrevista é bastante adequada para a obtenção de informações acerca do que as pessoas sabem, crêem, esperam, sentem ou desejam, pretendem fazer, fazem ou fizeram, bem como acerca das suas explicações ou razões a respeito das coisas precedentes.

A opção pela realização de entrevista decorreu da necessidade de se complementar

o entendimento formado por meio da organização normativa dos órgãos de controle interno, a partir da percepção daqueles que estão diretamente envolvidos com a prática do controle interno nos poderes, por conhecerem a realidade do ambiente no qual a norma deve ser aplicada e por contribuírem com a efetiva implementação e sedimentação do sistema de controle interno na Administração Pública Estadual, bem como de sua integração.

Entre as vantagens no uso dessa técnica, Gil (2008) enumera a maior flexibilidade para o entrevistador, que pode esclarecer o significado das perguntas e se adaptar com maior facilidade tanto às pessoas quanto às circunstâncias que envolvem a entrevista.

Considerando os níveis de estruturação das entrevistas, Gil (2008) as classifica em informais, focalizadas, por pautas e formalizadas ou estruturadas. Destas classificações, interessa à presente pesquisa a da entrevista por pautas, que de acordo com o autor apresenta certo grau de estruturação que é constituída por pontos de interesse relacionados entre si, os quais serão explorados ao longo da entrevista, guiando o entrevistador. Este tipo de entrevista comporta poucas perguntas diretas, formuladas de acordo com as pautas, sobre as quais o entrevistado fala livremente, que podem ser reconstruídas de forma mais estruturada, no sentido de uma análise objetiva (GIL, 2008).

A entrevista por pautas apresentada por Gil (2008) converge com a entrevista qualitativa, da classificação de Yin (2016). Nesta o pesquisador, guiado por um protocolo de entrevista, não segue um roteiro rígido, não adota conduta uniforme para todas as entrevistas e as perguntas mais importantes são mais abertas do que fechadas, sendo a forma mais utilizada de entrevistar em pesquisa qualitativa (YIN, 2016).

As entrevistas foram guiadas pelas pautas ou protocolo de entrevista descrito no Apêndice A, contendo especialmente os temas controle interno, SCI, integração do SCI, controle social e o uso da tecnologia de informação na integração do SCI, além das informações gerais sobre os gestores; tempo de serviço na administração pública e no controle interno e área de formação acadêmica.

As entrevistas foram realizadas, individualmente, pelo próprio pesquisador, no ambiente de trabalho dos seis entrevistados, um de cada órgão central de controle interno dos poderes, identificados como Entrevistado 1, Entrevistado 2, Entrevistado 3, Entrevistado 4, Entrevistado 5 e Entrevistado 6, na ordem em que aparecem no Quadro 4 desta seção.

O contato inicial com os entrevistados foi realizado por telefone. Nesse momento, foram explicitados o motivo da entrevista, a importância da participação do entrevistado para o trabalho e o tema a ser abordado. As primeiras entrevistas aconteceram em março de 2018, nos órgãos do Executivo, Legislativo, Judiciário e TCE-Ce. Em setembro de 2018, no MPCE

e na DPGE. Tiveram como objetivo conhecer a percepção dos entrevistados sobre a estrutura do Sistema de Controle Interno, bem como, sobre a integração desses sistemas.

Com a autorização dos entrevistados, as entrevistas foram gravadas e posteriormente convertidas nos textos, oportunamente transcritos, no que foi considerado relevante para os resultados.

3.3 Análise dos dados

A análise consiste em descrever os procedimentos adotados na tabulação e análise dos dados (MATIAS-PEREIRA, 2016).

Utilizando-se da pesquisa documental, foram descritas as estruturas orgânicas dos Poderes, com o fim de se delimitar o ambiente no qual estão inseridos os respectivos Sistemas de Controle Interno. Foram, então, analisadas e descritas as estruturas e principais características dos órgãos responsáveis pelo SCI em cada instância de Poder, tais como: a designação do órgão, a nomenclatura dos cargos dos dirigentes máximos, o quadro de pessoal e os principais normativos.

Ainda com apoio na pesquisa documental, a partir da CE/1989 e dos normativos relacionados no Quadro 1, foram comparadas as competências dos órgãos centrais de controle interno e verificadas suas semelhanças com o objetivo principal de analisar a convergência dos referidos órgãos no sentido de uma atuação integrada. Como o mesmo objetivo, verificou-se o alinhamento entre as referidas competências e as finalidades do SCI integrado, definidas na Constituição do Estado do Ceará de 1989, atualizada pela Emenda Constitucional nº75/2012.

Por meio das entrevistas buscou-se conhecer as principais características dos dirigentes máximos dos órgãos de controle interno, tais como: sexo, área de formação acadêmica, tempo de experiência de serviço público e na atividade de controle.

Seguiu-se com a análise temática das entrevistas. Segundo Gomes (2013) na análise temática, o conceito central é o tema, o qual pode ser apresentado por meio de uma palavra, uma frase ou um resumo. Para Minayo (2014), "... consiste em descobrir os núcleos de sentido que compõem uma comunicação, cuja presença ou frequência signifiquem alguma coisa para o objeto analítico visado" (MINAYO, 2014, p. 316).

Nesta pesquisa, a identificação dos núcleos temáticos correspondeu aos temas descritos no protocolo de entrevista constante do Apêndice A e o tratamento dos resultados permitiu confirmar, sob a ótica dos entrevistados, a análise da integração do controle interno na Administração Pública Estadual, formulada com base na legislação.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, são apresentados os resultados da pesquisa que trata da análise da integração do sistema de controle interno no Governo do Estado do Ceará à luz da legislação correlata. A análise é completada pela percepção dos responsáveis pela instituição, consolidação e integração do SCI. Os resultados da pesquisa estão fundamentados na doutrina e nas normas legais, sendo complementados pela interpretação da percepção dos dirigentes dos órgãos de controle interno.

Inicialmente, considerou-se importante apresentar a estrutura da Administração Pública no Estado do Ceará, na qual se insere o SCI, seguindo com a apresentação dos órgãos centrais de controle interno em cada Poder; os respectivos dirigentes, que são os responsáveis por coordenar a implementação e consolidação do controle interno e do consequente sistema de controle interno em cada Poder, bem como pela integração do SCI, nos termos da CE/1989. Na sequência, são apresentadas as estruturas do Controle Interno em cada Poder, o SCI e a interação deste com os controles social e externo.

4.1 O SCI na Administração Pública no Estado do Ceará

Para entender a integração do SCI da Administração Pública do Estado do Ceará, considera-se importante delimitar, conhecer a composição da Administração Pública estadual, os Poderes que a compõem e, por sua vez, os órgãos e entidades, em número e tipos jurídicos, que estruturam cada um desses Poderes. A compreensão da Administração Pública Estadual conduz ao melhor entendimento do SCI e de sua integração, haja vista que compete aos gestores dos órgãos implementar o controle interno, segundo o COSO (2013) e a INTOSAI (2004).

De pronto, é importante estabelecer que o Poder Estatal além do Executivo, Legislativo e Judiciário, engloba o Tribunal de Contas do Estado, o Ministério Público Estadual e a Defensoria Pública Geral do Estado, órgãos autônomos equivalentes a um “Poder” por serem dotados de funções próprias e privativas, conforme Justen Filho (2016). Nesse sentido, no presente relatório de pesquisa, tais órgãos estão incluídos na referência a Poder.

A delimitação da Administração Pública estadual tem por baliza o sentido subjetivo, formal ou orgânico segundo o conceito formulado por Di Pietro (2015). A Constituição, sem fixar um número mínimo ou máximo, define os entes jurídicos que podem

ser instituídos no âmbito dos Poderes do Estado. O quantitativo de unidades jurídicas pode variar de acordo com o programa de governo ou direcionamento político adotado pelos representantes dos Poderes.

Cada uma dessas unidades jurídicas representa uma unidade orçamentária, em razão de receberem e executarem uma parcela do orçamento geral do Estado. Entretanto, nem todas possuem estrutura administrativa. De qualquer forma, todos compõem a conta dos entes sujeitos aos controles interno, externo e social.

No sentido de demonstrar o dinamismo que caracteriza a estrutura da Administração Pública e, por conseguinte, os desafios para o SCI, demonstra-se na Tabela 1, a variação quantitativa da estrutura orgânica dos Poderes no período de 2013 a 2017.

Tabela 1 – Variação Quantitativa das Unidades Orçamentárias por Poder

Poder / Exercício	Quantitativo de Unidades Orçamentárias				
	2013	2014	2015	2016	2017
Executivo	88	93	93	97	96
Legislativo	2	2	2	2	2
Judiciário	3	3	3	3	4
MPCE	3	3	4	4	4
DPGE	-	-	-	-	2
TCE	1	1	1	1	1
TCM	1	1	1	1	-
Total	98	103	104	108	109

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Conforme demonstrado na Tabela 1, a variação no quantitativo de unidades jurídicas ocorre em qualquer esfera de Poder, inclusive nos órgãos autônomos, apesar do Poder Legislativo e do TCE-Ce permanecer com as mesmas estruturas no período de 2013 a 2017. A Tabela 1 demonstra que a estrutura orgânica dos Poderes não é estática, podendo ser modificada a cada novo exercício, como se observa especialmente no Poder Executivo.

Tomando-se por base, isoladamente, os exercícios de 2013 e 2017, observa-se um incremento de 9,09% no número de órgãos do Poder Executivo; e de 33,33% do Judiciário e do MPCE. O Poder Executivo destaca-se com a maior estrutura, que será detalhada no Quadro 5.

As principais alterações estão concentradas no exercício de 2017 e envolvem o Poder executivo, a DPGE e o Tribunal de Contas dos Municípios (TCM).

A DPGE passou a constituir unidade autônoma, tendo sido desmembrada do Poder Executivo, com o Fundo que lhe é vinculado, constituindo a mais nova estrutura de Poder no Estado, segundo o conceito de Justen Filho (2016).

O TCM, órgão autônomo equivalente a um Poder, foi extinto em 21 de agosto de 2017, com a promulgação da Emenda Constitucional N° 92. Suas funções, atividades, pessoal e patrimônio, foram incorporadas pelo TCE-Ce, de forma que a extinção do órgão não suprimiu a atividade de controle externo nos municípios.

Conforme será demonstrado no Quadro 5, a Administração Pública no Estado do Ceará se encontra constituída por secretarias, órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista. Tais tipos jurídicos estão presentes sobretudo na estrutura do Poder Executivo, embora, teoricamente, possam ser instituídos no âmbito dos demais Poderes.

No Quadro 5, elaborado a partir de dados extraídos dos *sites* oficiais dos respectivos Poderes, estão elencados os tipos jurídicos que constituem a estrutura orgânica de cada Poder, com os respectivos quantitativos.

Quadro 5 – Composição da Estrutura Orgânica dos Poderes do Ceará

Poderes do Estado	Entes Jurídicos	Número de Entes
EXECUTIVO (96 Entes)	Secretárias/Órgãos	37
	Autarquias	12
	Fundações	07
	Empresas Públicas	02
	Economias Mistas	10
	Fundos	28
LEGISLATIVO (2 Entes)	Órgãos	01
	Fundos	01
JUDICIÁRIO (4 Entes)	Órgãos	01
	Fundos	03
MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO (4 Entes)	Órgãos	01
	Fundos	03
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ	Órgão	01
DEFENSORIA PÚBLICA GERAL DO ESTADO (2 Entes)	Órgãos	01
	Fundos	01

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O Poder Executivo, com 96 unidades jurídicas, possui a maior estrutura orgânica entre os Poderes, contemplando todos os tipos jurídicos previstos na CE/1989. Em número de entes, é seguido pelo Poder Judiciário e pelo MPCE com 4 unidades cada. Na sequência, vêm o Legislativo e a DPGE com 2 entes cada um, e, por último, o TCE-Ce com a estrutura mais enxuta.

Observa-se que os fundos estão presentes na estrutura de todos os Poderes. Apesar de constituírem unidades orçamentárias, em regra, não possuem sede, patrimônio ou quadro de pessoal, ou seja, não representam propriamente unidades administrativas.

Cada um dos entes, em regra recebe e executa uma parcela do orçamento geral do Estado, razão pela qual estão sujeitos às ações dos controles interno e externo da administração pública, bem como ao controle social.

4.1.1 Estrutura orgânica do Poder Executivo

No período da pesquisa, conforme demonstrado na Tabela 1 e no Quadro 5, o Poder Executivo se encontra constituído por 96 unidades orçamentárias. Segundo descrito no organograma disponibilizado no Portal da Transparência, essas unidades estão agrupadas em Administração Direta e Administração Indireta. Compondo a Administração Direta, encontram-se os órgãos auxiliares de assessoramento superior do Governador, as secretarias instrumentais e as substantivas com os respectivos órgãos instrumentais e substantivos. A Administração Indireta é constituída pelos fundos, autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista. Seguindo a disposição do citado organograma, essas estruturadas são constituídas na forma explicitada nos parágrafos seguintes.

Constituem órgãos auxiliares: Gabinete do Governador, Casa Militar, Casa Civil, Conselho Estadual de Educação, Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado, Procuradoria-Geral do Estado, Controladoria Geral de Disciplina e o Gabinete do Vice-Governador. As Secretárias Instrumentais: Secretaria de Relações Institucionais, Secretaria da Fazenda e Secretaria do Planejamento e Gestão a qual é vinculada a Escola de Gestão Pública, como órgão instrumental.

São secretarias substantivas: Secretaria da Saúde, Secretaria da Ciência, Tecnologia e Educação Superior, Secretaria do Trabalho e Desenvolvimento Social, Secretaria da Segurança Pública e Defesa Social, Secretaria da Justiça e Cidadania, Secretaria do Desenvolvimento Econômico, Secretaria da Cultura, Secretaria do Esporte, Secretaria do Meio Ambiente, Secretaria da Educação, Secretaria da Infraestrutura, Secretaria dos Recursos Hídricos, Secretaria da Agricultura, Pesca e Aquicultura, Secretaria do Desenvolvimento

Agrário, Secretaria Especial de Políticas sobre Drogas, Secretaria das Cidades e Secretaria do Turismo. Tais secretarias então acompanhadas dos seguintes órgãos substantivos: Polícia Militar do Ceará, Polícia Civil, Corpo de Bombeiros do Ceará, Perícia Forense do Ceará, Academia Estadual de Segurança Pública e o Centro de Educação à Distância do Estado do Ceará.

O grupo das autarquias é composto por: Escola de Saúde Pública, Junta Comercial do Estado do Ceará, Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Ceará, Instituto de Saúde dos Servidores do Estado do Ceará, Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará, Superintendência Estadual do Meio Ambiente do Estado do Ceará, Departamento de Estradas e Rodovias, Departamento de Arquitetura e Engenharia, Superintendência de Obras Hídricas, Agência de Defesa Agropecuária, Instituto de Desenvolvimento Agrário do Ceará, Instituto de Desenvolvimento Institucional das Cidades e o Departamento Estadual de Trânsito.

As fundações, no total de sete, são: Fundação Cearense de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico, Fundação Universidade Estadual Vale do Acaraú, Fundação Universidade Regional do Cariri, Fundação Universidade Estadual do Ceará, Fundação Núcleo de Tecnologia Industrial do Ceará, Fundação de Teleducação do Ceará e Fundação Cearense de Meteorologia e Recursos Hídricos.

São duas as empresas públicas: Empresa de Tecnologia da Informação do Ceará e a Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural do Ceará; e 8 as sociedade de economia mistas: Agência de Desenvolvimento Econômico do Estado do Ceará, Companhia de Integração Portuária do Ceará, Companhia de Gás do Ceará, Companhia de Gestão dos Recursos Hídricos do Ceará, Companhia Cearense de Transportes Metropolitanos, Companhia Administradora da Zona de processamento de Exportação do Ceará; Companhia de Desenvolvimento do Estado do Ceará, que teve a extinção autorizada por Lei; e Companhia de Habitação do Estado do Ceará, que se encontra em processo de liquidação, com vistas a extinção.

Observa-se no Quadro 5, que a estrutura organizacional do Poder Executivo inclui 28 Fundos. Tais entes representam fontes de recursos, por meio dos quais são executados programas específicos do Governo. Os Fundos são vinculados a órgãos da Administração Direta, cujas estruturas administrativas executam os orçamentos que lhe são destinados. Assim é que, mesmo não constituindo unidade administrativa propriamente dita, os Fundos representam unidades orçamentárias e, portanto, demandam ações de controle, como os demais órgãos e entidades, e estão entre os jurisdicionados do TCE-Ce.

No Quadro 6, elaborado a partir de dados compulsados do site oficial do TCE, no menu Jurisdicionado, submenus: Fiscalização e Controle, Fiscalizações e Lista Sorteio Prestação de Contas, estão elencados os Fundos, por órgãos aos quais estão vinculados.

Quadro 6 – Relação dos Fundos vinculados aos órgãos do Poder Executivo

ÓRGÃO/ENTIDADE	ITEM	NOMENCLATURA DO FUNDO
Secretaria do Trabalho e Desenvolvimento Social	1	FCE - Fundo de financiamento às micro, pequenas e médias empresas
	2	FEAS - Fundo Estadual de Assistência Social
	3	FECA - Fundo Estadual para a Criança e o Adolescente
	4	FUNDART - Fundo Especial para o Desenvolvimento da Produção e Comercialização do Artesanato Cearense
	5	FEICE - Fundo Estadual do Idoso do Ceará
Secretaria da Infraestrutura do Estado do Ceará	6	FIEE - Fundo de Incentivo à Eficiência Energética (FIES - Fundo de Incentivo à Energia Solar do Estado do Ceará)
Secretaria do Desenvolvimento Econômico	7	FDI - Fundo de Desenvolvimento Industrial
Corpo de bombeiros Militar	8	FDCC - Fundo de Defesa Civil do Estado do Ceará
Secretaria da Cultura	9	FEC - Fundo Estadual da Cultura
Secretaria de Segurança Pública e Defesa Social	10	FDS - Fundo de Defesa Social do Estado do Ceará
	11	FUMECE - Fundo de Incentivo ao Cumprimento das Metas na Área de Segurança Pública do Estado do Ceará
Secretaria do Desenvolvimento Agrário	12	FERPI - Fundo de Eletrificação Rural para Irrigação
	13	FEDAF - Fundo Estadual de Desenvolvimento da Agricultura Familiar
	14	FUNDEAGRO - Fundo de Defesa Agropecuária do Estado do Ceará
Secretaria do Planejamento e Gestão e Secretaria da Fazenda	15	FECOPE - Fundo Estadual de Combate à Pobreza
Procuradoria Geral do Estado	16	FUNPECE - Fundo de Modernização e Reparcelamento da Procuradoria Geral do Estado
	17	FEFCA - Fundo Estadual de Fortalecimento ao Controle Administrativo
Secretaria da Ciência, Tecnologia e Educação Superior	18	FIT - Fundo de Inovação Tecnológica do Estado do Ceará
Secretaria Especial de Políticas sobre Drogas	19	FUNPALD - Fundo Estadual de Políticas sobre Alcool e outras Drogas
Secretaria da Saúde	20	FUNDES - Fundo Estadual de Saúde
Secretaria do Planejamento	21	Fundo Financeiro - FUNAPREV
	22	Fundo Previdenciário - PREVID
	23	Fundo Financeiro - PREVIMILITAR
Secretaria do Esporte e Juventude	24	FUNDEJ - Fundo de Desenvolvimento do Esporte e Juventude
Secretaria das Cidades	25	FDM - Fundo de Desenvolvimento da Região Metropolitana de Fortaleza
	26	FDMC - Fundo de Desenvolvimento e Integração da Região Metropolitana do Cariri
	27	FESB - Fundo Estadual de Saneamento Básico
Secretaria da Justiça e Cidadania	28	FUNPECE - Fundo Penitenciário do Estado do Ceará

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Entre os Fundos relacionados no Quadro 6, merece destaque o Fundo Estadual de Fortalecimento ao Controle Administrativo - FEFCA (Item 17), vinculado à Procuradoria Geral do Estado (PGE), que foi instituído no âmbito do Poder Executivo junto ao Programa de Fortalecimento ao Controle Administrativo, por meio da Lei nº 16.192, de 28 de dezembro de 2016, publicada no Diário Oficial do Estado em 13 de janeiro de 2017.

As ações e projeto direcionados ao fortalecimento do controle administrativo, conforme estabelece a Lei nº 16.192/2016, serão realizados diretamente pela PGE ou em cooperação com outros órgãos e entidades da Administração Pública, podendo contar com o apoio da CGE, conforme o §2º do referido art. 1º. A Lei até o final da pesquisa ainda não havia sido regulamentada e, conforme consulta ao Sistema Orçamentário e Financeiro – SIOF Integrado, não houve execução orçamentária relacionada ao FEFCA, portanto, não se identificou a realização de quaisquer das aludidas ações ou projetos.

Destaca-se que o FEFCA está relacionado ao controle interno do Poder Executivo, muito embora não vinculado à CGE, órgão central de controle interno e responsável pelo SCI nesse Poder. Ademais, conforme o texto da Lei, a participação da CGE nas ações e projetos do citado Programa de Fortalecimento do Controle Administrativo é facultativa, o que demonstra que próprio regimento do controle interno do Poder Executivo induz à ausência de integração do SCI.

4.1.2 Estrutura orgânica dos demais Poderes

Dando seguimento a explicitação da estrutura orgânica dos Poderes, apresentada no Quadro 5, seguem as estruturas orgânicas dos Poderes Legislativo, Judiciário, MPCE, DPGE e TCE-Ce. Os dados foram extraídos dos respectivos sítios eletrônicos.

O Poder Legislativo Estadual tem o organograma jurídico composto por dois entes: a Assembleia Legislativa do Estado do Ceará e o Fundo de Previdência Parlamentar.

O Poder Judiciário é composto pelo Tribunal de Justiça do Estado do Ceará e por três unidades vinculadas: o Fundo Especial de Reparcelamento e Modernização do Poder Judiciário, Fundo Estadual de Segurança dos Magistrados e Fundo Especial de Custeio das Despesas com Diligências dos Oficiais de Justiça.

No Ministério Público Estadual, semelhante ao Poder Judiciário, a estrutura orgânica é composta por quatro entes jurídicos, sendo eles: a Procuradoria-Geral de Justiça, o Fundo de Reparcelamento e Modernização do Ministério Público do Estado do Ceará, o

Fundo de Segurança Institucional e de Inteligência do Ministério Público do Estado do Ceará e o Fundo de Manutenção da Escola Superior do Ministério Público do Estado do Ceará.

Na Defensoria Pública Geral Estadual, a estrutura orgânica comporta dois entes: a própria Defensora Pública Geral do Estado e Fundo de Apoio e Aparelhamento da Defensoria Pública-Geral do Estado do Ceará.

O Tribunal de Contas Estadual atualmente não possui unidades vinculadas. A Escola de Contas que até o exercício de 2012 correspondia a uma vinculada, passou a integrar a estrutura administrativa da Corte de Contas. Entre os órgãos autônomos, é o que possui a estrutura mais simples.

Para desincumbir-se das respectivas competências, cada Poder recebe uma parcela dos recursos públicos arrecadados, que deve ser aplicada seguindo as normas legais vigentes, incluindo os princípios da Administração Pública. A Tabela 2 foi elaborada com o objetivo de ilustrar o volume de recursos públicos aplicados pelos Poderes, tomando-se, como exemplo, o exercício de 2017.

Na Tabela 2, constam os recursos orçamentários executados por Poder, nas respectivas atividades administrativas realizadas no exercício de 2017, com o indicativo do percentual de participação de cada um deles no orçamento total do Estado.

Tabela 2 – Execução Orçamentária dos Poderes

Poderes e Órgãos	Execução Orçamentária Exercício 2017 (Valores em R\$)	Relação %
Executivo	22.205.745.287,71	90,24
Legislativo	439.544.012,48	1,79
Judiciário	1.212.273.998,96	4,93
Ministério Público do Estado	406.438.470,09	1,65
Defensoria Pública Geral do Estado	156.531.662,19	0,64
Tribunal de Contas do Estado	187.818.751,53	0,76
Total	24.608.352.182,96	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Os dados foram extraídos do SIOF, em consulta realizada em 31 de julho de 2018, no web3.seplag.ce.gov.br/siofconsulta/Paginas/frm_consulta_execucao.aspx, seguindo os seguintes parâmetros: Período Ano: 2017 e Mês: Dezembro; Outros: Poder; Programa e Modalidade 91: Tudo.

O SIOF permite o acesso aos dados da execução orçamentária de todos os

Poderes. Dessa forma, exemplifica a possibilidade de integração da Administração Pública, sem que isso interfira na autonomia dos Poderes.

Os valores relativos à execução orçamentária do Tribunal de Contas dos Municípios até a data de sua extinção, 21 de agosto de 2017, foram somados aos do TCE-Ce. Os dados dos Tribunais de Contas foram disponibilizados por meio da consulta aos dados do Poder Legislativo. A execução orçamentária se efetivou por meio dos programas relacionados na Tabela 3 deste relatório.

Tem-se, portanto, no período da pesquisa, a composição da Administração Pública Estadual, a qual constitui o campo de atuação do controle, em consonância com Medauar (2014), quando afirma que o controle é inerente à atividade administrativa.

A CE/1989, no art. 68, atribui ao controle externo e ao SCI a fiscalização da Administração Pública. No art. 69, estabelece que o TCE-Ce auxiliará no exercício do controle externo e, por fim determina no inciso IV do art. 190-A que o SCI promova o controle social. Nesse diapasão, cada unidade orçamentária nominada nos itens 4.1.1 e 4.1.2 do presente relatório, constitui o ambiente de atuação do controle interno e ao mesmo tempo corresponde a um jurisdicionado do Tribunal de Contas do Estado.

A Tabela 2 exemplifica o volume de recursos públicos que foram objeto dos controles interno e externo, tendo por base o exercício de 2017. Como se verá nos comentários à Tabela 3, os dados relativos à aplicação desses mesmos recursos devem ser disponibilizados à sociedade para efeito do controle social.

4.2 Órgãos responsáveis pelo Controle Interno e pelo SCI nos Poderes

Conforme determina a Constituição Estadual, em seu art. 68, cada Poder deverá constituir seu sistema de controle interno, com o objetivo de exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta. A instituição do SCI pressupõe a implementação e consolidação do próprio controle interno, de responsabilidade dos gestores e demais profissionais dos órgãos e entidades, conforme definição elaborada pelo COSO (2013) e pela INTOSAI (2004).

Na esteira do conceito de Vieira (2013), foram identificados, por meio da legislação, os órgãos responsáveis pela coordenação do SCI nos Poderes. Nada obstante, no sentido de confirmar o entendimento formulado pelo pesquisador com base na legislação, recorreu-se a indicação da Controladora da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará que

cita o protocolo de intenções celebrado por ocasião do Encontro Estadual de Controle Interno, como meio para se identificar os aludidos órgãos.

O referido Protocolo de Intenções foi assinado em 14 de dezembro de 2017 e publicado no Diário Eletrônico do TCE em março de 2018. O documento trata da criação de uma rede de controle interno da gestão pública, em cuja ementa estão relacionados os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, seguidos do Ministério Público Estadual, da Defensoria Pública Geral do Estado e do Tribunal de Contas do Estado, o que corrobora a composição da Administração Pública do Estado do Ceará, retratada no Quadro 5. Esses são os signatários originais do protocolo, cujo objetivo é a criação da rede de controle interno da gestão pública.

Portanto, cada um referidos Poderes tem, sob sua responsabilidade, a obrigação de instituir o respectivo sistema de controle interno, previsto no art. 68 da CE/1989, bem como, mantê-los integrados como determina o art. 190-A da mesma Constituição.

O Protocolo de Intenções vem subscrito pelo dirigente máximo de cada Poder ou Órgão Autônomo em conjunto com o representante máximo do respectivo Órgão Central de Controle Interno. Seguindo esse direcionamento, pesquisaram-se nos *sites* oficiais e na legislação de regência dos respectivos entes, os elementos que qualificam os órgãos que desempenham as funções de controle interno no âmbito dos Poderes do Estado do Ceará, os quais estão indicados no Quadro 7.

Quadro 7 – Órgãos Responsáveis pelo Controle Interno nos Poderes

Controle Interno	Poderes			Órgãos Autônomos		
	Executivo	Legislativo	Judiciário	TCE	MPCE	DPGE
	CGE	AL	TJ			
Nomenclatura dos Órgãos	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado	Controladoria	Auditoria Administrativa de Controle Interno	Controladoria	Controladoria e Auditoria Interna	Controladoria-Geral
Órgão de staff	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Nº Servidores	158	13	10	2	3	1
Cargo Dirigente máximo	Controlador e Ouvidor-Geral do Estado	Auditor Interno da Controladoria	Auditor-Chefe de Controle Interno	Controlador	Coordenador de Controle e Auditoria	Controlador-Geral
Normativos	Leis nºs 13.297/2003, 14.306/2009, 13.875/2007, 15.360/2013; e Decreto nº 32.070/2016	Lei nº 13.332/2003 e Ato Deliberativo nº 561/2003	Leis nºs 12.483/1995 e 13.956/2007	Resolução nº 3.163/2007	Provimento nº 20/2009	Lei Complementar nº 171/2016 Lei Complementar nº 06/1997

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Observa-se que, na maioria dos casos, a expressão controladoria está presente na terminologia do órgão responsável pelo controle interno. Conforme relatado no referencial teórico a Constituição Estadual, em seu art. 154, inciso XXVII, estabelece a atividade de controladoria como uma das quatro macrofunções a ser contemplada entre as atividades de controle da Administração Pública, ao lado das funções: ouvidoria, auditoria governamental e correição.

No Poder Executivo, a nomenclatura do órgão responsável por seu sistema de controle interno faz referência a duas das quatro macrofunções do controle: controladoria e ouvidoria. No Ministério Público, às funções controladoria e auditoria. No Judiciário, a nomenclatura remete à função auditoria. Nos demais - Legislativo, TCE-Ce e DPGE, unicamente, à função controladoria.

Observam-se diferenças, também, quanto à designação dos cargos dos dirigentes máximos: Controlador e Ouvidor-geral, Auditor Interno da Controladoria, Auditor-Chefe de Controle Interno, Coordenador de Controle e Auditoria, Controlador e Controlador-geral.

As diferenças aqui ressaltadas dão a primeira ideia da individualidade dos órgãos, que caracterizam o distanciamento entre esses, com destaque para o Poder Judiciário com as designações: Auditoria Administrativa de Controle Interno e Auditor-Chefe de Controle Interno.

O contingente de pessoal em cada órgão é outra característica importante, realçada no Quadro 7, onde a CGE se sobressai com o maior contingente. É importante destacar que a CGE, como órgão auxiliar da estrutura do Poder Executivo, conforme descrito no item 4.1.1, possui orçamento, patrimônio e pessoal próprio. Nos demais Poderes, os respectivos Órgãos de Controle Interno constituem uma unidade interna, um departamento no órgão representativo do Poder.

4.2.1 Qualificação dos responsáveis pelos Órgãos Centrais de Controle Interno

O Protocolo de Intenções referido anteriormente se encontra subscrito pelo dirigente máximo de cada Poder, conjuntamente, com o então responsável pelo respectivo órgão de controle interno, conforme indica o referido documento em sua parte final, os quais estão relacionados no Quadro 8.

A primeira observação que se extrai do Quadro 8 é a de que no Poder Executivo, o dirigente da CGE tem *status* de secretário estadual. Nos Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e no TCE-Ce, o documento foi assinado pelos representantes máximos dos

respectivos órgãos de controle interno, enquanto no MPCE e na DPGE, o documento foi assinado pelos respectivos assessores do Coordenador de Controle e Auditoria e do Controlador Geral. Entre os assinantes observa-se que 3 são do gênero feminino e 3 do masculino.

Quadro 8 – Responsáveis pelo controle interno nos Poderes

Poder \ Órgão Autônomo	Dirigente Máximo	Responsável pelo Controle Interno
EXECUTIVO	Governador do Estado	Secretário de Estado Chefe da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado
LEGISLATIVO	Presidente da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará	Auditora Interna da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará
JUDICIÁRIO	Presidente do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará	Auditor Chefe do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará
MPCE	Procurador Geral de Justiça do Estado do Ceará	Assessora de Controle e Auditoria Interna da Procuradoria-Geral de Justiça do Estado do Ceará
DPGE	Defensora Pública Geral do Estado do Ceará	Assessora da Controladoria Geral da Defensoria Pública Geral do Estado do Ceará
TCE-Ce	Presidente Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Ceará	Controlador do Tribunal de Contas do Estado do Ceará

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Partindo das informações da terceira coluna do Quadro 8, foram identificadas as características dos representantes do controle interno, tais como sexo, graduação, área de formação acadêmica, tempo de serviço na Administração Pública e na atividade de controle, conforme Quadro 9. Importa destacar que não é fixa a composição apresentada no demonstrativo, podendo ser alterada de acordo com as circunstâncias e motivações que se apresentem.

Quadro 9 – Características dos responsáveis pelo Controle Interno (continua)

Poder/Órgão de Controle Interno	Dirigentes do Controle Interno (Gênero)	Área de Formação Acadêmica	Graduação Acadêmica	Tempo de Serviço na Administração Pública	Tempo de Serviço na Atividade de Controle Interno
Executivo/Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado	Masculino	Administração e Direito, com extensão em Administração Pública	Especialista	36 anos	3 anos
Legislativo/Controladoria	Feminino	Pedagogia	Bacharel	30 anos	13 anos
Judiciário/Auditoria Administrativa de Controle Interno	Masculino	Administração	Doutor	15 anos	3 anos
TCE/Controladoria	Masculino	Ciências	Especialista	17 anos	7 anos

Poder/Órgão de Controle Interno	Dirigentes do Controle Interno (Gênero)	Área de Formação Acadêmica	Graduação Acadêmica	Tempo de Serviço na Administração Pública	Tempo de Serviço na Atividade de Controle Interno
		Contábeis			
MPCE/Controladoria e Auditoria Interna	Feminino	Economia	Especialista	38 anos	6 meses
DPGCE/Controladoria-Geral	Feminino	Tecnologia em Administração Financeira	Especialista	30 anos	25 anos

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Entre os representantes dos órgãos centrais do controle interno, destacam-se as seguintes características:

- a) Quanto ao gênero, constata-se o equilíbrio no comando dos órgãos de controle interno;
- b) diversificação na formação acadêmica dos gestores de controle interno na Administração Pública;
- c) diversificação na graduação;
- d) todos possuem de 15 anos a mais de serviço público; e
- e) o menor tempo de serviço diretamente na atividade de controle é de seis meses.

4.2.2 Competências legais dos Controles Internos nos Poderes

Tendo como foco caracterizar a integração do SCI, foram elaborados os Quadros 10 a 13, onde constam as competências estabelecidas na legislação de regência dos órgãos responsáveis pela coordenação dos respectivos controles internos, relacionada no Quadro 4 do referencial teórico.

As aludidas competências foram sintetizadas de acordo com as semelhanças que guardam entre si e agrupadas, em razão das atividades de controle interno e fiscalização; das finalidades de fomento ao controle social e de apoio ao controle externo; bem como das macrofunções de controle atribuídas pela Constituição, quais sejam: controladoria, auditoria governamental, ouvidoria e corregedoria.

No Quadro 10 estão relacionadas as competências agrupadas em razão da função de Controladoria e conseqüentemente de uma de suas atividades - o controle interno. De pronto, destaca-se que a competência listada na linha 3 do Quadro 10, incluída na legislação da ALECE, favorece a integração do sistema de controle interno dos poderes, prevista no

caput do Art. 190-A da CE/1989. Entretanto, de forma objetiva, somente no âmbito da CGE e da DPGE é que foi prevista competência endereçada ao sistema de controle interno (linha 15), muito embora tal competência não se referida à integração do SCI.

Quadro 10 – Alinhamento dos órgãos de controle interno, relativas às funções de controladoria e de controle interno

COMPETÊNCIAS LEGALMENTE PREVISTAS	CGE	ALCE	TJCE	MPCE	DPGE	TCE
Competências Relacionadas à Controladoria e ao Controle Interno						
1. Adequar as informações geradas pelo sistema de processamento de dados.		X				
2. Apontar oportunidades de melhoria nas rotinas dos órgãos e entidades estaduais	X					
3. Articular-se com os demais órgãos de controle interno.		X				
4. Assessorar nas avaliações dos setores técnicos e administrativos.		X				X
5. Assessorar o Comitê de Gestão por Resultados e Gestão Fiscal – COGERF, em assuntos relacionados à gestão fiscal, à gestão de gastos e ao cumprimento dos limites financeiros;	X					
6. Avaliar resultados de planos, orçamentos, programas e projetos públicos (Inciso I da CE/1989)	X	X	X	X	X	X
7. Avaliar/Fiscalizar a gestão administrativa e operacional. (Inciso II da CE/1989)		X	X	X		X
8. Celebrar parcerias e promover a articulação com órgãos e entidades estaduais, federais municipais, internacionais e instituições privadas	X					
9. Cientificar à autoridade administrativa competente dos órgãos e entidades estaduais para que instaure tomada de contas especial, sempre que tiver conhecimento de qualquer das ocorrências referidas no caput do art. 8º da Lei nº 12.509 de 6 de dezembro de 1995	X					
10. Coordenar a elaboração da proposta orçamentária.		X				
11. Coordenar/Verificar a elaboração do Relatório de Gestão Fiscal.		X	X	X	X	
12. Consolidar os controles internos;	X				X	
13. Desenvolver atividades de controle interno preventivo, voltadas para o gerenciamento de riscos e monitoramento de processos organizacionais críticos	X					
14. Exercer a coordenação geral e a orientação técnica e normativa das atividades inerentes ao Sistema de Controle Interno;	X				X	
15. Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e deveres do Estado, na forma da Lei. (Inciso V da CE/1989)	X					
16. Orientar no sentido de aperfeiçoar a gestão das unidades organizacionais.		X		X	X	X
17. Planejar, coordenar e executar atividades de controle interno		X	X	X	X	X
18. Prestar orientação técnica e normativa aos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual em matérias relacionadas ao controle interno;	X					
19. Produzir e disponibilizar informações estratégicas de controle a instância superior.			X		X	
20. Produzir e disponibilizar informações gerenciais de controle aos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual.	X					
21. Propor medidas que visem a inibir, a reprimir e a diminuir práticas contra o patrimônio público.				X		
22. Representar à instância superior a ocorrência de ilegalidade e irregularidades			X	X	X	
23. Subsidiar a elaboração de relatórios gerais e informativos.			X		X	
24. Verificar a destinação dos recursos obtidos com a alienação de materiais permanentes.				X		
25. Zelar pelos princípios da Administração Pública	X				X	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

De modo geral, foram atribuídas competências relacionadas ao controle interno para todos os órgãos. Observa-se que há convergência entre os órgãos de controle interno

quanto às competências elencadas nas linhas 7 e 8. Tais competências, de modo geral, estão alinhadas à atividade de fiscalização disposta no art. 68 da CE/1989.

A competência de que trata a linha 9 do Quadro 10, prevista na legislação da CGE, induz à interação do controle interno do Poder Executivo, com as demais esferas da federação e com entidades da iniciativa privada e com organismos internacionais.

Observa-se convergência também no que se refere a implementação, consolidação e sedimentação do controle interno nos poderes, destacando-se as competências elencadas nas linhas 2, 4, 13, 14, 17, 18, 19 e 21 do Quadro 10.

De forma objetiva, houve o cuidado de se estabelecer regra voltada à consolidação do controle interno e ao SCI para a CGE e DPGE, conforme se observa na competência relacionada na linha 14.

No Quadro 11 estão relacionadas as competências legais dos Poderes, agrupadas em razão da atividade de fiscalização e da função Auditoria. Ressaltando-se que a citada atividade de fiscalização, disposta no caput do artigo 68 da CE/1989, guarda correlação direta com a função de Auditoria.

Quadro 11 – Alinhamento dos órgãos de controle interno, quanto à função auditoria e à atividade de fiscalização

COMPETÊNCIAS LEGALMENTE PREVISTAS	C G E	A L E C E	T J C E	M P C E	D P G C E	T C E
Competências Relacionadas à Fiscalização e à Auditoria						
26. Acompanhar e avaliar a elaboração e a execução de convênios, acordos e ajustes.	X	X		X	X	
27. Acompanhar e avaliar os processos de licitação, dispensa e inexigibilidade		X			X	
28. Acompanhar a execução da receita e da despesa e fiscalizar a execução física das ações governamentais. (Inciso III da CE/1989)	X	X	X	X	X	
29. Acompanhar/Comprovar/Fiscalizar a gestão orçamentária e financeira.		X	X	X	X	X
30. Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e a 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	X					
31. Emitir certificado de auditoria/pareceres.	X		X		X	
32. Propor normatização, sistematização e padronização de procedimentos operacionais.					X	
33. Realizar atividades de prevenção, neutralização e combate à corrupção.				X		
34. Realizar atividades de prevenção, neutralização das ações de inteligência adversa.	X					
35. Realizar atividades de auditoria de natureza patrimonial e operacional	X	X	X	X		X
36. Salvar os ativos contra desvios, perdas e desperdícios;				X		

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Da leitura do Quadro 11, ressalta-se o alinhamento dos órgãos de controle interno no que diz respeito à atividade de fiscalização, fundamentada nas competências listadas entre as linhas 27 a 37. Tais competências corroboram a função de Auditoria como um dos pilares do controle na Administração Pública.

No Quadro 12 estão relacionadas as competências legais dos Poderes, agrupadas em razão da função Ouvidoria e ao fomento do controle social.

Quadro 12 – Alinhamento entre os órgãos de controle interno, quanto à função ouvidoria e ao fomento ao controle social

COMPETÊNCIAS LEGALMENTE PREVISTAS	C G E	A L E C E	T J C E	M P C E	D P G C E	T C E
Competências Relacionadas à Ouvidoria e ao Controle Social						
37. Criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado	X					
38. Disponibilizar instrumentos de ouvidoria, de transparência e de acesso à informação, visando assegurar a participação do cidadão e da sociedade civil organizada	X					
39. Elaborar, implantar e avaliar planos, programas e projetos de educação social	X					
40. Exercer a coordenação geral e a orientação técnica e normativa das atividades inerentes aos sistemas de Ouvidoria, Transparência e ética e Acesso à Informação;	X					

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Conforme se observa no Quadro 12, não existe alinhamento entre os órgãos de controle quanto ao fomento do controle social, que consiste em uma das finalidades a ser alcançada pelo SCI integrado. As competências relacionadas ao controle social (37 a 41) estão presentes apenas na CGE do Executivo. Porém, todos os Poderes estabeleceram os respectivos portais de transparência, que é um dos canais do controle social. Ressalta-se também, que todos os poderes possuem unidades de Ouvidoria legalmente instituídas, embora estas não sejam vinculadas aos órgãos de controle interno.

Finalizando o estudo comparativo das competências atribuídas aos respectivos órgãos de controle interno dos poderes, elaborou-se o Quadro 13 estão relacionadas as competências, agrupadas em razão da finalidade de apoio ao controle externo.

Como será observado, as legislações de regência das Controladorias da ALECE e do TCE-ce não possui competência dirigida ao apoio ao controle externo. Vale salientar que a característica de órgão de controle externo que recai sobre o TCE-ce e a ALECE, em princípio, não autoriza o descumprimento dos comandos da CE/1989 relativos ao controle interno desses órgãos. Esses órgãos não estão isentos do exercício das atividades de controle interno, que deve recair sobre a aplicação dos recursos públicos que lhes são destinados.

Quadro 13 – Alinhamento entre os órgãos de controle interno, quanto ao apoio ao controle externo

COMPETÊNCIAS LEGALMENTE PREVISTAS	C G E	A L E C E	T J C E	M P C E	D P G C E	T C E
Competências Relacionadas ao Controle Externo						
41. Auxiliar na elaboração da prestação de contas anual.				X	X	
42. Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.	X		X	X	X	
43. Manter banco de dados atualizados sobre os entendimentos, resoluções e súmulas dos Tribunais de Contas do País.				X		
44. Orientar sobre a forma de prestar contas.			X			
45. Representar ao TCE-Ce sobre irregularidades			X		X	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O apoio ao controle externo está objetivamente descrito na linha 42 do citado Quadro 13. A competência se encontra estabelecida para os seguintes órgãos de controle interno: CGE, Auditoria Administrativa de Controle Interno do Tribunal de Justiça, Controladoria e Auditoria Interna do MPCE e Controladoria Geral da DPGE.

No que se refere às funções de controle estabelecidas na CE/1989, de modo geral, os órgãos de controle interno dos Poderes estão legalmente aptos a executar as atividades relacionadas às funções controladoria (competências 1 a 25, Quadro 10) e auditoria governamental (competências 26 a 36, Quadro 11). A função ouvidoria está referida apenas pela CGE (competência 40, Quadro 12). E não foi identificada competência relacionada à função corregedoria, muito embora entre as competências do TJCE, do MPCE e da DPGE conste a de representar à instância superior sobre a ocorrência de irregularidades (linha 22 do Quadro 10). Entretanto, adianta-se que todos os Poderes possuem Ouvidoria e Corregedoria.

4.2.3 Os Controles Internos e os Sistemas de Controle Interno nos Poderes

Inicialmente, faz-se oportuno tecer algumas observações sobre as macrofunções do controle estabelecidas na Constituição Estadual.

A Emenda Constitucional nº 75, de 20 de dezembro de 2012, alterou dispositivos da Constituição Estadual, impondo entre outros comandos, que as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição deverão ser contempladas entre as atividades de controle da Administração Pública. Esse é um dos pontos em que a Constituição Estadual inova e se deferencia da Constituição Federal.

O comando vem explicitado na Seção I que trata das disposições gerais do Capítulo IV – Da Administração Pública, especificamente no art. 154, inciso XXVII. O dispositivo se reporta ao controle da Administração de uma forma geral, ou seja, sem

especificar controle interno ou externo e sem definir o arranjo institucional dos órgãos de controle. Dessa forma, entende-se que as funções de controladoria, ouvidoria, auditoria e correição devem ser aplicadas tanto numa quanto noutra esfera de controle.

Por seu turno, a diretriz proposta no item 32 do Anexo Único da Resolução nº 5/2014 ATRICON, é no sentido de que se não houver estrutura própria relacionada às funções de ouvidoria e corregedoria, estas devem ser agrupadas, em conjunto com as macro funções de auditoria governamental e controle interno, pelo SCI dos Poderes Executivos estaduais e municipais, sendo essas últimas obrigatórias para todos os jurisdicionados.

Ressalva-se que enquanto a CE/1989 cita a função controladoria, a Resolução 05/2014 cita a função controle interno, o que não favorece o objetivo da diretriz quanto à consolidação do SCI no Estado.

Vale destacar que a Auditora de Controle Interno, Silvia Helena Correia Vidal, que no período da pesquisa responde pela Controladoria da Assembleia Legislativa, defende que o órgão de Controle Interno deve exercer as quatro macrofunções estabelecidas na Constituição, conforme a transcrição:

Digo que hoje temos o PDCA do Controle Interno, eu tenho a ouvidoria, a controladoria, a auditoria e a correição. O PDCA tradicional consiste em planejar, executar, controlar e agir. Isso é a gestão. Se eu olhar para o controle como toda a atividade, ele tem o PDCA. Entra pela ouvidoria, controle social, que é o maior controle que existe, comprovado e que supera a maior estrutura de controle que possa existir. Então a pessoa entra fazendo a denúncia, criticando, elogiando e sugerindo. No PDCA do controle a auditoria tem dois destinos: voltar para resolver o problema ou ir para a correição. No controle tradicional as atividades se resumiam em auditar e recomendar. O caráter preventivo, que agrega valor ao controle, está na controladoria e na ouvidoria. Hoje os controles internos do Poder Executivo no Brasil estão quase todos (80%) nesse formato.

Referindo-se ao Poder Executivo, relata que o Estado do Ceará possui controladoria, corregedoria e ouvidoria, mas que a correição, como ponta do sistema de controle interno ao qual está integrada desde 2012, por força da Constituição do Estado, permanece institucionalmente na PGE.

Ressalta-se que o presente estudo não trata dos Poderes municipais, trata da integração do controle interno exclusivamente dos Poderes do Estado, sendo em relação a este que se observará a aplicação do comando constitucional.

Feitas as ponderações anteriores passa-se, no tópico seguinte, a descrever os elementos que caracterizam a estrutura do controle interno nos Poderes, bem como, analisar o SCI dos Poderes sob a ótica dos responsáveis pela gestão dos órgãos de controle interno.

4.2.3.1 Organização do controle interno e do SCI no Poder Executivo Estadual

A Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado, órgão central de controle interno, classificado entre os órgãos auxiliares do governo, foi instituída por meio da Lei nº 13.297 de março de 2003, com estrutura e competências dispostas na Lei nº 13.875 de 7 de fevereiro de 2007, alterada pela Lei nº 15.360 de 4 de junho de 2013 e regulamentada por meio do decreto nº 32.070, de 18 de outubro de 2016. A CGE tem como dirigente máximo o Administrador de Empresas e Advogado, Flávio Jucá, empregado de carreira da Caixa Econômica Federal.

Como demonstrado no Quadro 3 é um órgão de *staff*, cujo cargo de dirigente máximo é o de Controlador e Ouvidor Geral do Estado. Possui atualmente 161 servidores, dos quais 45 ocupam o cargo de Auditor de Controle Interno, do quadro próprio do órgão.

O número e a diversidade de entes jurídicos que estruturam o Poder Executivo, conforme Quadros 5 e 6, ajudam a entender o conceito de atuação sistêmica do controle interno, com um órgão central coordenando o sistema. Nesse sentido, por meio do Quadro 10, pode-se observar que dentre as competências da CGE, destinam-se especialmente ao controle interno: consolidar os controles internos; desenvolver atividades de controle interno preventivo, exercer a coordenação geral e a orientação técnica e normativa das atividades inerentes aos Sistemas de Controle Interno; prestar orientação técnica e normativa aos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual em matérias relacionadas ao controle interno e produzir e disponibilizar informações gerenciais de controle aos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual.

No âmbito de cada unidade administrativa, anteriormente relacionada, deve ser instituído o respectivo controle interno, consoante os conceitos estabelecidos pelo COSO (2013) e INTOSAI (2004) e as atividades de controle devem ser coordenadas e consolidadas pelo órgão central.

Na página eletrônica oficial da CGE, as informações destinadas aos usuários da informação estão organizadas em três menus: Institucional, Serviços e Sistemas. O menu institucional compreende informações sobre a instituição, missão, valores, competências, planejamento estratégico, estrutura organizacional e o desenvolvimento do seu corpo funcional, qualificados entre servidores e colaboradores no Órgão; as Coordenadorias correspondentes às áreas primárias ou finalísticas do Órgão: ações estratégicas, auditoria, controle interno preventivo e controle social; Eventos, relacionados anualmente e direcionados às atividades de controle interno e social no Estado, sendo eles: o Encontro Estadual de Controle Interno, o Fórum Permanente de Controle Interno e as Reuniões de

fomento ao Controle Social; Qualidade, que corresponde ao Sistema de Gestão da Qualidade, e que por sua vez reúne informações sobre política da qualidade, comitê da qualidade, mapa de processos e procedimentos, indicadores da qualidade e pesquisa de satisfação; a Ouvidoria Setorial; e a Comissão Setorial de Ética Pública.

No menu “Serviços” são disponibilizadas informações sobre a Ouvidoria, que recebe as manifestações sobre o Poder Executivo do Estado; Acesso à informação; Transparência, que conecta a sociedade ao portal da transparência do Estado; e-Parcerias, sistema que oferece suporte aos órgãos e entidades que celebram convênios ou instrumentos congêneres, mediante a transferência de recursos financeiros no âmbito do Poder Executivo; Assessoria técnica, que envolve a elaboração de instrumento de orientação técnica aos órgãos e entidades do Executivo e a emissão de orientação normativa que objetiva aperfeiçoar os controles internos e, também, a elaboração de materiais técnicos; legislação; e Outros Serviços.

Convergindo com os estudos de Davis e Blascheck (2006), a estrutura e organização do SCI no Poder Executivo é complementada pelos sistemas de tecnologia da informação elencados no menu Sistema: e-Parcerias, SACC, e-Contas, e-Pasf, Sistema de Ouvidoria – SOU, Serviço de Informação ao Cidadão – SIC e Porta da Transparência, cujas nomenclaturas e objetivos estão descritos no Quadro 14.

As ferramentas são de uso obrigatório pelos órgãos e entidades participantes do orçamento fiscal do Poder Executivo. Dessa forma, esses sistemas são consultados pelos analistas do TCE-Ce, como forma de subsidiar as análises das prestações de contas.

Quadro 14 – Sistemas de Informação utilizados pela CGE

SISTEMA DE TI	OBJETIVO
e-Parcerias	O e-Parcerias é o sistema de gestão das parcerias do Poder Executivo Estadual, por meio do qual os órgãos e entidades da administração pública estadual, assim como os parceiros, operacionalizam as atividades pertinentes ao processo de transferência de recursos financeiros por meio de convênios e demais instrumentos de parceria.
SACC	O Sistema de Acompanhamento de Contratos e Convênios (SACC) é um sistema utilizado pelos órgãos e entidades estaduais do Poder Executivo, exceto sociedades de economia mista, no qual são cadastrados todos os contratos, convênios e instrumentos congêneres.
e-Contas	O Sistema e-Contas foi instituído por meio do Decreto Estadual nº. 30.224/2010, visa auxiliar os gestores dos órgãos e entidades do Poder Executivo do Estado do Ceará na elaboração, formalização e apresentação ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará das prestações de contas anuais de gestão, por meio eletrônico.
e-PASF	<u>Suporte à aplicação do Plano de Ação para Sanar Fragilidades (PASF), o e-PASF é uma ferramenta desenvolvida no âmbito da auditoria preventiva com foco em riscos com vistas a facilitar o monitoramento de ações voltadas para a prevenção e mitigação de riscos e a não recorrência de fragilidades, permitindo a interação entre a CGE e os órgãos e entidades.</u>

SISTEMA DE TI	OBJETIVO
Sistema de Ouvidoria – SOU	O Sistema de Ouvidoria – SOU é uma ferramenta informatizada desenvolvida para otimizar o atendimento das manifestações dos cidadãos encaminhadas à Ouvidoria, compreendendo o registro, o tratamento e o retorno ao cidadão.
Serviço de Informação ao Cidadão – SIC	Canal onde o cidadão poderá encaminhar sua solicitação de informação, conforme a Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.
Portal da Transparência	O Portal da Transparência foi concebido para ser um importante instrumento de Transparência das ações do Governo do Estado do Ceará. Com isso, o intuito do Portal é propiciar ao cidadão, por meio de um único canal, o acesso didático e célere às principais informações do Governo do Estado do Ceará.

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Os sistemas e-Parcerias e SACC, linhas 1 e 2 do Quadro 14, correspondem a sistemas de gestão e controle, que auxiliam os gestores e os órgãos de controle no acompanhamento da celebração e execução dos convênios e contratos celebrados no âmbito do Poder Executivo.

Apesar dessas ferramentas, as atividades desenvolvidas pelo pesquisador, como analista de controle externo, permitem observar que os jurisdicionados do TCE-Ce ainda não assimilaram o conceito de controle interno e nem o papel do órgão central do controle interno. A maioria, eximindo-se da responsabilidade pela implantação do próprio controle interno, ainda tenta atribuir ao órgão central à execução de atividades relacionadas a esta matéria. Exemplifica bem essa situação, o Fundo de Controle Administrativo relacionado e comentado no Quadro 6.

Diante dessa realidade, o TCE, atendendo à Resolução ATRICON nº 05/2014, que aprova as diretrizes do controle externo, relacionadas ao controle interno como instrumento de eficiência dos jurisdicionados, passou a aplicar, a partir do exercício de 2016, o questionário de autoavaliação do controle interno que é respondido por todos os seus jurisdicionados, de todas as instâncias de Poderes.

A partir desse questionário de autoavaliação, segundo relata o Entrevistado 1, os órgãos e entidades foram ranqueados, com vistas à implementação do programa de integridade do Poder Executivo, no qual a CGE está trabalhando. O programa tem como objetivos consolidar o controle interno no Poder e uniformizar os procedimentos.

Como explica o Entrevistado 1, o referido programa está sendo desenvolvido com base nas três linhas de defesa propostas na Declaração de Posicionamento do Institute of Internal Auditors – IIA: As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controle.

No âmbito do Poder Executivo, estamos trabalhando no programa de integridade do Poder Executivo do Estado. Esse programa está baseado nas três linhas de defesa da matriz proposta pelo Instituto de Auditores Internacionais. A primeira linha é de quem executa efetivamente a atividade. A segunda linha, ainda dentro do órgão que executa a atividade, mas já iniciando o processo de controle. A primeira linha está na Coordenadoria Finalística que executa a política pública e a segunda, na COAF, na Assessoria Jurídica. E a terceira linha de defesa é o órgão de controle interno, que aí já entraria no processo de auditoria.

Assim, de acordo com o entrevistado, a atuação do controle interno envolve as áreas internas dos órgãos e entidades – na primeira e na segunda linha de defesa do controle e, numa instância superior, orientando e coordenando, o órgão máximo de controle. Corroborando esse entendimento, o trecho seguinte:

Nós temos a função, como órgão de controle interno, de fornecer, para esses demais órgãos do Estado, as condições para que eles exerçam as duas primeiras linhas de defesa, as quais já executam. Estamos começando esse processo de integridade. Evidente que o piloto, nós realizamos dentro da própria CGE. Não adiantaria ensinar como fazer, se fizessemos diferente.

E reafirma o entendimento, na fala seguinte:

A primeira e a segunda linhas de defesas estão nos órgãos e entidades. A terceira linha, que corresponde à fiscalização, à auditoria, compete ao Órgão Central de Controle Interno. Contudo, este tem a função tanto de controlar essa rede, quanto, principalmente, de harmonizar o processo. De criar mecanismos pelos quais cada um possa exercer a primeira e a segunda linhas de defesas do controle interno, que estão dentro do órgão, dentro da gestão.

O entrevistado explica que os Sistemas e-Parcerias e SACC, relacionados no Quadro 14, possibilitam a execução dessas linhas de defesa pelas setoriais, ou seja, pelos órgãos e entidades do Executivo. Isto exemplifica o uso de sistemas de tecnologia da informação a favor do SCI, corroborando os benefícios da automação ressaltados por Davis e Blascheck (2006).

A estruturação do SCI do Poder Executivo no Estado ganha reforço com a instituição do CONACI, no ano de 2004, como desdobramento do primeiro Fórum Nacional de Controle Interno, de iniciativa da CGE. Trata-se de um órgão com abrangência nacional que tem como membros as controladorias do Poder Executivo de todos os estados da federação, da União – a CGU, e das capitais dos Estados, como explica a Controladora da ALECE:

O CONACI nasceu em 2004, como um fórum, por iniciativa da então Secretaria da Controladoria Geral do Estado, hoje Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE), Mônica Clark Nunes, que instituiu o Fórum Nacional de Controle Interno, do qual participavam os órgãos de controle interno do Poder Executivo, dos Estados. Nós temos 27 Estados e mais a Controladoria Geral da União, então tínhamos metade dos Estados Brasileiros participando desses fóruns. Em 2007, o fórum foi transformado em um Conselho, à época CNCI, hoje o CONACI, com assento constitucional, independente do arranjo institucional do controle interno no Estado. Atualmente o Presidente do CONACI é do Rio Grande do Sul, onde o controle interno do Poder Executivo está inserido na Secretaria de Fazenda, assim como na Bahia e no Rio de Janeiro.

...

O CONACI filiou inicialmente todos os Estados. Depois começou uma pressão de municípios de capitais. Assim o CONACI agrega atualmente, a CGU, os Estados e os municípios de capitais, embora poucos, ainda.

Conforme publicado em seu sítio eletrônico, no menu “O CONACI”, submenu “Quem Somos”, em outras palavras, o Conselho busca o fortalecimento, a padronização de procedimentos e o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle interno no Brasil, mediante a troca de conhecimentos, práticas e informações, firmando-se com o principal propósito de integração dos órgãos responsáveis pelo controle dos gastos, no país.

Vê-se que o propósito do CONACI é amplo e universalizante. Amplo por ter uma abrangência nacional e universalizante por pretender envolver todos os órgãos de controle, considerando a possibilidade de inclusão dos demais Poderes. No entanto, a atuação do Conselho é vertical, direcionada somente aos órgãos de controle interno do Poder Executivo nos Estados e de algumas capitais de Estado. Ademais, segundo expõe a Controladora da ALECE, pelo menos ainda, não é integrador:

O CONACI está com uma proposta de que os Poderes serão membros associados e não filiados, com direito a voz, mas sem direito a voto. Isso não é legal. Não integra. Nesse sentido, a Controladoria da ALECE teria direito a assento, mas não a voto e eu trabalho em um órgão onde o voto é matéria básica. Dessa forma, talvez os Poderes não tenham interesse de participar, porque só o Executivo tem direito a voto. Assim, o CONACI não promoverá a integração dos controles internos. Teria que se pensar numa outra instituição para isso.

O CONACI é um órgão com de envergadura nacional, instituído pela vontade dos órgãos centrais de controle interno do Poder Executivo, com o objetivo de disseminar as boas práticas de controle especialmente entre esses órgãos. Os órgãos de controle interno dos demais Poderes poderiam ter uma participação que seria limitada, por não terem direito a voto. Contudo, ainda que esse obstáculo seja superado, isso não proporcionará a integração, nos termos da CE/1989.

O movimento nacional dos órgãos de controle interno do Poder Executivo, quanto à promoção de intercâmbio de conhecimentos e de boas práticas, é positivo especialmente para o controle interno. Contudo, a integração definida na CE/1989 deverá ser estabelecida em nível local, entre os Poderes do Estado, de forma horizontal, com o objetivo de controlar os gastos no âmbito do Estado, conforme será evidenciado mais adiante no tópico que trata do controle social.

Pelo exposto nas linhas anteriores deste tópico, extrai-se o interesse do gestor em concretizar o que a legislação pede. No entanto, no Poder Executivo Estadual o controle interno ainda não atende a prescrição constitucional, seja quanto às funções que deve

desenvolver, seja pela própria institucionalização do controle, que ainda não está consolidado. Por consequência as mesmas observações se aplicam ao SCI do Poder.

4.2.3.2 Organização do Controle Interno e do SCI no Poder Legislativo Estadual

A Controladoria do ALECE tem em seu comando, a Auditora de Controle Interno, servidora da carreira da CGE, que ocupou o cargo de Controladora Adjunta daquele órgão no período de 2007 a 2016. A Controladora traz para o Poder Legislativo toda a sua experiência e conhecimento sobre o controle interno.

Como citado anteriormente a estrutura do Poder Legislativo é composta por dois entes a ALECE e o Fundo de Previdência Parlamentar. É no contexto desses dois órgãos que deve ser instituído o controle interno. O Fundo de Previdência Parlamentar, assim como os Fundos vinculados a órgãos do Executivo, não possui unidade administrativa. A operacionalização desse Fundo é realizada pela estrutura de pessoal e material da própria ALECE.

A Controladoria, órgão responsável por coordenar o controle interno no Legislativo, é um departamento da ALECE. Não detém recursos orçamentários, sede ou pessoal próprios. Difere nesses aspectos da Controladoria do Poder Executivo.

Quanto ao controle interno, conceitualmente falando, guardadas as devidas proporções, aplica-se ao Poder Legislativo o mesmo que ao Executivo. Na ALECE o conceito sistêmico de controle interno se encerra nos departamentos da ALECE e envolve o controle interno da gestão sob a supervisão e coordenação da Controladoria, como órgão central.

Segundo o Entrevistado 2, o Sistema de Controle Interno da Administração Pública compreende o controle interno de responsabilidade do órgão central e o de responsabilidade da gestão. O Entrevistado entende que esse é o modelo delineado pela Constituição e afirma ser o adotado pela Controladoria Geral da União (CGU), no âmbito Federal, pela CGE, no Estado, e que está sendo implementado no âmbito da Assembleia Legislativa.

Ainda segundo o Entrevistado 2, o controle interno de responsabilidade da gestão possui duas linhas de defesa: controladoria e a ouvidoria, como se depreende da transcrição:

Existe o controle interno (órgão central) e o controle interno da gestão. Hoje o controle interno está definido assim. É o modelo da CGU. É o modelo que estamos implantando na Assembleia Legislativa. Os controles internos da gestão acontecem no desenvolvimento das atividades no interior do órgão e na supervisão. O gestor tem responsabilidade sobre o controle interno de sua gestão, devendo fortalecê-los por meio de suas duas linhas de defesa: controladoria e ouvidoria. Isto não compete

ao órgão central do sistema, uma vez que o sistema é estruturado pelo órgão central e pelos controles internos na gestão, com essas duas linhas de defesa.

Extrai-se do exposto no trecho transcrito, que o controle interno no Poder legislativo está em processo de implantação, ou seja, ainda não está sedimentado.

Na opinião do Entrevistado 2, o sistema de controle interno compreende a atuação tanto do órgão central de controle interno quanto das unidades de controle, que devem ser estabelecidas em cada departamento, órgão e entidade, sob a responsabilidade dos respectivos gestores. Por essa razão, por ela definido como controle interno da gestão. Nesse sentido, compete aos órgãos centrais de controle interno desenvolver as funções de auditoria e correição, bem como a de coordenar a execução das funções controladoria e ouvidoria. É o que se extrai da transcrição seguinte:

Então, existe o controle interno – órgão central que centraliza as funções de auditoria e correição e que tem a função de organizar, padronizar o controle nas unidades que estruturam os Poderes; e o controle interno dessas unidades (secretarias, entidades etc), que entendo ser o controle interno da gestão, onde são desenvolvidas as funções de controladoria e ouvidoria. Cabe ao gestor, dirigente máximo, fortalecer os controles internos da sua gestão, em consonância com as diretrizes do órgão central. Hoje o controle interno está definido assim. É o modelo da CGU e o que estamos implantando na Assembleia Legislativa.

O Entrevistado 2 complementa que as funções controladoria e ouvidoria fortalecem a gestão e, por essa razão, devem ser descentralizadas e implementadas pelos gestores dos órgãos e entidades, independente da atuação do órgão central de controle interno. Segundo a Auditora, a este competiria padronizar e organizar o controle, além de exercer, com exclusividade, as funções de auditoria e corregedoria. É o que se depreende do seguinte trecho de sua entrevista:

As quatro macrofunções do controle interno estabelecidas na Constituição, reposicionam o órgão central de controle interno. Antes, prevalecia a ideia de um órgão central, sob o qual existiam outros órgãos que eram avaliados por aquele. Hoje, no modelo que está assentado e que estamos implementando na Assembleia Legislativa, o órgão central é mais proativo. Ele vem padronizar e organizar o controle interno. É muito importante se entender que a controladoria e a ouvidoria fortalecem a gestão. As outras duas áreas, auditoria e correição, devem ser completamente independentes e separadas das demais. A auditoria nunca será descentralizada, ela nunca irá para dentro da gestão.

Partindo dessa premissa, pode-se constatar no Quadro 11, linhas 26 e 36, que as atividades de auditoria estão contempladas entre as competências da Controladoria da ALECE, assim como nos demais órgãos centrais de controle interno. Contudo, o mesmo não se verifica em relação à função corregedoria.

Consultando o sítio eletrônico oficial da Assembleia Legislativa, no link intitulado Assembleia, encontram-se as páginas destinadas à Corregedoria e à Ouvidoria Parlamentar. A página da Controladoria está localizada no link Institucional.

A Corregedoria foi instituída em 11 de dezembro de 1996, por meio da Resolução nº 389 conforme a informação constante em sua página e a Ouvidoria Parlamentar, por meio do regimento interno da Assembleia, em 2007. Conforme se observa, os citados órgãos foram instituídos bem antes de suas atividades serem enumeradas entre as que devem ser desenvolvidas pelo Controle Interno.

A Controladoria, órgão responsável pelo SCI, por seu turno, foi instituída em 2003, por meio do Ato Deliberativo nº 561, comporta as atividades de controladoria, auditoria, ouvidoria, transparência, ética e acesso à informação, de acordo com a atualização promovida com a edição do Ato Deliberativo nº 820/2018. Na controladoria, as atividades de corregedoria, embora não explicitadas no caput do art. 1º, consistirá em assessoramento técnico, segundo definido em seu §8º. Dessa forma, de acordo com o normativo, a Controladoria atende à Constituição Estadual. Entretanto, conforme salienta a Controladora do Órgão, o controle interno e o sistema de controle interno estão em fase de implementação.

Como relatado no item precedente, a ALECE está pleiteando um acento no CONACI. Porém, a filiação dependerá da concessão de direito a voto nas reuniões técnicas do Conselho, ou seja, de uma alteração do entendimento do Conselho sobre a participação de órgãos de controle de outros Poderes no CONACI.

Pelo exposto, observa-se que o controle interno da ALECE está sendo estruturado com base no modelo de controle interno previsto na Constituição Estadual, podendo-se afirmar que não está consolidado.

4.2.3.3 Organização do Controle Interno e do SCI no Poder Judiciário Estadual

O ambiente do controle interno e do SCI neste Poder é semelhante ao Poder Legislativo. Como relatado no item 6.1.2, a estrutura do Poder Judiciário está composta por quatro órgãos, dentre os quais, três são Fundos que constituem fonte de recursos e que são operacionalizados por meio da estrutura administrativa do Tribunal de Justiça. Porém também são submetidos ao controle da Administração Pública.

A Auditoria Administrativa de Controle Interno, órgão responsável por coordenar o controle interno no Judiciário, da mesma forma que no Legislativo, é um departamento do Tribunal de Justiça. Não detém recursos orçamentários, sede ou pessoal próprios. Portanto, também difere nesses aspectos da Controladoria do Poder Executivo.

No Poder Judiciário, conforme demonstrado no Quadro 7, destaca-se a peculiaridade das nomenclaturas do órgão de controle interno e de seu dirigente máximo,

respectivamente: Auditoria Administrativa de Controle Interno e Auditor-Chefe de Controle Interno. Isto é explicado mais a frente pelas palavras do Entrevistado 3, servidor da carreira administrativa do Tribunal de Justiça.

Conforme estampado na página eletrônica do órgão, o organograma do Tribunal de Justiça encontra-se dividido em quatro áreas: I – Administração Superior; II – Administração desconcentrada e Órgãos Permanentes; III – Unidades de Assistência e Assessoramento Imediato e Controle Interno e IV – Direção e Gerenciamento Superior. A Corregedoria-Geral de Justiça, a Ouvidoria e a Auditoria Administrativa de Controle Interno estão distribuídas, respectivamente, em cada uma das três primeiras áreas.

Voltando-se aos Quadros 10 a 13, observa-se que no órgão de controle do Judiciário não existem competências relacionadas à ouvidoria e a corregedoria. Isto deixa claro que essas funções são exercidas de forma independente, apesar de comporem a estrutura do Tribunal de Justiça.

O Entrevistado 3 explica que a Corregedoria é comandada por um desembargador e está mais voltada para o funcionamento dos cartórios, inclusive realizando auditorias nas receitas destes, como explica no trecho de sua entrevista:

No TJ, a corregedoria é mais voltada para os cartórios. Sempre existiu. Não sei quanto tempo. E sempre foi função de um desembargador. Então ela tem esse papel fiscalizatório dos atos dos magistrados, dos atos de cartório, até de recolhimento, por exemplo, de um dos Fundos. Existe, também, uma auditoria realizada pela Corregedoria, por exemplo, no FERMOJU, que acompanha a arrecadação dos cartórios, ou seja, com foco na receita, como se fosse uma mini SEFAZ.

A direção da Ouvidoria também é de competência de um desembargador, com explica:

A Ouvidoria também é tradicionalmente de competência de um desembargador. Ela atua realmente no anseio da sociedade, em sua maior parte, digamos assim, no aspecto jurídico da coisa. É no sentido de acompanhar o andamento dos processos, questionando o atraso no julgamento, a movimentação do processo e a decisão final. Enfim, a Ouvidoria não entra muito em alguns aspectos administrativos.

E atribui a dificuldade de unificação das funções do controle, à distribuição do poder internamente entre os desembargadores, como se observa:

Então, temos esse formado que traz uma dificuldade, por exemplo, em tentar unificar isso, por uma distribuição do Poder interno entre os desembargadores, que são os representantes máximos aqui dentro da instituição.

Assim, é difícil absolvermos essas áreas, porque equivaleria a retirar uma área ou setor de um desembargador. É como se fosse retirar, lá no TCE, a ouvidoria de um conselheiro. Seria uma perda de Poder e isso dificilmente emplacaria. Pode ser trabalhada, se vocês fizerem primeiro, um serve de espelho para o outro. Não sei como funciona na Assembleia, se a Ouvidoria é comandada por um deputado.

No Judiciário, as normas do controle interno são ditadas pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Este, por ser um órgão nacional, naturalmente, se orienta pela Constituição

Federal que, por sua vez, como já relatado, em matéria de controle da administração, apresenta diferença em relação à Constituição Estadual.

Neste Poder, pelo que expõe o Auditor-Chefe em sua entrevista, o órgão de controle interno não se identifica no exercício da função de controladoria, suas atividades estão mais alinhadas à função de auditoria:

Na minha percepção, o Tribunal de Justiça se diferencia dos demais Poderes, praticamente pelo entendimento de que somos unidade de auditoria. Nós não trabalhamos muito com a ideia de controladoria, porque seguimos mais os regulamentos do Conselho Nacional de Justiça. Nossos procedimentos foram instituídos com a criação do CNJ, como um instrumento de controle interno, só que um controle interno do Judiciário.

Na entrevista, de certa forma, explica-se as nomenclaturas do órgão e do cargo. Fica claro, também, o distanciamento entre as atividades de controle no Judiciário em relação aos demais Poderes, o que por si, constitui uma barreira para a integração do SCI, nos termos da CE/1989.

É interessante ver isso. Porque, por exemplo, temos essa dificuldade e o próprio Conselho Nacional de Justiça sente isso também. Vou tentar lhe explicar como é que isso nos afeta em nível Federal. No Sistema Judiciário, a grande maioria dos tribunais é federal. O trabalhista é federal, a justiça federal é federal, o eleitoral é federal. E tem a Justiça Estadual. Então vou dar um exemplo, se tem alguma decisão, alguma mudança do Tribunal de Contas da União e ela precisa de alguma forma impactar no Estado, eles não esperam uma ação do TCE. Eles acionam o CNJ que transmite para Justiça Estadual.

Para efeito do nosso controle, em outras palavras, o CNJ seria o Conselho que olha para a Justiça Estadual. O formato, a criação do CNJ é um pouco disso. Porque a ideia de controle na criação do Conselho Nacional de Justiça, é de um controle interno do Judiciário. Ele não é externo. Está previsto na Constituição como um órgão do próprio Judiciário, com esse entendimento bem específico.

... O que posso dizer é que a melhoria do nosso controle interno, em algumas áreas, deveu-se mais ao CNJ que ao TCE.

Dessa transcrição, destaca-se o papel do CNJ na organização institucional do controle interno no Judiciário Estadual. Assim como foi observado no Executivo, ocorre no Judiciário o alinhamento de vertente nacional, portanto vertical, do controle interno.

Ao mesmo tempo em que essa ação proporciona ganho ao controle interno do Poder, distancia esse mesmo controle interno da integração com os demais sistemas de controle interno, conforme definida na Lei maior do Estado.

Na prática, a estrutura e o modelo de controle interno, assim como o próprio SCI, propostos na Constituição, não estão sedimentados no Poder Judiciário, o que confirma a ausência de integração deste com o dos demais Poderes.

4.2.3.4 Organização do Controle Interno e do SCI no MPCE

O ambiente do controle interno e do SCI no MPCE é semelhante ao dos Poderes Legislativo e Judiciário. Como relatado no item 6.1.2, a estrutura do MPCE está composta por quatro órgãos, dentre os quais, três são Fundos que constituem fonte de recursos e que são operacionalizados por meio da estrutura administrativa do MPCE. Embora, todos sejam submetidos ao controle da Administração Pública.

No MPCE, o órgão responsável pelo controle interno é a Coordenação de Controladoria e Auditoria, que é composta por duas unidades: uma responsável pelo controle interno e outra pela auditoria. Assim como ocorre no Legislativo e no Judiciário, a Coordenação corresponde a um departamento da MPCE. Não detém recursos orçamentários, sede ou pessoal próprios. Portanto, também difere nesses aspectos da Controladoria do Poder Executivo.

Na opinião do Entrevistado 4, no MPCE o entendimento do controle interno ainda não está sedimentado. A Controladoria tem uma equipe pequena e não dispõe de sistemas de tecnologia para apoiar os trabalhos de controle interno e de auditorias que realiza, conforme explica:

Aqui nós realizamos os trabalhos de controle interno e de auditoria, com uma equipe pequena e sem nenhum sistema, de forma que não conseguimos dar vazão às demandas. A Procuradoria contratou um sistema integrado que está em processo de implantação, por módulos. Essa ferramenta, facilitará o trabalho do controle interno. As unidades internas do MPCE possuem deficiência, tanto de pessoal quanto de sistemas. Não existe segregação de função.

... a Controladoria é dividida em duas unidades uma de controle interno e outra de auditoria, sob a responsabilidade de pessoas distintas. Não atuamos nas funções de corregedoria e ouvidoria. Essas duas áreas, no MPCE, são geridas por procuradores.

O depoimento transcrito está refletido no sítio eletrônico do MPCE, onde se destacam a Corregedoria-Geral e a Ouvidoria-Geral, mas não se encontra referência explícita à Coordenação de Controladoria e Auditoria. O que se observa é que apesar de relevante, por tratar de matéria com assento constitucional e que agora, conceitualmente, encampa as funções de ouvidoria e corregedoria, o controle interno fica em segundo plano.

A Corregedoria-Geral é órgão da Administração Superior do Ministério Público e se organiza com fundamento na Lei nº 8.625, de 12/02/93 – Lei Orgânica Nacional do Ministério Público, na Lei Estadual nº 12.482 de 1995 e a Lei Estadual nº 10.675, de 08 de julho de 1982 – Código do Ministério Público do Ceará. Tem como principal objetivo a orientação e a fiscalização das atividades funcionais e da conduta dos membros do Ministério Público.

A Ouvidoria-Geral, consoante divulgado em sua página, integra a estrutura do Gabinete do Procurador-Geral de Justiça. Foi instituída em 3 de abril de 2008, por meio da Lei nº 14.093, em consonância com as disposições do Art. 130-A, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004, cujo §5º, autoriza a União e os Estados a criarem as respectivas ouvidorias, por meio de lei. Constitui um canal para o controle social.

Portanto, no Ministério Público, da mesma forma que nos Poderes Legislativo e Judiciário, as atividades de corregedoria e ouvidoria são executadas por áreas distintas, instituídas especialmente para desempenhar, respectivamente, as funções de corregedoria e ouvidoria, independentes do setor responsável pelo controle interno.

A citação direta da Constituição Federal, sem referência à Constituição Estadual, assim como à referência à Lei Orgânica Nacional do Ministério Público, no caso da Corregedoria-Geral, pode indicar que também o controle interno no Ministério Público do Estado se organiza em nível Federal, como ocorre no Poder Judiciário.

No MPCE, o controle interno segue as orientações expedidas pelo Conselho Nacional do Ministério Público. Assim, aplicam-se a este as observações feitas em relação ao do Executivo e do Judiciário, no sentido do alinhamento vertical do controle interno.

Pelo exposto nas linhas anteriores, o modelo de controle interno, assim como o próprio SCI, proposto na Constituição, não estão sedimentados no Poder Judiciário, o que confirma a ausência de integração deste com o dos demais Poderes.

4.2.3.5 Organização do Controle Interno e do SCI no TCE-Ce

A estrutura organizacional do TCE é composta pelos seguintes setores: Presidência, IPC, Corregedoria, Gabinete de Conselheiros, Gabinete de Auditores, Ministério Público de Contas Junto ao TCE, Secretaria Geral, Secretaria de Controle Externo, Secretaria da Administração e Secretaria da Tecnologia da Administração. Vinculados à Presidência, encontram-se: a Procuradoria Jurídica, a Controladoria, a Ouvidoria, a Coordenadoria de Saúde e de Meio Ambiente do Trabalho, a Comissão Especial de Estudos Jurídicos e as Assessorias de Comunicação Social, de Planejamento e Gestão e de Cerimonial e Relações Públicas.

Como descrito, na estrutura do TCE estão, nominalmente presentes, setores que cuidam de três das funções que a CE/1989 estabelece como funções do controle interno da Administração Pública. A Controladoria e a Ouvidoria funcionam como órgãos auxiliares da

Presidência, enquanto a Corregedoria, como unidade de destaque em relação as primeiras. Nada obstante, as atividades inerentes à função de auditoria são realizadas pela Controladoria.

No TCE-Ce, o órgão responsável pelo controle interno é a Controladoria, competindo a esta coordenar o controle interno nos departamentos e envidar esforços no sentido da integração do SCI com os demais Poderes. Assim como ocorre no Legislativo, no Judiciário e no MPCE, a Controladoria é um departamento do TCE-Ce. Não detém recursos orçamentários, sede ou pessoal próprio. Portanto, como os demais Poderes, difere, nesses aspectos, da Controladoria do Poder Executivo.

Convidado a falar sobre os temas controle interno e SCI e o Papel da Controladoria do Órgão, o Entrevistado 4 expressa o entendimento de que o controle interno pode passar por vários níveis, todos relacionados com as pessoas que executam diretamente as tarefas que lhes competem, cabendo a Controladoria coordenar, orientar, recomendar e cobrar a implementação das recomendações expedidas. Esse é o entendimento que se extrai da transcrição abaixo:

Controle interno e sistema de controle interno são coisas diferentes. No meu entender, o controle interno passa por vários níveis. O primeiro nível é o de quem executa uma atividade. O controle interno é verificado, por exemplo, dentro de um setor, pelas pessoas que estão envolvidas na execução de uma determinada tarefa. Elas já estão exercendo ali o primeiro controle, com o objetivo de evitar um risco, uma perda, um erro, algum prejuízo, algum dano ou mesmo o não atendimento a uma legislação.

O controle interno é exercido por quem realiza as tarefas e passa por vários níveis dependendo da instituição. No Tribunal de Contas, por exemplo, o primeiro nível de controle interno é exercido por quem executa as atividades de cada setor e a Controladoria é a segunda linha de defesa. Na Controladoria, não fazemos o controle interno. Nós verificamos os controles existentes, avaliamos, emitimos orientações e recomendações e cobramos a implementação das recomendações.

Nesse contexto, conforme o trecho transcrito, o sistema de controle interno compreenderia a Controladoria, com seu papel de coordenação e orientação, e os controles internos setoriais, de responsabilidade dos gestores das áreas internas do Tribunal. No entanto, conforme já relatado, o Entrevistado 4 entende que o SCI perpassa a instituição TCE, bem como, os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Denota-se que o entendimento explicitado nesta entrevista não se coaduna com o dos entrevistados do Executivo e do Legislativo. Este é um aspecto que caracteriza a ausência de integração do controle interno dos Poderes.

O Entrevistado 4 opina no sentido de que o SCI deve ser implementado e que sua integração objetiva o compartilhamento de experiências positivas e negativas entre os atores envolvidos. Observa, portanto, que o SCI ainda não foi implementado.

No órgão de controle externo, de acordo com o exposto na entrevista, a

Controladoria, a Ouvidoria e a Corregedoria são unidades independentes, competindo à primeira, as atividades relacionadas às funções de controladoria e auditoria. Argumenta que as outras duas funções não poderiam ser executadas pelo mesmo setor que realiza auditorias, em virtude da possibilidade de ocorrência de conflito de interesses. De fato, nos Quadros 10 a 13 não se identificam competências relacionadas às funções de ouvidoria e corregedoria.

Conforme já salientado, a CE/1989 não define o arranjo institucional dos órgãos incumbidos do Controle Interno de forma que as funções do controle podem ser desempenhadas por setores distintos.

Pelo exposto nas linhas anteriores, o modelo de controle interno, assim como o próprio SCI, proposto na Constituição, não estão sedimentados no TCE-Ce. O conceito de controle interno é o mesmo empregado na CGE e Controladoria da ALECE, contudo não há o mesmo alinhamento em relação ao SCI, o que caracteriza a ausência de integração deste com o dos demais Poderes.

4.2.3.6 Organização do Controle Interno e do SCI na DPGE

O ambiente do controle interno e do SCI na DPGE, difere somente do Executivo. Como relatado no item 6.1.2, a estrutura da DPGE está composta por dois órgãos, um dos quais, é um Fundo que, como os demais, corresponde à fonte de recursos e é operacionalizado por meio da estrutura administrativa do DPGE. Embora, também seja submetido ao controle da Administração Pública.

A Defensoria Pública Geral foi criada pela Constituição Federal de 1988 e regulamentada pela Lei Complementar Federal nº 80 de 12 de janeiro de 1994 que, entre outros comandos, prescreve normas gerais para sua organização nos Estados. No Estado do Ceará foi instituída pela Lei Complementar nº 6 de 28 de abril de 1997.

Entretanto, foi em decorrência da LC nº 171, de 29 de dezembro de 2016, que alterou dispositivos da LC nº 6/1997, que foi instituída a Controladoria Geral, em janeiro de 2017. No período da pesquisa, o órgão tem como gestora de fato, mas não de direito, a servidora da carreira administrativa do Tribunal de Justiça, Administradora Financeira, especialista em Auditoria Governamental e Auditoria judiciária. Tem 30 anos de serviço público, dos quais, 25 no controle interno, conforme levantado na entrevista. O Entrevistado 6 explica que o cargo de controlador ainda não foi criado.

A Controladoria Geral da DPGE é o mais novo órgão de controle interno da Administração Pública Estadual. Portanto, é um órgão que ainda está se estruturando e por esse motivo procura a ajuda dos demais órgãos, teoricamente, já maduros em matéria de

controle.

A Controladoria Geral da DPGE divide-se em Coordenadoria de Controle Interno e Coordenadoria de Auditoria Interna, que serão instituídas mediante lei, para que o controle tenha sua efetividade e se estabeleça. Em 2016 foram instituídas algumas comissões com o objetivo de estruturar o órgão. Essas comissões começaram a interagir com os outros órgãos de controle. Então, a integração começa a acontecer oportunamente com o auxílio da CGE, para atender nossas necessidades internas. Dessa forma, o órgão está sendo alicerçado na sua raiz, a partir do material e da experiência de órgãos já atuantes.

... formalizamos um convênio com a CGE que nos permite contar a experiência e o auxílio do daquele órgão, inclusive quanto à elaboração da prestação de contas.

Conforme expõe o Entrevistado 6, o fato de ser um órgão novo possibilita uma estruturação sólida. Nesse caso específico, constata-se o movimento de interação entre órgãos de controle interno.

Assim é que, até o exercício de 2016, a DPGE integrava a estrutura do Poder Executivo, tendo como órgão central de controle interno, a CGE. Com a criação de sua própria Controladoria-Geral, a DPGE, a partir do exercício de 2017, foi segregada da estrutura orgânica do Poder Executivo, conforme relatado nos comentários ao Quadro 5.

Isso impôs à DPGE implementar na sua página eletrônica, para disponibilização à sociedade e aos órgãos de controle, os canais de informação relativa a sua execução orçamentária, tais como da receita e da despesa, licitações, contratos, convênios e empenhos, os quais até o exercício de 2016 eram consultados no Portal da Transparência do Poder Executivo.

Por ser um órgão com nova estrutura, as ferramentas de controle como o próprio controle interno e o SCI estão em fase de implementação.

Sem entrar no mérito da adequabilidade da disponibilização das referidas informações, por não ser objeto do presente estudo, a mudança em si mesma gera uma dificuldade, simplesmente por impor ao usuário da informação a necessidade de acessar ambientes diferentes. Acrescenta-se a esse fato, as diferenças na formatação e apresentação dos dados colocados à disposição dos usuários. Vê-se aqui um exemplo concreto do retrocesso quanto à integração do controle interno. Informações, que antes estavam integradas, deixam de ser.

Diante do exposto, o modelo de controle interno, assim como o próprio SCI, proposto na Constituição, não estão implementados na DPGE. Apesar da disposição dos responsáveis em instituir o controle interno, observa-se que são muitos os desafios nesse sentido. A condição de novo órgão independente e autônomo na estrutura da Administração Pública, justifica a implementação do controle interno, em curso.

4.3 A Integração dos Sistemas de Controle Interno

A Constituição Estadual, além da instituição do sistema de controle interno em cada Poder, consoante determina o art. 68, impõe aos Poderes, no seu art. 190-A, a manutenção desses sistemas de forma integrada, cuja ausência foi sinalizada nos itens anteriores.

Integração é um substantivo feminino com origem no latim *integrare*, que significa o ato ou efeito de integrar ou tornar inteiro. Integração é também sinônimo de assimilação e reunião. No âmbito da sociologia, a integração social consiste no processo de introdução de indivíduos ou grupos em contextos sociais maiores, com padrões e normas mais gerais. Quanto maior for a integração dentro de uma sociedade, maior será o nível de concordância entre os seus membros e maior será a estabilidade social na comunidade. Na economia o termo é empregado no sentido da associação de empresas que atuam na mesma área.

Trazendo essas acepções para o contexto do SCI dos Poderes, a integração corresponde à atuação conjunta dos Poderes no Ceará, no sentido de trazer os respectivos sistemas para o contexto geral da Administração Pública, com o objetivo de conferir coesão aos Sistemas de Controle Interno e assim alcançar satisfatoriamente as finalidades que alicerçam suas existências.

A integração do SCI objetiva o alcance das finalidades definidas na CE/1989. Assim, elaborou-se o Quadro 15, com o objetivo de verificar a compatibilidade entre as competências relacionadas no Quadro 10 e as referidas finalidades.

Quadro 15 – Finalidades da Integração X Competências Legais do SCI

FINALIDADES DA INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DOS PODERES	A L	C G E	T J	M P C E	D G P C E	T C E
1. avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado	X	X	X	X	X	X
2. comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à 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	X	X	X	X	X	X
3. realizar o acompanhamento da execução da receita e da despesa e a fiscalização da execução física das ações governamentais	X	X	X	X	X	
4. criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado		X		X		
5. exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e deveres do Estado, na forma da lei		X				

FINALIDADES DA INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DOS PODERES	A L	C G E	T J	M P C E	D G P C E	T C E
6. apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, respeitada a legislação de organização e funcionamento do sistema de controle interno de cada Poder, de iniciativa exclusiva do respectivo Poder		X	X	X	X	

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Observa-se nas linhas 1 e 2 do Quadro 15, que, normativamente, os órgãos responsáveis pelo controle interno atendem as finalidades de avaliação do cumprimento das metas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado e de comprovação da legalidade e de avaliação dos resultados, quanto à eficácia e à 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.

Quanto à criação de condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado, somente à CGE possui atribuição legal nesses exatos termos. Ao MPCE foi atribuída a competência de fomentar o controle social. Entretanto, constatou-se que todos os Poderes instituíram Ouvidorias, como canal de comunicação com o cidadão.

O exercício do controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e deveres do Estado, linha 5, é uma finalidade atendida exclusivamente pela CGE. Ressalta-se que este é o único órgão que, normativamente, atende a todas as finalidades estabelecidas na CE/1989.

O apoio ao controle externo, no exercício de sua missão institucional, é uma das finalidades não contempladas entre as competências das Controladorias da ALECE e do TCE-Ce. Frisa-se que a competência destes no exercício do Controle Externo, não os exime das obrigações relacionadas ao controle interno.

Embora sendo um comando constitucional, as diferenças de atuação e organização dos órgãos de controle interno, bem como, as divergências de posicionamento dos entrevistados, descritas no presente relatório, seriam suficientes para corroborar o entendimento de que a integração do SCI ainda não foi atendida. Entretanto, considera-se importante enfatizar que a ausência de integração é também confirmada pelos Controladores da CGE e da Assembleia.

O Entrevistado 1 explica que encontrou um cenário de dispersão dos órgãos de controle, quando passou a integrar a controladoria em 2016 e expressa o sentimento de que, nas demais instâncias de Poder, o controle interno parece não existir.

No tocante à questão da integração do controle interno dos órgãos dos poderes estaduais, o cenário que identifiquei aqui chegando foi de total dispersão...

Meu sentimento é que, nas outras esferas governamentais não se entende que existe o controle interno. É muito incipiente o trabalho do controle interno no Tribunal de Justiça, na Assembleia que tem agora a Sílvia remodelando o controle interno. No próprio Tribunal de Contas, que é o órgão de controle externo, mas que tem seu controle interno, parece ser confuso. O ministério Público, no mesmo sentido.

Faz-se importante essa transcrição, para destacar que as atribuições legais descritas nos Quadros 10 a 13 não são suficientes para diagnosticar ou caracterizar a existência do controle interno nos Poderes.

A percepção do Entrevistado 1 ganha materialidade quando se observa, por exemplo, que no planejamento estratégico da ALECE, definiu-se ter como visão de futuro, consolidar o sistema de controle interno. No Poder Judiciário, o controle interno se entende mais como auditoria interna, que é somente uma das funções do controle. Esse panorama ao mesmo tempo em que dá razão à fala do Controlador da CGE, também dá vazão à opinião da controladora da Assembleia, para quem a integração deverá começar com a implementação do modelo proposto pela Constituição, por todos os órgãos de Controle Interno.

Segue o depoimento do Entrevistado 2:

[...] acho que a integração do sistema de controle dos Poderes começará pela questão do modelo. O primeiro grande ganho que nós colocamos aqui no nosso planejamento estratégico, como visão de futuro, é consolidar o sistema de controle interno da ALECE, contemplando as quatro macrofunções de controle, previstas na Constituição do Estado. A primeira grande integração que temos que buscar é o modelo. Esse foi o grande ganho do CONACI, no âmbito dos Estados e, propriamente, do Poder Executivo. É que se você olhar para onze anos atrás, quando o CONACI foi criado, sucedendo o fórum nacional, nós tínhamos 28 modelos de controles internos, incluindo a CGU – todos diferentes.

Destaca-se que o CONACI originariamente está circunscrito aos órgãos de controle interno do Poder Executivo das capitais dos Estados. E a integração referida pelo Entrevistado 2 se opera nesses órgãos, no contexto nacional. É um movimento importante, com ganhos para o controle interno, definidos pela troca de experiências dos atores envolvidos, porém circunscritos ao Poder Executivo dos Estados, portanto de envergadura nacional. Enquanto a integração do controle interno dos Poderes, que a Lei Maior do Estado do Ceará determina, deve ser implementada considerando os Poderes do Estado: Legislativo, Executivo, Judiciário, MPCE, DPGE e TCE.

Nesse sentido surge, conforme já relatado, o Protocolo de Intenções referido no início do presente relatório, assinado pelos chefes dos Poderes e dos órgãos autônomos, conjuntamente com os responsáveis pelos respectivos controles internos.

O Protocolo de Intenções N° 01/2017, para a criação da Rede de Controle Interno da Gestão Pública, visa o fortalecimento do controle social, conforme ressaltado em dois de

seus considerandos. Reitera-se, por oportuno, que o controle social é uma das finalidades a ser alcançada com a integração do Sistema de Controle Interno dos Poderes. É também uma das vertentes do negócio e da missão do órgão de controle externo.

Conforme definido na Cláusula Primeira do documento, o Protocolo de Intenções visa a criação de Rede de Controle Interno da Gestão Pública, no âmbito do Estado, uma vez que o documento foi assinado pelos representantes dos órgãos de controle interno dos Poderes na esfera Estadual. É importante observar que a participação do TCE se concretiza por meio de seu controle interno. Dessa forma, teoricamente, não é de se esperar aqui atividades, posicionamentos ou contribuições relacionadas à função de controle externo do TCE.

No parágrafo primeiro da Cláusula Segunda fica definido que os aspectos de integração e contribuição para o aumento da efetividade das redes em funcionamento, serão considerados para o delineamento da Rede de Controle Interno da Gestão Pública. Vê-se que o termo integração está relacionado ao instrumento “rede de controle interno” e não propriamente ao sistema de controle interno.

Feitas as considerações acima, é possível enxergar no Protocolo de Intenções e, propriamente na Rede de Controle Interno da Gestão Pública, o caminho para a efetivação da integração do SCI, requerida pela CE/1989. Esse caminho difere do concluído por Rodrigues (2008), para quem a integração do SCI dependia de regulamentação legal e da instituição de órgão central para regular e coordenar as ações nesse sentido.

Mesmo não havendo referência direta e expressa nesse sentido, o Entrevistado 1 afirma ser este o objetivo dessa ação, conforme se extrai de trecho seguinte:

Por volta do ano passado nós começamos esse movimento, que foi concretizado nesse ano de 2018. Foi assinado o Protocolo de Intenções para criar a Rede de Controle Interno do Estado do Ceará. Originalmente pelos órgãos que compõem o Poder Público Estadual, os três Poderes – Legislativo, Judiciário e Executivo e também os órgãos: Tribunal de Contas do Estado, Ministério Público e a Defensoria Pública. Seis órgãos assinaram o Protocolo de Intenção. Agora vamos realizar um trabalho em conjunto, para entendermos como poderemos integrar o controle dentro das esferas do Poder.

... Não sabemos ainda em que nível se dará essa integração, se vamos compartilhar sistema ou só métodos. Ainda estamos no processo de instrução. Até porque cada Órgão, cada Poder, tem a sua estrutura. É uma construção que precisamos iniciar. Apesar de estar na Constituição, parece-me que não tinha havido antes essa discussão.

A Dra. Silvia que é da carreira da CGE e que hoje está na Assembleia Legislativa, ocupando o cargo de controlador, facilitou bastante o início desse processo. Foi como iniciamos. Porque, algumas vezes, falta compreensão dos órgãos sobre a necessidade dessa integração. Confundem com a interveniência de um Poder sobre o outro. Sobretudo do Executivo, sendo o mais fiscalizado, veja que o Tribunal de Contas e o Ministério Público têm um foco muito grande sobre o Executivo, porque é onde está a maioria das ações públicas para os cidadãos. Então é natural que seja dessa forma.

Conforme ressaltado na entrevista, a necessidade da integração do SCI ainda não é assimilada por todos os atores do Controle Interno no Estado. A discussão do assunto está sendo iniciada, apesar de ser matéria prevista na CE/1989. Na visão do Controlador, as particularidades das estruturas de cada Poder devem ser levadas em consideração nesse processo, constituindo uma barreira a ser vencida.

Como ressaltado nos itens anteriores, a implantação e, sobretudo, a consolidação do próprio controle interno nos Poderes do Estado ainda está em processo de sedimentação, constituindo uma realidade diferente da diagnosticada no trabalho de Alves e Moraes Júnior (2016), ao analisarem a operacionalização do SCI no Município de Patos.

4.4 A integração do SCI e o Controle Social, nos termos da lei

Para o exercício do controle social, a sociedade dispõe dos seguintes canais: Transparência e Ouvidoria. Por meio dos Portais da Transparência, são disponibilizados os dados e informações relacionados à execução orçamentária dos Poderes e por meio das Ouvidorias, são solicitadas informações e realizadas manifestações, reclamações e denúncias.

Conforme enumerado na linha 4 do Quadro 15, uma das finalidades a ser alcançada pela atuação integrada do SCI dos Poderes consiste na criação de condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado.

Demonstrou-se na Tabela 2 que no exercício de 2017 o montante da execução orçamentária foi de R\$24.608.352.182,96 (vinte e quatro bilhões, seiscentos e oito milhões, trezentos e cinquenta e dois mil, cento e oitenta e dois reais e noventa e seis centavos). Esses recursos foram distribuídos nos programas elencados no Apêndice B, elaborada de acordo com o resultado da consulta realizada no SIOF, em 12 de agosto de 2018. Na consulta foram definidos, exclusivamente, os seguintes parâmetros: Ano, Mês, Poder, Programa e Modalidade 91: Tudo.

A efetiva atuação do controle social sobre os programas materializa sua importância para os controles interno e externo da Administração Pública, como ressaltado por Chio Serra e Carneiro (2012).

Conforme observado nas referências à Tabela 2, a consulta sobre o Poder Legislativo retorna os dados relativos aos Tribunais de Contas, os quais estão apresentados separadamente, para efeito demonstrativo. Por fim, para obter os dados relativos à Defensoria Pública, foi necessário escolher o parâmetro - “Outros Poderes + Defensoria Pública”.

Foram desconsiderados os programas que não tiveram execução, a saber: no Poder Executivo: 002 – Educação Fiscal e Cidadania, 011 – Promoção da Indústria Mineral, 038 – Fortalecimento das Relações Institucionais do Poder Executivo, 039 – Integração do Sistema de Justiça Criminal (Integra), 042 – Fortalecimento do Setor de Serviços, 043 – Empreendedorismo e Protagonismo Juvenil, 046 – Fortalecimento do Sistema Estadual de Cultura do Ceará, 084 – Gestão da Política de Segurança Alimentar e Nutricional e 999 – Reserva de Contingência. No Poder Legislativo, 999 – Reserva de Contingência. E no Poder Judiciário, 036 – Excelência no Desempenho da Prestação Jurisdicional.

No Tabela 3, constante do Apêndice B, estão consignadas informações sobre os programas que são objeto de controle social, por Poder, contemplando o código, o nome do programa, os recursos previstos e os efetivamente empenhados no exercício de 2017.

A pesquisa foi complementada por meio de consulta ao Portal da Transparência dos Poderes, que se constitui no principal canal colocado à disposição da sociedade, para acesso às informações relacionadas à execução orçamentária.

Os valores relativos à execução do Programa 500 – Gestão e Manutenção dos órgãos do Poder Executivo, subdividido em 28 programas, não são divulgados no Portal da Transparência do Poder Executivo.

A pesquisa não tem o objetivo de esclarecer as divergências, mas apenas ressaltar que estas prejudicam qualquer ação de controle, seja por parte da sociedade organizada, ou principalmente pelo cidadão comum, ou seja, em resumo, prejudica o controle social.

O SIOF, Sistema Integrado de Orçamento e Finanças, é um dos sistemas de que o Estado dispõe para o planejamento, execução, controle e monitoramento dos créditos orçamentários. É um sistema operacional, de responsabilidade da SEPLAG, órgão do Poder Executivo. Por seu turno, o Portal da Transparência do Poder Executivo é de responsabilidade da CGE, a quem compete o SCI daquele Poder.

Considerando que a SEPLAG e a CGE são órgãos do Executivo, as diferenças citadas anteriormente revelam a ausência de interação entre os órgãos do referido Poder, corroborando o resultado da pesquisa de Balbe (2010). Ademais, reforça que a integração do SCI no âmbito interno do Poder Executivo, ainda não é efetiva.

Na página da Transparência do Poder Legislativo, os dados relativos à execução orçamentária não estão vinculados a um programa de Governo. Ressalta-se que a diferença na disponibilização da informação pelo Legislativo em relação ao Executivo, acarreta limitação para o controle social pretendido na Constituição.

É oportuno ressaltar que o Entrevistado 2 defende o entendimento de que é exatamente na Transparência que a integração do SCI vai se efetivar.

... acredito que a integração do controle interno dos Poderes será materializada por meio da Transparência, Sistema de Transparência – Portal da Transparência, o que implica no uso da TI. Isso levará ao uso das soluções de TI. Por que o Portal do ente Estado do Ceará não é único. Entendo que o Estado do Ceará tem que ser visto como um todo. Quando você diz “Transparência-Ce”, todos os Poderes deverão estar no mesmo Portal. Ora, se no final do ano, o Governador tem que prestar contas de 26 bilhões (por exemplo), esses recursos englobam a execução orçamentária de todos os Poderes. Embora, na responsabilização, cada representante de Poder responderá pela sua parte. Para efeito da sociedade, esse acompanhamento, deve ser visto em um único local, no caso, o Portal da Transparência-Ce.

De fato, a prestação de contas anual do Governo para a sociedade, contempla a execução orçamentária de todos os Poderes, em um mesmo documento, respeitadas as respectivas autonomias e responsabilidades. Vale dizer, a sociedade não recebe prestações de contas individualizadas por Poder.

Voltando à questão da Transparência, na prática, o que se observa, consultando os sítios eletrônicos oficiais dos Poderes, é que cada um tem a sua página da “Transparência”, onde as informações são disponibilizadas em formatos diferentes.

No Poder Judiciário, a página da Transparência disponibiliza um link intitulado Áreas da Transparência que contempla, entre outras, a Gestão Orçamentária e Financeira no âmbito do Poder. Nesta, encontra-se o item execução orçamentária, cujo acesso remete o interessado ao SIOF, referido nas linhas anteriores. Quando comparado aos Poderes Executivo e Legislativo, observa-se, também neste Poder, que não há uniformidade no trato das informações disponibilizadas ao cidadão.

No Ministério Público, a primeira diferença em relação ao demais Poderes é que o Portal da Transparência não possui local de destaque em seu site oficial. Ele se encontra no último link da aba “Serviços”. Esse, por si mesmo, já é um limitador para o exercício do controle social. No Órgão, as informações relativas à execução do orçamento, são disponibilizadas em planilha excel, o que demonstra a fragilidade das informações, já que podem ser alteradas com mais facilidade. Esse é outro aspecto que fragiliza o controle social. Neste Poder, a despesa é segregada em Projetos e Atividades, na pasta denominada “Despesas Por Ação Orçamentária”. Contudo, não fazem referência ao programa de governo a qual está vinculada.

A pesquisa revela a individualização dos órgãos de controle interno e o encastelamento destes no âmbito dos próprios Poderes, numa atuação divergente da prevista pelo Constituinte. Parece inquestionável que a integração é o primeiro passo para o atendimento da finalidade de promoção do controle social.

De forma a reforçar a finalidade imposta ao SCI, no sentido do controle social, a Constituição elege a função de ouvidoria como uma das macrofunções do Controle da Administração Pública. Como visto anteriormente, os Poderes, antes mesmo da promulgação da Emenda Constitucional nº 75/2012, já haviam instituídos suas Ouvidorias.

No Executivo, por exemplo, o Relatório de Gestão de Ouvidoria relativo ao exercício de 2017, divulgado no sítio institucional da CGE, na página da Ouvidoria, contempla no seu item 3.2 os números relacionados às manifestações de ouvidoria relativas ao Programa de Governo Ceará. Este programa não consta entre os relacionados na Tabela 3.

Nos sítios eletrônicos da ALECE, do Tribunal de Justiça, do MPCE, e da DPGE, nas respectivas páginas das Ouvidorias, não constam informações sobre as manifestações recebidas, de forma que não foi possível verificar ocorrências relacionadas aos programas da Tabela 3.

No MPCE, conforme divulgado na página institucional, a Ouvidoria constitui órgão de integração com o cidadão, meio para que este exercite a cidadania e instrumento para o aprimoramento da democracia. Constitui canal de comunicação para recepção de manifestações sobre a atuação dos servidores do órgão de modo geral. Porém, de acordo com a Controladora do órgão, as referidas manifestações não têm relação com as atividades administrativas, em outras palavras, com a execução orçamentária, ou ainda com os programas relacionados na Tabela 3. As divulgações no site do MPCE, relacionadas à Ouvidoria, não permitem verificar objetivamente as manifestações recebidas.

Na Defensoria Pública Geral, a Ouvidoria, instituída em 2010, por meio da Lei Complementar nº 91, de 20 de dezembro de 2010, que altera a Lei Complementar nº 6, de 28 de abril de 1997, constitui órgão auxiliar da DPGE de promoção da qualidade dos serviços prestados pela Instituição, conforme estabelece o caput do art. 8º-A, tendo entre as competências: estabelecer meios de comunicação direta com a sociedade, para o recebimento de sugestões e reclamações; promover atividades de intercâmbio com a sociedade civil; e contribuir para a disseminação das formas de participação popular no acompanhamento e na fiscalização da prestação dos serviços realizados pela DPGE. Considerando que a DPGE é um órgão novo, não foi possível verificar a relação entre as manifestações recebidas pela Ouvidoria e o orçamento executado.

No TCE, as manifestações recebidas pela Ouvidoria têm relação com a Administração Pública em geral, mas não com os programas internos do órgão, descritos na Tabela 3.

Como se observa nos relatos anteriores, não se identifica menção clara e objetiva voltada à finalidade de controle dos programas executados com recursos do orçamento, como definido na Constituição. As principais menções, em alguns casos, mesmo quando relacionadas às atividades finalísticas dos órgãos, não têm relação direta e objetiva com a execução de seus programas de gestão e manutenção.

4.5 A integração do SCI, a tecnologia da informação e o Controle Externo

Neste relatório, foram indicadas algumas das ferramentas de tecnologia da informação utilizadas na Administração Pública Estadual, seja para acompanhamento da execução orçamentária, como no caso do SIOF; para registro das informações contábeis, como o S2GPR; ou para acompanhamento da celebração e execução dos contratos, como o SACC do Poder executivo; ou para dar publicidade à execução orçamentária, a exemplo dos Portais da Transparência.

As citadas ferramentas são exemplos de sistemas de gerenciamento e controle que não se confundem com o SCI dos Poderes, mas que podem ser utilizados como o meio de integração deste.

O SIOF, conforme o próprio nome indica corresponde a um sistema integrado, no qual são contempladas as informações de cunho orçamentário e financeiro, desde a previsão inicial do orçamento com suas suplementações até a efetiva aplicação dos recursos, mediante o pagamento aos fornecedores de bens e serviços, incluindo a folha de pagamento de todos os órgãos e entidades integrantes do orçamento fiscal do Estado.

O SIOF exemplifica a possibilidade de integração de dados relativos à execução orçamentária na Administração Pública, sem que isso interfira na autonomia dos Poderes. Destaca-se a facilidade, sobretudo para o controle social, de se realizar a pesquisa e obter dados relativos à execução orçamentária de órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, integrantes do orçamento fiscal, a partir da consulta numa mesma ferramenta, independente da estrutura de Poder do qual seja componente, configurando um aspecto facilitador para efetividade do controle social.

Nas páginas dedicadas à Transparência da ALECE, do Tribunal de Justiça, e da DPGE, faz-se indicação direta ao SIOF.

Nesse sentido, na percepção Entrevistado 2, conforme descrito no item 6.4 deste relatório, o Portal da Transparência do Estado é um dos meios para se efetivar da integração

do SCI, sob o ponto de vista do controle social. Contudo, ela não compartilha do mesmo entendimento, quando se refere a sistemas menores, do qual, na sua visão, o SACC é exemplo:

Com referência às soluções de tecnologia da informação, a exemplo do SACC, acredito que os representantes dos Poderes poderão considerar perda de autonomia, o uso de sistemas únicos (por todos os Poderes), para o gerenciamento de contratos; folha de pessoal.

Como se observa na transcrição, o entrevistado considera que os representantes máximos dos Poderes, podem considerar perda de autonomia o compartilhamento de um mesmo sistema de tecnologia. Essa preocupação não ganha relevância, por exemplo, no uso do SIOF. Por outro lado, considera oportuno importar algumas funcionalidades dos sistemas em funcionamento, para adaptar aos sistemas da ALECE:

Na Assembleia Legislativa, o processo mais frágil que encontramos foi o de contratos. Então o que fizemos, mapeamos o processo de aquisição e optamos por desenvolver um sistema para atender a demanda interna. Isso porque consideramos o “Sistema Licitar” do Estado (Poder Executivo) muito denso e o orçamento da Assembleia é muito pequeno. Nós desenvolvemos o “Licitar ALECE” que não corresponde ao modelo da Procuradoria Geral do Estado (PGE), que faz a licitação para todos os órgãos do Executivo. De lá extraímos algumas funcionalidades, embora poucas. Não poderíamos utilizar o Sistema de Acompanhamento de Contratos e Convênios (SACC), do Estado (Poder Executivo) porque ele é difícil de operacionalizar. Nós necessitamos de uma estrutura menor, mais enxuta.

O entendimento do Entrevistado 2 não é compartilhado pelo Entrevistado 1, seja sobre a envergadura do SACC, seja sobre o compartilhamento do sistema, conforme se observa nos trechos de sua entrevista:

Nós temos o Portal da Transparência, o Sistema de Ouvidoria, o Sistema de Acesso à Informação e o SACC. Temos outros menores, como o e-Contas, que está sendo substituído pelo Ágora. Temos o e-Parcerias que é a grande novidade, que a partir de agora controla os convênios. O e-Parcerias foi uma evolução, foi um sistema desenvolvido de 2012 para cá, a partir da Lei Complementar nº 119. Ele é o retrato dessa lei. Tem evoluído à medida que está sendo aprimorado. Assim, todos esses sistemas estão hoje dentro da ETICE. Isso nos dá uma tranquilidade, para que possamos continuar trabalhando com o pensamento no sistema, mas na parte da infraestrutura. A ETICE é uma empresa que está totalmente voltada para isso.

Observa-se que o Entrevistado 1 não cita o SACC como exemplo de sistema pequeno. Na verdade, o SACC, como sistema de gestão e controle de contratos, caracteriza a integração do SCI no âmbito interno do Poder Executivo, uma vez que é compartilhado por todos os órgãos e entidades integrantes do seu orçamento fiscal. Também como ferramenta de acompanhamento e controle pela CGE.

Ressalta-se que, como analista de controle externo do TCE-Ce, o pesquisador pode afirmar que, apresentando a vantagem da interação com o S2GPR, que é o sistema de contabilidade do Estado, o SACC é amplamente utilizado pelo TCE-Ce, para subsidiar as análises dos contratos dos órgãos e entidades do Executivo. Este sistema poderia substituir a

ferramenta desenvolvida pelo TCE-Ce que é SCC, utilizado pelos demais Poderes para informar os respectivos contratos e convênios.

Para o Entrevistado 1, os sistemas da CGE, ou do Executivo, podem ser disponibilizados para os demais Poderes, conforme pondera em sua entrevista:

Na verdade, é isso que vamos começar a discutir. Mas com certeza sim. Temos que ver a capacidade de entrada e de armazenamento. O volume de dados do Executivo é muito grande e o que vai entrar de cada um dos outros Poderes é bem menor, em termos de convênio e de contrato, acredito que sim.

Na verdade, esse intercâmbio de sistema já foi materializado, por meio de um convênio firmado entre a DPGE e o TCE-Ce, como relata o Entrevistado 6:

Em contato com o Controlador do Tribunal de Contas, tive conhecimento de que o patrimônio do Tribunal de Contas estava sendo reestruturado, inclusive com sistema de informação já desenvolvido e implantado e que o Presidente do TCE tinha interesse em disponibilizar a ferramenta para outros órgãos. Então procurei os gestores da DPGE e celebramos um convênio com o TCE e por meio desse convênio, nos será disponibilizado o código fonte do sistema. Isso gerou uma grande economia para a DPGE, porque nós iríamos realizar uma licitação. O Tribunal disponibilizará toda a normatização que será adaptada para nossa realidade.

Ressalta-se, por oportuno, a materialização do relevante papel do TCE-Ce como indutor da integração do SCI, em consonância com a conclusão de Lima et. al (2014).

Além dos sistemas relacionados no Quadro 14, dado o grande número de órgãos e entidades que estruturam o Poder Executivo, conforme demonstrado no Quadro 5, a Secretaria de Planejamento e Gestão (SEPLAG), com a participação da CGE, segundo afirma o Controlador, desenvolveu outros sistemas que têm o objetivo de acompanhar e gerenciar, por exemplo, o patrimônio móvel (SGBM) e imóvel (SGBI) do Estado, o almoxarifado (SIGA), as licitações (LICITAR). A participação da CGE no desenvolvimento desses sistemas é afirmada pelo Entrevistado 1, no seguinte trecho da sua entrevista:

... A CGE participa, até porque nós vamos acessar esses sistemas do ponto de vista do controle. Nós auditamos. Não estou falando nem da auditoria de TI, mas sim da auditoria operacional, de quem usa o sistema. Hoje, o pensamento do Governo do Estado é de que a tecnologia tem que ser a base do desenvolvimento daqui para frente. Não podemos mais trabalhar pensando de formar analógica. Temos que pensar de forma digital mesmo. Ontem mesmo num evento do IPECE, foi apresentado um decreto do Governador criando um Big Data das informações. Mesmo dentro do Governo, nós ainda temos bases muito difusas. A SEFAZ trabalha com o S2GPR, nós tentamos desenvolver todos os sistemas na base do S2GPR, mas nem sempre isso aconteceu.

Importante destacar que, segundo afirma o Entrevistado 1, a CGE utiliza em suas auditorias as ferramentas de tecnologia citadas anteriormente. Isso se aplica às análises das prestações de contas realizadas pelo TCE-Ce. O que confirma a importância dessas ferramentas para a Administração Pública, especialmente para o controle, seja ele interno, externo ou social, na esteira do que afirmam Sanchez (2003); Diniz et al. (2009); Balbe (2014) e Houara (2017).

Concluindo, a pesquisa demonstra que dentre os órgãos centrais de controle interno, a CGE do Executivo se destaca possuir orçamento, pessoal e patrimônio próprios, bem como pelo uso de sistemas de tecnologia no apoio às atividades de controle. Nos demais poderes, os órgãos de controle interno correspondem a um departamento nas respectivas estruturas administrativas e se encontram em fase de estruturação.

Por outro lado, considerando-se apenas os normativos, verifica-se certa convergência entre os órgãos de controle interno e entre estes e as disposições da CE/1998. Entretanto, a pesquisa revela, como principal achado, que o entendimento sobre o conceito de controle interno e de suas atividades não é uniforme entre os representantes do controle interno no Estado do Ceará, com destaque para a Auditoria Administrativa de Controle Interno do Poder Judiciário, que se entende como órgão essencialmente de auditoria.

Com base nos relatos dos entrevistados na pesquisa, é possível afirmar que o SCI não foi instituído por todos os Poderes. Mesmo na CGE, o multicitado SCI não está devidamente consolidado. Nada obstante, os representantes dos Poderes conjuntamente com os respectivos representantes do controle interno, assinaram um Protocolo de Intenções que poderá viabilizar a instituição, consolidação e integração do SCI da Administração Pública Estadual.

Como demonstrado no Quadro7, depois da CGE, a Controladoria da ALECE é a que apresenta a melhor estrutura física, com 13 servidores. Na outra ponta, a Controladoria Geral da DPGE, como órgão iniciante, pode-se dizer, ainda não possui uma estrutura definida e se encontra no aguardo da edição de uma lei, nesse sentido.

A integração do SCI pode ser viabilizada por meio de sistema de tecnologia da informação como o SIOF. A efetiva integração favorecerá o controle social. Conforme demonstrado nas Tabelas 2 e 3, os recursos fiscalizados pelo SCI são os mesmos que devem ser disponibilizados para efeito do controle social. Ademais, as ações desses dois controles – interno e social, subsidiam o controle externo.

Conforme relatado, na percepção do Controlador da CGE, de um modo geral os órgãos, incluindo os Poderes, ainda não entendem o controle interno. Esse entendimento não se aplica à Controladoria da ALECE, uma vez que sua atual Controladora é originária da CGE, onde exerceu função semelhante. A Controladora explica que está instituindo o controle interno no Legislativo usando o mesmo conceito aplicado na CGE.

Da parte do Judiciário, o Auditor-Chefe expõe que o controle interno no Poder se identifica mais como auditoria. No TCE-Ce e no MPCE, o controle interno ainda está em

processo de implantação, embora estejam mais avançados que na DPGE, por seu um órgão criado recentemente.

Na percepção da Controladora da ALECE, a integração do SCI ocorrerá quando todos adotarem o modelo definido na CE/1989. Defende ainda que a integração se efetivará por meio da “Transparência”, instrumento utilizado para disponibilizar à sociedade, de um modo geral, as informações relacionadas à execução orçamentária do Estado. Como lembra a Controladora, o orçamento é único e sua execução, embora partilhada entre os Poderes, deve ser divulgada por meio do mesmo canal.

A Controladora da ALECE entende que o Portal da Transparência é o único sistema de tecnologia, que poderá ser empregado na integração do SCI. Outros sistemas menores, como o SACC ou o de folha de pagamento ou ainda o de controle de licitações, seriam descartados pelos representantes dos Poderes. A percepção da Controladora da ALECE é desconstruída frente ao fato de que o TCE-Ce assinou convênio com a DPGE, com o objetivo de disponibilizar seu sistema de patrimônio para aquele órgão.

O citado ajuste jurídico exemplifica o uso da tecnologia de informação, como meio de integração dos sistemas de controle interno dos Poderes. Ademais, no Estado do Ceará, utiliza-se o SIOF integrado, que é outra ferramenta de TI, reportado nas páginas de Transparência de alguns Poderes, como fonte de consulta da execução orçamentária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo geral avaliar a integração dos Sistemas de Controle Interno dos Poderes que estruturam a Administração Pública do estado do Ceará, com base na legislação.

O estudo evidenciou que a estrutura dos órgãos de controle interno se diferencia em função da estrutura do Poder no qual está inserida. No Poder Executivo, que possui a maior estrutura, contemplando todos os tipos jurídicos previstos na CE/1989, o controle interno, representado pela CGE, como órgão central, possui orçamento, pessoal e estrutura próprios. A CGE é responsável por coordenar e conduzir a implementação e sedimentação do controle interno nos 96 órgãos e entidades que constituem o Poder Executivo.

Nos demais Poderes, que possuem estrutura orgânica menor e até mesmo singular, como o TCE, os órgãos de controle interno correspondem a departamento, nas respectivas estruturas representativas dos Poderes. Não possuem orçamentos próprios. São eles a Controladoria da ALECE, a Auditoria Administrativa de Controle Interno do Tribunal de Justiça, a Controladoria do TCE-Ce, a Controladoria e Auditoria Interna do MPCE e o órgão mais novo na estrutura de controle interno do Estado, a Controladoria Geral da DPGE.

Do ponto de vista conceitual e da legislação, considerando inicialmente o modelo instituído na CE/1989, que define as funções de controladoria, ouvidoria, auditoria e corregedoria para o controle da Administração Pública Estadual, nenhum dos órgãos de controle interno está devidamente estruturado. As legislações de regência desses órgãos, conforme explicitado nos Quadros 10 a 13, não contemplam competências relacionadas a todas as citadas funções.

Na verdade, o estudo indica que o modelo instituído na CE/1989 ainda precisa ser entendido e absorvido não só pelos órgãos de controle interno, com também, pelos próprios Poderes instituídos. Isto porque as funções de ouvidoria e corregedoria, principalmente, já se encontravam instituídas nos poderes, antes mesmo da previsão Constitucional, mediante órgãos independentes do Controle Interno.

Outra importante constatação evidenciada na pesquisa é a de que o próprio controle interno, em termos conceituais, ainda não está devidamente assimilado por aqueles que lidam com o controle. Os Controladores da CGE e da ALECE, explicam o controle interno em termo de linhas de defesa, segundo a matriz proposta pelo Instituto de Auditores Internacional, onde as duas primeiras linhas são identificadas e operacionalizadas em cada setor do órgão ou entidade e a terceira linha, correspondendo a auditoria, é realizada pelo

órgão central do controle interno. Nesse sentido, o SCI envolve o órgão central e as setoriais.

Compreende-se melhor o conceito do SCI, observando-se o Poder Executivo, onde se identifica claramente a CGE de um lado, como órgão central, coordenando e auditando, e do outro os demais órgãos estruturantes do Poder. Esse é o conceito a ser aplicado nos demais Poderes: Legislativo, Judiciário, TCE, MPCE e DPGE.

Como explicado, as estruturas do controle interno são diferenciadas em função da estrutura orgânica dos Poderes, no qual se inserem. Porém a maior diferenciação ocorre em termos conceituais, porque isso interfere no sentido da visão sistêmica do controle interno. Tem-se aqui o alcance do primeiro objetivo da pesquisa que foi verificar a estrutura dos órgãos de controle interno no Estado do Ceará.

A integração do SCI dos Poderes, conforme estabelecida na CE/1989, deve ser entendida do ponto de vista do Estado, dos Poderes do Estado, correspondendo a uma integração horizontal. Num sentido contrário, o estudo aponta para um movimento de integração de âmbito nacional, portanto vertical, polarizada por Poder, no Executivo e no Judiciário. No primeiro, por vontade própria dos atores envolvidos. No segundo, premido pela estrutura legal, na qual o órgão de controle está inserido. Esse movimento vertical não contribui para a integração do SCI no Estado.

No Estado do Ceará, os representantes dos Poderes, em conjunto os representantes dos respectivos órgãos de controle interno, assinaram um Protocolo de Intenções, que poderá viabilizar a integração a que se refere a CE/1989. A integração, uma vez consolidada, tende a tornar mais efetivo o apoio à missão do controle externo.

Outro importante ponto evidenciado é o de que a Transparência, assim como o SIOF, é meio de viabilização do controle social. Este constitui uma das finalidades da atuação integrada do SCI. O Sistema de Transparência, até por força legal, já é utilizado pelos Poderes na divulgação de suas informações. Ocorre que não existe uma padronização na divulgação dos dados, o que prejudica a promoção do controle social.

Os Portais de Transparência dos Poderes, da forma como são apresentados atualmente, caracterizam a individualização da atuação dos Poderes. Mesmo atendendo a legislação relativa ao acesso à informação, cada um o faz da sua maneira, o que exige do cidadão maior conhecimento técnico para poder exercer o seu direito de acesso às referidas informações e de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos.

Considera-se que a integração do SCI tende a favorecer a padronização na divulgação das informações, contribuindo para a promoção do controle social. Da mesma forma em que, considerando a dimensão da Administração Pública, a integração do SCI é de

suma importância para o controle externo. O papel do SCI, de acordo com as palavras dos Controladores da CGE e da ALECE, corresponde ao primeiro olhar sobre a aplicação dos recursos públicos e sobre os serviços que são colocados à disposição da sociedade.

As assimetrias que caracterizam o ambiente do controle interno nos poderes, evidenciadas no presente estudo, ao mesmo tempo em que confirmam o alcance do segundo objetivo da pesquisa que foi o de analisar se os sistemas de controle funcionam de forma integrada, no atendimento à legislação, confirmam o pressuposto de que a requerida integração ainda não se efetivou.

Conforme demonstrado na pesquisa, o controle interno está em processo de implementação e consolidação na maioria dos poderes. Nesse contexto, a integração do SCI se encontra em fase inicial. É importante ressaltar que os estudos foram realizados no âmbito dos Poderes do Estado do Ceará e pode não representar a realidade do controle da Administração Pública nos demais entes federativos, municípios ou estados. Dessa forma, espera-se que o presente trabalho possa contribuir para futuras pesquisas nessa área.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Ubiratan Diniz de et al. **A Administração pública sob a perspectiva do controle externo** Belo Horizonte: Fórum, 2011. 520 p.
- ATRICON. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Apresentação** <<http://www.ATRICON.org.br/institucional/apresentação>>. Acesso em 1 ago. 2017.
- _____. **Resolução ATRICON nº 05/2014, em 6 de agosto de 2014**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo ATRICON 3204/2014 relacionadas à temática "controle interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados. <<http://www.ATRICON.org.br/institucional/apresentação>>. Acesso em 1 ago. 2017.
- BEBER, Augusto Carlos de Menezes. 01 ago.2017. **Controle social da função administrativa do estado: aspectos conceituais a partir da teoria do discurso**. Seminário Nacional Demandas Sociais e Políticas Públicas na Sociedade Contemporânea, 2016.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 2 out. 2017.
- _____. **Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890**. Cria um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos atos concernentes à receita e despesa da República. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html>>. Acesso em: 2 out. 2017.
- _____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/orcamento/documento/legislacao/lei-no-4320/view>>. Acesso em: 2 out. 2017.
- _____. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 jun. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 2 out. 2017.
- _____. **Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002**. Institui, na âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110520.htm>. Acesso em: 2 out. 2017.
- _____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art.37 e no §2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/lei/112527.htm>. Acesso em: 2 out. 2017.
- _____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 2 out. 2017.
- _____. **Lei Complementar nº 9.986, de 18 de julho de 2000**. Dispõe sobre a gestão de recursos humanos das Agências Reguladoras e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19986.htm>. Acesso em: 2 out. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.492, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 1 ago. 2017.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

CEARÁ. Constituição (1989). **Constituição do Estado do Ceará**. Fortaleza, CE, Assembleia Legislativa, 1989. Disponível em: <<https://www.al.ce.gov.br/index.php/publicacoes?download=386:constituicao-do-ceara...>>. Acesso em: 4 ago. 2017.

_____. Decreto nº 124, de 20 de setembro de 1935. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 20 set. 1935.

_____. Decreto nº 9.651, de 14 de dezembro de 1971. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 27 dez. 1971.

_____. Decreto nº 11.269, de 17 de abril de 1975. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 30 abr. 1975.

_____. Decreto nº 12.252, de 12 de janeiro de 1977. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 19 jan. 1977.

_____. Decreto nº 18.905, de 3 de novembro de 1987. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 04 nov. 1987.

_____. Decreto nº 18.938, de 17 de novembro de 1987. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 18 nov. 1987.

_____. Decreto nº 24.388, de 28 de fevereiro de 1997. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 28 fev. 1997.

_____. Decreto nº 32.070, de 18 de outubro de 2016. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 20 out. 2016.

_____. Lei nº 9.809, de 18 de dezembro de 1973. Estatuí o Código de Contabilidade do Estado do Ceará. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 21 dez. 1973.

_____. Lei nº 11.714, de 25 de julho de 1990. Dispõe sobre as diretrizes e bases da Administração Estadual e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 31 jul. 1990.

_____. Lei nº 12.270, de 23 de março de 1994. Altera o art. 56 da Lei nº 11.809 de 22 de maio de 1991 e transfere atribuições da Auditoria Administrativa da Secretaria da Administração e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 24 mar. 1994.

_____. Lei nº 12.509, de 6 de dezembro de 1995. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 6 dez. 1995.

_____. Lei nº 12.483, de 3 de agosto de 1995. Dispõe sobre a organização administrativa do Poder Judiciário Estadual, define as diretrizes gerais para sua Reforma e Modernização Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 11 ago. 1995.

_____. Lei nº 13.297, de 7 de março de 2003. Dispõe sobre o Modelo de Gestão do Poder Executivo, altera a estrutura da Administração Estadual, promove a extinção e criação de Cargos de Direção e Assessoramento Superior e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 7 mar. 2003.

_____. Lei nº 13.332, de 17 de julho de 2003. Cria a Controladoria da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 21 jul. 2003.

_____. Lei nº 13.875, de 7 de fevereiro de 2007. Dispõe sobre o modelo de gestão do Poder executivo, altera a estrutura da Administração Estadual, promove a extinção e criação de cargos de direção e assessoramento superior, e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 21 jul. 2003.

_____. Lei nº 15.175, de 28 de junho de 2012. Define regras específicas para a implantação do disposto na Lei Federal nº 12527, de 18 de novembro de 2011, no âmbito da Administração Pública do Estado do Ceará, e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 11 jul. 2012.

_____. Lei nº 15.360, de 04 de junho de 2013. Altera dispositivos da Lei nº 13.875, de 7 de fevereiro de 2007, que dispõe sobre o modelo de gestão do Poder Executivo. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 10 jun. 2013.

_____. Lei nº 15.798, de 1º de junho de 2015. Altera as Leis nº 13.875, de 7 de fevereiro de 2007, nº 15.360, de 4 de julho de 2013 e Lei nº 13.743, de 29 de março de 2006. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 3 jun. 2015.

_____. Lei Complementar nº 6, de 28 de abril de 1997. Cria a Defensoria Pública Geral do Estado do Ceará, define sua competência e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 28 abr. 1997.

_____. Lei Complementar nº 26, de 15 de janeiro de 2001. Regulamenta o funcionamento do Sistema de Controle Externo de que trata o art. 68 da Constituição Estadual e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 12 fev. 2001.

_____. Lei Complementar nº 171, de 29 de dezembro de 2016. Altera dispositivos na Lei Complementar Estadual nº 6, de 28 de abril de 1997. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 13 jan. 2017.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 1135/08. **Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno**. Disponível em: <[WWW.1cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1135.pdf](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1135.pdf)>. Acesso em 27 nov. 2017.

CGU, Controladoria Geral da União. **Controle Social**: Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social. 2012. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicações/conjttrole-social/arquivos/controlesocial2012.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2017.

_____, **Instrução Normativa nº 01**, de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder executivo Federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-06042001.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2017.

CHIÓ SERRA, Rita de Cássia; CARNEIRO, Ricardo. Controle social e suas interfaces com os controles interno e externo no Brasil contemporâneo. **Espacios Públicos**, v. 15, n. 34, 2012.

COBRA, Harley Fabiany Junqueira. As auditorias operacionais como mecanismos de controle dos tribunais de contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo**

Horizonte, v. 32, n. 4, p. 17-34, 2014.

CONACI, Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal. **Diretrizes para o controle interno no setor público**. 2009. Disponível em: <conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/05/DiretrizesparaControleInternonoSetorPublico.pdf >. Acesso em 12 ago. 2017.

COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control – Integrated Framework, **Executive Summary**. May 2013. Disponível em: <<https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>>. Acesso em: 2 nov. 2017.

CORREIA, Maria Valéria da Costa. A relação Estado/sociedade e o controle social: fundamentos para o debate. **Revista Serviço Social e Sociedade**, n. 77, p. 22-45, 2004.

DA UNIÃO, TCU Tribunal de Contas. Critérios gerais de controle interno na administração pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. **Brasília: TCU**, 2009.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

DINIZ, Eduardo Henrique et al. O governo eletrônico no Brasil: perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 43, n. 1, 2009.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Contratação direta sem licitação** 10. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

FERREIRA, Thiago Augusto de Oliveira Marinho. Arranjos Institucionais dos Tribunais de Contas da União e de Portugal. 2013.

FOUNTAIN, J. E. *Building the virtual state*. Washington: Brookings, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. Editora Atlas SA, 2008.

GOMES, André Silva. Controle da Administração Pública pelo Tribunal de Contas: limites materiais de suas decisões e extensão de suas atribuições constitucionais. **Revista Controle-doutrinas e artigos**, v. 15, n. 1, p. 86-124, 2017.

GOMES, R. **Análise e Interpretação de Dados de Pesquisa Qualitativa**. In: MINAYO, M. C. S. (Org.). Pesquisa Social: teoria, método e criatividade. 33ª ed. Petrópolis-RJ: Vozes, 2013.

HOUARA, Guilherme Renato Gontijo. Impacto das novas tecnologias de informação e comunicação na compreensão e exercício da democracia. In: **Dissertações do Programa de Mestrado em Direito**, v. 1, n. 1, 2016.

INTOSAI. **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector**. 2004. disponível em http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf. Acesso em 3 de agosto de 2017.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

- LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. Editora Saraiva, 2012.
- LIMA, Gleice Carvalho de et al. Avaliação das normas editadas pelos tribunais de contas brasileiros para orientar os poderes municipais na institucionalização dos sistemas de controle interno. **Registro Contábil**, v. 5, n. 1, p. 34, 2014.
- LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; MORAES, Tiago Cacique. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 43, n. 4, 2009.
- MARTINS, Lino. **O Controle Como Fiscalização: uma metáfora sem conteúdo**. <https://linomartins.wordpress.com/2012/11/07/o-controle-como-fiscalizacao-uma-metafora-sem-conteudo/> Acesso em 13/09/2017.
- MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 4. ed. Atlas, 2016.
- MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 21. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito. **São Paulo: Malheiros**, 2016.
- MICHALCZUK, Valdemar. **Controle da administração pública: ação dos tribunais de contas e dos sistemas de controle interno**. 1999. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas.
- MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. 14ª ed. São Paulo: Hucitec, 2014.
- MONTEIRO, Renato Pereira. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.
- MP. Ministério Público do Estado do Ceará. Provimento nº 20, de 16 de fevereiro de 2009. Cria no âmbito do Ministério Público do Estado do Ceará a Coordenação de Controladoria e Auditoria Interna e dá outras providências. **Diário de Justiça [do] Estado do Ceará**, Fortaleza, 20 fev. 2009.
- NASCIMENTO, Márcio Gondim do. O controle da Administração Pública no Estado de Direito. 2013.
- OLIVEIRA, Rafael Carvalho Resende. **Licitações e contratos administrativos: teoria e prática**. Método, 2015.
- PEROVANO, D.G. **Manual de metodologia científica para a segurança pública e defesa social**. Curitiba: Juruá, 2014.
- PIRES, Maria Coeli Simões; NOGUEIRA, Jean Alessandro Serra Cyrino. Controle da administração pública e tendências a luz do estado democrático de direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, n. 45, p. 243-282, 2004.
- POLLITT, Chr. G., BOUCKAERT (2000). Avaliando reformas da gestão pública: uma perspectiva internacional. **Revista do Serviço Público**, v. 53, n. 3, p. 7, 2002.
- RIBEIRO, Renato Jorge Brown. O problema central do controle na Administração Pública pode ser resumido ao debate sobre modelos?. **Revista do TCU**, n. 93, p. 55-73, 2002.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Fortalecimento das instituições de controle na APF do Brasil**. 2010.

RIBEIRO FILHO, José Francisco et al. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, 2008.

RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. amp., São Paulo: Atlas, 2008.

ROSILHO, Andre Janjacom. **Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. 2017.

SABO PAES, José Eduardo. O controle dos contratos administrativos. **Revista de Informação Legislativa Brasília** a. 24, nº 93 jan./mar. 1987

SALOMÃO, Eduardo Mendonça. **Os tribunais de contas, jurisdição e eficácia e efetividade de suas decisões**. 2016.

SANCHEZ, Oscar Adolfo. O poder burocrático e o controle da informação. **Lua Nova**, n. 58, 2003.

SCLIAR, Wremyr. **Tribunal de Contas: do controle na antiguidade à instituição independente do Estado Democrático de Direito**. 2014.

SILVA BALBE, Ronald da. Uso de tecnologias de informação e comunicação na gestão pública: exemplos no governo federal. **Revista do Serviço Público**, v. 61, n. 2, p. 189-209, 2014.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto**, v. 2, n. 2, 2014.

SIRAQUE, Vanderlei. **Controle social da função administrativa do Estado: possibilidades e limites na Constituição de 1988**. Saraiva, 2009.

SOUSA ALVES, André Gomes de; MORAES JÚNIOR, Valdério Freire de. O Sistema de Controle Interno da Gestão Pública do Poder Executivo do Município de Patos/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 4, n. 3, p. 56-71, 2016.

SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho Arruda. Controle das contratações públicas pelos Tribunais de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, v. 257, p. 111-144, 2011.

TCE. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Resolução nº 3.163, de 19 de dezembro de 2007. Dispõe sobre a organização dos serviços auxiliares do Tribunal de Contas do Estado. **Diário Oficial [do] Estado**, Fortaleza, 20 dez. 2007.

Planejamento Estratégico 2016-2020.

<https://www.tce.ce.gov.br/publicacoes/publicacoes/send/98-publicacoes-institucionais/3469-planejamento-estrategico-2016-2020>. Acesso em 12 nov. 2017.

VIEIRA, Cleiton. O controle interno nas câmaras municipais, segundo a lei de responsabilidade fiscal. **Linha].[Consult. 10 de outubro de 2013]**. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/fbancos/e0001565.pdf, 2008. Acesso em 12 ago. 2017.

Yin RK. **Pesquisa qualitativa do início ao fim. Tradução de Daniel Bueno**. Revisão técnica de Dirceu da Silva. Porto alegre, RS: Penso, 2016. e-PUB.

Apêndice A

O tema é a integração dos Sistemas de Controle Interno dos Poderes.

A Constituição Estadual, em seu 68 estabelece que a fiscalização da Administração Pública será realizada pelo controle externo e pelo sistema de controle interno dos Poderes. No art. 190-A, estabelece que os Poderes manterão o referido Sistema de controle interno de forma integrada, com o objetivo de que sejam alcançadas as finalidades dispostas nos seus incisos, entre estas a viabilização do controle social e o apoio ao controle externo. Nesse contexto:

- I) O que você entende por controle interno e por sistema de controle interno?
- II) Quais os reflexos da integração do sistema de controle interno para o controle social?
- III) Você considera que a integração do sistema de controle interno pode acontecer, por exemplo, por meio do Sistema de Acompanhamento de Contratos e Convênios (SACC)?

Apêndice B

Programas Contemplados com Recursos do Governo no Exercício de 2017 (Continua)

Código	Descrição	Lei + Créditos	Empenhado
Poder Executivo			
001	Gestão de riscos e desastres	63.692.200,00	20.559.667,69
003	Segurança pública integrada	331.408.545,05	303.531.413,22
004	Infraestrutura e gestão do sistema penitenciário	308.029.333,95	244.549.844,88
005	Garantia dos direitos humanos e cidadania	53.133.222,05	51.013.794,09
006	Inclusão e equidade na educação	14.416.206,71	9.542.549,62
007	Segurança pública cidadã	7.022.128,39	3.648.608,45
008	Acesso e aprendizagem das crianças e jovens na idade adequada	55.339.769,19	48.435.815,68
009	Matriz energética do estado do Ceará	42.499.739,47	3.757.527,08
010	Infraestrutura e logística	1.157.162.078,44	833.965.463,70
015	Governança do pacto por um Ceará pacífico	4.194.529,61	4.148.108,09
016	Oferta hídrica para múltiplos usos	397.666.073,32	319.257.931,02
017	Gestão dos recursos hídricos	7.293.047,00	3.521.271,94
018	Climatologia, meio ambiente e energias renováveis	7.369.935,03	6.446.270,52
019	Mobilidade urbana	659.251.639,77	135.442.294,76
020	Ensino integrado à educação profissional	517.283.703,73	471.675.140,87
021	Fortalecimento institucional dos municípios	24.968.426,00	13.297.279,48
022	Habitação de interesse social	47.618.924,80	34.413.081,89
023	Gestão e desenvolvimento da educação básica	1.841.883.220,33	1.777.258.864,16
024	Controle disciplinar dos sistemas de segurança pública e penitenciário	793.773,76	666.894,80
025	Abastecimento de água, esgotamento sanitário e drenagem urbana	210.447.029,71	93.046.310,59
026	Regulação dos serviços públicos delegados	2.111.735,00	1.475.559,73
027	Revitalização de áreas degradadas	102.529.869,74	41.123.275,13
028	Desenvolvimento e consolidação do destino turístico Ceará	369.523.579,91	165.497.411,31
029	Desenvolvimento da agropecuária familiar	59.174.934,90	45.977.574,79
030	Desenvolvimento territorial rural sustentável e solidário	29.410.873,10	20.237.895,94
031	Inclusão econômica e enfrentamento à pobreza rural	185.279.193,79	143.133.162,92
032	Abastecimento de água e esgotamento sanitário no meio rural	125.959.554,32	100.181.003,11
033	Promoção da segurança alimentar e nutricional	54.248.775,31	51.555.024,48
034	Desenvolvimento integrado e sustentável da pesca e aquicultura	1.840.369,98	1.733.750,48
035	Desenvolvimento sustentável do agronegócio	1.041.924,16	963.783,73
037	Gestão e disciplinamento do trânsito	215.307.200,00	181.977.454,28
040	Melhoria de espaços e equipamentos públicos	94.302.684,65	47.571.673,73
041	Promoção e desenvolvimento da indústria cearense	58.783.977,12	52.225.565,64
044	Promoção do acesso e fomento à produção e difusão da cultura cearense	117.804.654,00	79.482.787,36
045	Preservação e promoção da memória e do patrimônio cultural cearense	2.360.976,00	1.973.453,00
048	Controladoria governamental	3.418.237,29	2.130.627,58
049	Participação e controle social	6.913.885,80	3.736.016,65
050	Esporte e lazer para a população	21.518.064,09	13.712.036,79
052	Defesa agropecuária atuante no estado do Ceará	2.016.728,41	1.722.120,60
053	Gestão fiscal e financeira	26.548.643,81	22.498.460,87
054	Promoção e defesa dos direitos humanos	2.543.524,00	1.363.720,00

Código	Descrição	Lei + Créditos	Empenhado
055	Fortalecimento da gestão, participação, controle social e desenvolvimento institucional do SUS	31.592.308,21	30.984.702,58
056	Vigilância em saúde	53.013.927,35	49.920.516,56
057	Atenção à saúde integral e de qualidade	2.592.003.825,24	2.335.482.555,59
058	Desenvolvimento da educação profissional nos níveis: formação inicial e continuada, técnico e tecnológico	42.736.988,54	32.593.110,19
059	Encargos gerais do estado	6.305.680.595,97	5.072.185.635,87
060	Modernização da gestão fiscal	12.911.468,70	7.742.113,07
061	Desenvolvimento da produção científica, da difusão tecnológica, e da cultura de inovação	202.862.861,78	90.323.987,69
062	Previdência estadual	3.279.773.763,00	3.115.104.856,53
063	Tecnologia da informação e comunicação estratégica do Ceará	31.704.915,52	27.748.484,26
064	Resíduos sólidos	61.984.854,50	20.254.637,06
065	Fortalecimento do sistema estadual de planejamento	8.374.267,34	6.453.354,40
066	Ceará mais verde	65.480.482,62	34.226.631,75
067	Ceará no clima	3.907.565,95	1.992.077,30
068	Ceara consciente por natureza	4.768.504,00	3.661.518,16
069	Modernização da gestão pública estadual	1.836.128,00	827.000,12
070	Gestão e desenvolvimento estratégico de pessoas	98.221.789,00	89.670.423,09
071	Gestão e desenvolvimento da educação superior	101.969.838,36	85.644.224,38
072	Proteção social especial	37.715.476,97	35.418.102,86
073	Implementação do sistema único de assistência social	1.615.256,09	814.200,08
075	Proteção e promoção dos direitos de adolescentes em atendimento socioeducativo	78.666.473,03	76.957.119,66
076	Gestão do trabalho, da educação e da ciência e tecnologia na saúde	29.930.111,34	22.464.088,19
077	Teledifusão cultural e informativa	2.575.838,40	1.649.005,92
078	Inclusão e desenvolvimento do trabalhador	60.341.976,12	49.465.007,18
079	Gestão de políticas públicas da educação	393.200,00	393.112,59
080	Proteção social básica	70.206.604,62	53.237.960,38
081	Comunicação institucional e apoio às políticas públicas	187.709.432,31	184.858.430,57
082	Empreendedorismo e economia solidária	1.364.150,54	1.279.073,64
083	Desenvolvimento do artesanato	7.681.401,46	6.451.653,16
085	Proteção contra o uso prejudicial de drogas	5.832.020,00	3.900.730,40
086	Ceará no esporte de rendimento	5.193.557,21	4.657.000,45
500*	Gestão e manutenção dos órgãos	5.587946.401,92	5.400.953.486,38
Tribunal de Contas do Estado			
013	Controle externo da administração municipal	155.037,58	154.391,58
014	Controle externo da administração pública estadual	4.784.121,48	4.088.008,57
500	Gestão e Manutenção do TCE	130.355.330,55	126.536.357,54
500	Gestão e Manutenção do TCM	57.190.648,07	57.039.993,84
Poder Legislativo			
051	Desenvolvimento da ação parlamentar	78.085.000,00	77.282.542,96
500	Gestão e manutenção da AL	366.440.799,69	362.261.469,52
Poder Judiciário			
500	Gestão e manutenção do TJ	1.230.982.775,89	1.212.273.998,96
Ministério Público do Estado do Ceará			
012	Tutela dos interesses sociais e individuais indisponíveis	10.203.514,00	3.014.365,99
500	Gestão e manutenção da PGJ	421.093.221,74	403.424.104,10
Defensoria Pública Geral do Estado			
074	Promoção e universalização do acesso à justiça	16.257.086,00	7.695.344,64

Código	Descrição	Lei + Créditos	Empenhado
500	Gestão e manutenção da DPGE	150.267.056,96	148.836.317,35
Total Geral		28.676.935.104,74	24.608.352.182,96

Fonte: Dados da pesquisa.