



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO – FEAAC
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CAMILA DE OLIVEIRA PEIXOTO

CONTROLE EXTERNO: UM ESTUDO SOBRE AS IMPROPRIEDADES NAS
PRESTAÇÕES DE CONTAS DE GOVERNO DOS MUNICÍPIOS CEARENSES

FORTALEZA

2015

CAMILA DE OLIVEIRA PEIXOTO

CONTROLE EXTERNO: UM ESTUDO SOBRE AS IMPROPRIEDADES NAS
PRESTAÇÕES DE CONTAS DE GOVERNO DOS MUNICÍPIOS CEARENSES

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof^ª. Me. Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante

Coorientadora: Prof^ª. Me. Amanda de Oliveira Gomes

FORTALEZA

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

P43c Peixoto, Camila de Oliveira.

Controle externo: um estudo sobre as impropriedades nas prestações de contas de governo dos municípios cearenses / Camila de Oliveira Peixoto - 2015.

92 f.: il.

Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Curso de Ciências Contábeis, Fortaleza, 2015.

Orientação: Profª. Me. Nirleide Saraiva Coelho.

1.Tribunais de contas 2.Ação de prestação de contas 3.Administração pública - Ceará I. Título

CAMILA DE OLIVEIRA PEIXOTO

CONTROLE EXTERNO: UM ESTUDO SOBRE AS IMPROPRIEDADES NAS
PRESTAÇÕES DE CONTAS DE GOVERNO DOS MUNICÍPIOS CEARENSES

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em __/__/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Me. Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^ª. Me. Amanda de Oliveira Gomes (Coorientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. João Sobrinho Roberto da Silva
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

Aos meus pais, Leci e Raimundo.

AGRADECIMENTOS

Ao Grande Deus, a quem eu devo todas as coisas, que nas horas mais difíceis acalmou meu coração e me deu graça, força, que em todos estes anos tem sido o melhor amigo que alguém possa ter.

Agradeço à minha mãe Leci, minha inspiração, heroína, guerreira que me deu apoio, incentivo nas horas de desânimo e de cansaço e que, acima de tudo, sempre acreditou que esse momento chegaria, que me inspira no caráter e na personalidade.

Ao meu pai Raimundo, que sempre partilhou dos meus sonhos e me deu o incentivo e o suporte necessário para alcançá-los.

Aos meus tios Edilson e Luci, que mesmo morando distante sempre me incentivaram.

À tia Laice (*in memoriam*), que foi a melhor tia que alguém já pode ter, uma mulher guerreira e de coração altruísta.

À professora Amanda Gomes, minha orientadora, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e incentivos.

Aos Professores João Sobrinho Roberto da Silva e Nirleide Saraiva Coelho, membros da Banca Examinadora, por terem atendido ao convite para desempenhar este papel, dispondo de seu tempo e conhecimento para analisar este trabalho.

A tia Helena Moraes, que abriu as portas para que esse momento pudesse acontecer, muito obrigada por todo o apoio e incentivo durante todos esses anos.

Ao Dario Luiz, que acreditou em mim ainda no ensino médio e me deu o maior presente que alguém pode dar a outro: a possibilidade de realizar um sonho.

Às minhas companheiras de jornada, Deborah Maria e Gabriela Magalhães, que desde o começo da faculdade amenizaram momentos difíceis e divertiram momentos leves, dividiram as mais diversas aflições, alegrias da vida e nos últimos dias muito me incentivaram a prosseguir nessa jornada.

Ao querido Eliabe Lima, que mesmo tendo chegado a tão pouco tempo, compreendeu minha ausência e indisponibilidade e me deu todo incentivo e apoio necessários para concluir a pesquisa.

À minha sempre estimada supervisora Lorena Lyra, pelo apoio, disponibilidade para orientar e carinho desde os tempos de estágio no Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM/CE).

Ao meu atual supervisor na Justiça Federal no Ceará (JFCE), Gabriel Vieira, pela compreensão, pelo incentivo e pela cooperação durante a elaboração deste estudo.

Aos colegas de trabalho da 1ª Inspeção, da Diretoria de Fiscalização, do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará e do Núcleo Financeiro da Justiça Federal no Ceará, que durante o período de estágio foram grandes incentivadores do conhecimento e me proporcionaram suporte para concluir a graduação.

Ao amigo Márcio Renee, que foi um grande apoiador e incentivador durante os anos de faculdade, sempre com os melhores conselhos sobre o universo acadêmico e profissional.

Ao amigos e irmãos da igreja em que congrego, em especial, Ilzamar Diniz, Francisco de Castro, Webson Bruno, Hélio Castelo, Val Castelo, Kelliane, Daniel Diniz, Ademar Silva, Pedro Daniel e Dorcas, que compreenderam minha ausência durante todo esse tempo, que me apoiaram e oraram por mim durante a caminhada.

Ao Corpo Docente e Funcionários da Faculdade de Economia, Administração, Atuariais e Contabilidade, que fazem com que me orgulhe tanto de mencionar o nome da Instituição como de pisar em suas instalações.

E a todos aqueles que de maneira direta ou indireta me apoiaram e incentivaram na conquista de mais uma etapa na minha vida.

Mais uma etapa vencida! Sei que é apenas o começo.

Começar é para todos. Continuar é para os
valentes. Terminar é para os heróis.

(Autor desconhecido)

RESUMO

O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM) é o órgão que auxilia o Poder Legislativo no controle externo dos municípios cearenses, emitindo parecer mediante relatório feitos com base nas prestações de contas enviadas ao órgão, através de meio digital e documental. Posto isso, o objetivo da pesquisa é analisar as impropriedades detectadas pelo TCM/CE nas Prestações de Contas de Governo no período de 2009 a 2012. A pesquisa foi realizada através do método dedutivo, possui natureza descritiva e abordagem qualitativa. Para sua realização, foram adotados como procedimentos a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. A população da pesquisa são os 184 municípios do Estado do Ceará, tendo como amostra a Região Metropolitana de Fortaleza, escolhida devido sua representatividade quanto ao Produto Interno Bruto (PIB), à densidade demográfica e à relevância das receitas e despesas. A análise de conteúdo foi realizada sobre as Prestações de Contas de Governo. Com base nas Instruções Normativas nº 01/2003 e IN nº 01/2010, as impropriedades foram categorizadas, tendo em vista os pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): planejamento, transparência, responsabilização e controle. As impropriedades mais frequentes referem-se a divergências dos dados constantes no Balanço Geral com os dados constantes no Balancete Consolidado e com os dados constantes no Sistema de Informações Municipais (SIM). O Município de Fortaleza apresentou a maior ocorrência de impropriedades, seguido por Chorozinho e São Gonçalo do Amarante. A maioria das impropriedades das prestações de contas de governo no período refere-se à Transparência. Conclui-se, portanto, que os gestores ainda não estão alinhados efetivamente ao pilar da Transparência contido na LRF, visto que há divergências dos dados constantes nas prestações de contas com os dados informados periodicamente no SIM, divergências que comprometem a análise por parte da Corte de Contas e dificultam o processo de controle das contas públicas tanto pelos órgãos de controle externo, quanto pela sociedade.

Palavras-chave: Controle externo. Impropriedades. Prestação de contas.

ABSTRACT

The Account Court of the State of Ceará Municipalities (ACSCM) is public agency that helps the Legislative Power in external control of the Ceará municipalities, that issues an opinion by report made based on the rendering of accounts sent to the agency through digital media and documentary. Therefore, the objective of the research is to analyze the inadequacies detected by the ACSCM in Accountability Reports from 2009 to 2012. The survey was conducted through the deductive method, has descriptive and qualitative approach. For its realization, they have been adopted as procedures to literature and document research. The research population are 184 municipalities in the State of Ceará, and the sample of the metropolitan area of Fortaleza, chosen for their representation as to Gross Domestic Product (GDP), the population density and the relevance of income and expenses. Content analysis was performed on the Government Account Services. Based on Normative Ruling n° 01/2003 and n° 01/2010, the improprieties were categorized, in view of the pillars of the Fiscal Responsibility Law (FRL): planning, transparency, accountability and control. The most frequent inadequacies relate to differences of the data in the Balance Sheet with the data in the Consolidated Balance Sheet and the data in the Municipal Information System (MIS). The city of Fortaleza presented the highest occurrence of improprieties, followed by Chorozinho and São Gonçalo do Amarante. Most improprieties of supply of government accounts in the period refers to Transparency. We conclude, therefore, that managers are not effectively aligned with the pillar of transparency contained in the FRL, since there are differences of the data in the accountability with the data reported regularly on the MIS, differences that compromise the analysis by the Court Accounts and hinder the process of public accountability by both external oversight bodies, and by society.

Keywords: External control. Improprieties. Accountability report.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Classificação das formas de controle	21
Quadro 2 -	Diferenças entre Prestação de Contas de Governo e Prestação de Contas de Gestão.....	39
Quadro 3 -	Categorização das impropriedades a serem verificadas nos municípios da RMF	52
Quadro 4 -	Codificação das unidades de análise	54
Quadro 5 -	Codificação dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (CE) ...	56

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	PIB a preços correntes dos municípios do Estado do Ceará – 2007 a 2011.	50
Tabela 2 -	Densidade demográfica dos municípios do Estado do Ceará	50
Tabela 3 -	Receitas e despesas orçamentárias no ano de 2014	51
Tabela 4 -	Codificação das subcategorias	54
Tabela 5 -	Impropriedades por Categorias e Municípios em 2009	58
Tabela 6 -	Impropriedades por Subcategorias e Municípios em 2009	59
Tabela 7 -	Impropriedades por Unidades de Análise e Municípios em 2009	60
Tabela 8 -	Impropriedades por Categorias e Municípios em 2010	63
Tabela 9 -	Impropriedades por Subcategorias e Municípios em 2010	64
Tabela 10 -	Impropriedades por Unidades de Análise e Municípios em 2010	65
Tabela 11 -	Impropriedades por Categorias e Municípios em 2011	68
Tabela 12 -	Impropriedades por Subcategorias e Municípios em 2011	68
Tabela 13 -	Impropriedades por Unidades de Análise e Municípios em 2011	70
Tabela 14 -	Impropriedades por Categorias e Municípios em 2012	73
Tabela 15 -	Impropriedades por Subcategorias e Municípios em 2012	73
Tabela 16 -	Impropriedades por Unidades de Análise e Municípios em 2012	75
Tabela 17 -	Impropriedades por Categorias e Municípios de 2009 a 2012	77
Tabela 18 -	Impropriedades por Subcategorias e Municípios de 2009 a 2012	78
Tabela 19 -	Impropriedades por Unidades de Análise e Municípios de 2009 a 2012	80
Tabela 20 -	Impropriedades mais frequentes nos relatórios de contas de governo dos municípios da RMF (2009-2012)	82

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
IN	Instrução Normativa
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PPA	Plano Plurianual
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RMF	Região Metropolitana de Fortaleza
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SIM	Sistema de Informações Municipais
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará
TCU	Tribunal de Contas da União
LAI	Lei de Acesso a Informação
CGU	Controladoria Geral da União
LOTUCU	Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União
PIB	Produto Interno Bruto
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	16
2.1	Definição de controle	16
2.2	O controle e a Administração Pública	17
2.3	Fundamentação legal do controle	18
2.4	Tipos de controle	21
3	PRESTAÇÃO E TOMADA DE CONTAS	32
3.1	<i>Accountability</i> e prestação de contas	32
3.2	Prestação de contas de governo e prestação de contas de gestão	36
3.3	Tomada de contas especial	40
3.4	Disposições sobre as Prestações de Contas de Governo dos municípios cearenses	44
4	METODOLOGIA	46
4.1	Caracterização da pesquisa	46
4.2	Etapas e ambiente da pesquisa	51
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS	58
5.1	Análise das impropriedades encontradas no ano de 2009	58
5.2	Análise das impropriedades encontradas no ano de 2010	63
5.3	Análise das impropriedades encontradas no ano de 2011	68
5.4	Análise das impropriedades encontradas no ano de 2012	72
5.5	Análise das impropriedades detectadas nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza	77
6	CONCLUSÃO	84
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	86

1 INTRODUÇÃO

O controle exerce papel importante na comprovação dos resultados, sendo indispensável para acompanhar o andamento de programas de governo, apontando suas falhas e desvios e, assim, verificar a correta execução das normas e princípios adotados, verificando a autenticidade das operações realizadas.

A Administração Pública reprime o abuso de poder por parte das autoridades, fazendo com que estes atuem tendo o interesse coletivo como principal objetivo, mediante a fiscalização orientadora, corretiva e até punitiva.

Previsto em diversos instrumentos legais, o controle dos gastos públicos visa o cumprimento dos princípios estabelecidos no art. 37, da Lei Magna (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência). As normas brasileiras criaram um sistema de acompanhamento das atividades administrativas por meio do Poder Legislativo, cuja função principal é de fiscalizar as ações do Poder Executivo na aplicação dos recursos públicos. Salienta-se que o Poder Legislativo dispõe do auxílio dos Tribunais de Contas na análise de tais recursos.

Dentre estes Tribunais, está o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM/CE), criado há sessenta e um anos. Um órgão especializado na fiscalização contábil, financeira e orçamentária, que auxilia o Poder Legislativo dos municípios cearenses, através de fiscalizações quanto à aplicação dos recursos por parte dos administradores públicos cearenses, contribuindo para o aperfeiçoamento e transparência da gestão, em benefício da sociedade. (TCM/CE, 2014).

A partir dos dados fornecidos pelos gestores municipais por meio do Sistema de Informações Municipais (SIM), sistema criado em 1998, cuja finalidade é a elaboração, envio, recepção e manipulação dos dados referentes às contas municipais, o TCM/CE elabora relatórios de auditoria de acordo com as Instruções Normativas nº 01/2003 e nº 01/2010.

Diante do exposto, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as impropriedades detectadas nas Prestações de Contas de Governo da Região Metropolitana de Fortaleza (RMF) no período de 2009 a 2012?

Este estudo parte do pressuposto que as impropriedades mais frequentes são aquelas relativas à transparência, especificamente à gestão fiscal, como divergências nos valores

registrados no Relatório Resumido de Execução Orçamentária e no Sistema de Informações Municipais. Sendo assim, para responder o problema, tem-se como objetivo geral analisar as impropriedades detectadas pelo TCM/CE nas Prestações de Contas de Governo no período de 2009 a 2012. Para tanto, definiu-se os objetivos específicos: (i) observar o quantitativo das impropriedades detectadas nas Prestações de Contas de Governo dos municípios cearenses; (ii) identificar os municípios cearenses em relação ao quantitativo de impropriedades constatadas; e (iii) verificar as práticas das impropriedades, tendo em vista os pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A pesquisa foi realizada mediante método dedutivo. Consoante aos objetivos, a pesquisa é descritiva, quanto à abordagem do problema é qualitativa e quanto aos procedimentos é bibliográfica e documental. A análise dos documentos foi realizada sobre as Prestações de Contas de Governo. A população da pesquisa são os 184 municípios do Estado do Ceará, tendo como amostra a Região Metropolitana de Fortaleza.

A princípio foi realizada uma pesquisa no *site* do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará para verificar os relatórios elaborados pelos técnicos da corte de contas, relatórios denominados de Informações Iniciais. Foram encontradas 60 Processos de Prestações de Contas de Governo, que foram analisados buscando a identificação das impropriedades detectadas pelos técnicos do órgão. Os anos de 2013 e 2014 foram excluídos da análise, tendo em vista que ocorria erro no acesso dos processos que, diferente dos anos anteriores, são eletrônicos.

Salienta-se que a LRF, ao tratar dos mecanismos de combate à corrupção, abordou 4 pilares, quais sejam: planejamento, transparência, controle e responsabilização. Tais pilares foram utilizados como critérios na análise das Prestações de Contas de Governo.

A importância desse estudo origina-se do fato de que os relatórios de contas de governo elaborados pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará são essenciais para verificar como os chefes do Poder Executivo realizam seus atos durante sua gestão.

A pesquisa contempla seis seções. Na primeira seção, consta a introdução, que contempla o problema, o objetivo geral e os objetivos específicos do estudo. Na segunda seção, expõe-se uma discussão sobre o controle expondo a definição do termo, evidenciando o controle na Administração Pública, a sua fundamentação legal, os tipos de controle, e por fim, é dado ênfase na classificação quanto à extensão, ou seja, controle externo, interno e social.

Na terceira seção, faz-se uma revisão teórica sobre prestação de contas no âmbito público, bem como os instrumentos legais que a embasam, algumas resoluções são evidenciadas para explicar sobre a prestação de contas de governo e sobre peças que são obrigatórias na composição do processo de prestação de contas. As Instruções Normativas nº 01/2003 e IN nº 01/2010 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM) são evidenciadas, explanando sobre a Prestação de Contas de Governo e sobre os itens que são peças obrigatórias.

Na quarta seção, expõe-se a metodologia da pesquisa, que evidencia o tipo de pesquisa quanto à abordagem do problema e quanto aos objetivos, bem como expõe como população e amostra foram estabelecidos e na quinta seção, faz-se a apresentação e análise dos dados. Na última seção, apresentam-se as conclusões do estudo.

2 O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O controle é um tema que possui relevância nos atos da administração, pois permite verificar se os resultados foram alcançados, bem como acompanhar a execução do que foi planejado, verificando a ocorrência de falhas e desvios, que torna possível comprovar se as normas e princípios adotados foram aplicados de forma correta.

Esta seção trata dos conceitos de controle, bem como sua aplicação na Administração Pública e fundamentação legal, sendo focado os tipos de controle.

2.1 Definição de controle

A administração, segundo Oliveira (2012), tem quatro principais funções: planejamento, organização, direção e controle. Sendo o planejamento, a função inicial do processo administrativo, é a fase em que se estabelece metas e em que se delineiam ações para que os objetivos sejam alcançados. A organização é a função que diz respeito ao ordenamento, estruturação e apresentação de um sistema, visando alcançar os objetivos definidos no planejamento. A direção refere-se à habilidade de supervisionar e orientar os recursos alocados nas atividades, buscando a otimização do processo direcionado ao alcance dos resultados. E o controle é a função que compara os padrões estabelecidos com o desempenho e com o resultado das ações.

Siraque (2009) conceitua controle como o ato de vigiar, velar, examinar, fiscalizar, inquirir e colher informações a respeito de algo. O controle é uma função diretamente ligada ao planejamento, que avalia os progressos de uma organização em seus objetivos, verificando as falhas, para que sejam corrigidas a fim de que os resultados sejam satisfatórios.

Tem-se, portanto, que o controle consiste em verificar se a execução de um trabalho está de acordo com o plano adotado, as instruções e os princípios estabelecidos, localizando as fraquezas e erros visando sua retificação e prevenindo que ocorram novamente.

Diferente do que se tem no senso comum, controle não é, no presente estudo, uma forma de dominação ou punição, mas um método para assegurar que os resultados estabelecidos no planejamento sejam alcançados e prevenir alguma falha no decorrer do processo.

Nesta pesquisa, a palavra controle foi utilizada com o significado de acompanhamento, de fiscalização, de forma que o conteúdo realizado entre os órgãos da administração não se desvie da finalidade determinada mediante ordenamento jurídico.

2.2 O controle e a Administração Pública

A Administração Pública é regida pelos princípios determinados no art. 37 da Constituição Federal/1988: “[...] legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” [...]. Acrescenta-se que os administradores públicos devem agir sempre dentro dos princípios legais e visando o interesse da sociedade.

A função de controle dentro da Administração Pública tem o objetivo de garantir que a Administração execute os seus atos em conformidade com os princípios determinados. Meirelles (2009, p. 639) preceitua que controle é “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Di Pietro (2008, p. 691) define o controle da Administração Pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

Alexandrino e Paulo (2011, p. 790 - 791) conceitua controle na Administração Pública como

[...] conjunto de instrumentos que o ordenamento jurídico estabelece a fim de que a própria administração pública, os Poderes Judiciário e Legislativo, e ainda o povo, diretamente ou por meio de órgãos especializados, possam exercer o poder de fiscalização, orientação e revisão da atuação administrativa de todos os órgãos, entidades e agentes públicos, em todas as esferas de Poder.

Carvalho Filho (2014, p. 953) denomina controle da Administração Pública como o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder.

O controle desempenha importante papel nas relações entre Estado e sociedade, tendo em vista os princípios da eficiência administrativa e da eficácia dos seus atos, o Estado está cercado de dispositivos de controle de suas atividades, motivados pela necessidade de se resguardar a própria administração pública, bem como os direitos e garantias coletivos,

contribuindo para a garantia do regime democrático. Sua finalidade é fazer com que as atividades que estão sendo realizadas adapte-se aos planos.

2.3 Fundamentação legal do controle

A função de controle tem ampla fundamentação legal, não sendo prevista apenas na Constituição Federal, mas também em outros dispositivos como, por exemplo: Lei nº 4.320/64, conhecida como Lei de Finanças Públicas, Decreto-Lei nº 200/67, Lei nº 8.666/1993, chamada de Lei de Licitações e Contratos, e Lei nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A Lei nº 4.320/64, também conhecida como Lei de Finanças Públicas, do artigo 75 ao 82, dispõe sobre o controle da execução orçamentária. No artigo 75, define que o controle, no que se refere à execução orçamentária, compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Portanto, de acordo com o art. 75 da Lei de Finanças Públicas, Lei nº 4.320, o controle verifica os procedimentos realizados para a arrecadação da receita, assim como para a realiação da despesa, observando ainda a fidelidade dos agentes da administração quanto à guarda de bens e valores e o cumprimento dos programas de trabalho do governo.

Nos demais artigos mencionados da Lei nº 4.320/64, pormenoriza-se os moldes do controle interno (arts. 76 a 80) e do controle externo (arts. 81 e 82). Informando que internamente deverá ser observada a legalidade dos atos de execução orçamentária, que além da prestação ou tomada de contas anual, em qualquer tempo poderá ser feito levantamento, prestação ou tomada de contas. Quanto ao controle externo, estabelece que a execução será controlada pelo Poder Legislativo, que deverá verificar a probidade da administração, a guarda e o legal emprego dos recursos públicos, determina que o Poder Executivo deverá prestar contas ao Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou leis orgânicas.

O Decreto-lei nº 200/67, em seus artigos 13 e 14, determina que o controle das atividades da Administração deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos,

compreendendo a execução dos programas, a observância das normas que regulam as atividades específicas e auxiliares do órgãos, bem como a aplicação dos recursos públicos.

O controle está previsto na Constituição Federal/88 especificamente no art. 31, que trata sobre a fiscalização do Município, e nos arts 70 a 75, que dispõem sobre a fiscalização contábil, financeira e orçamentária. Nesses artigos, especificam-se qual órgão exercerá a fiscalização dos recursos públicos, como se dá a composição do quadro de pessoal e ainda dispõem sobre o sistema de controle interno, descrevendo sua finalidade. O artigo 31 da CF/1988 discorre o seguinte:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo e, pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei. [...]

Observa-se, nesse dispositivo que o Poder Executivo deverá ter um sistema de controle interno, mas também será controlado externamente pelo Poder Legislativo, auxiliado pelos Tribunais de Contas, que o parecer prévio emitido pelo órgão fiscalizador sobre as contas do Chefe do Executivo deixa de prevalecer apenas por decisão de dois terços dos membros da Câmara e que as suas contas dos Municípios devem à disposição do contribuinte.

A Lei nº 8.666/93, também conhecida como Lei das Licitações, que regula diretamente o gasto público, concede competência aos Tribunais de Contas para fazer o controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos pela referida Lei, conforme prevê no *caput* do art. 113:

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.”

Observa-se que a Lei de Licitações dispõe que as despesas, que resultam dos contratos e demais documentos que causam o mesmo efeito dos contratos, devem ser controladas pelo

Tribunal de Contas competente para fiscalizar os recursos utilizados, que verifica a legalidade e regularidade da realização dos gastos.

A Lei nº 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), se apóia em quatro pilares: planejamento, transparência, controle e responsabilização. O planejamento auxilia tecnicamente à gestão fiscal, através de mecanismos como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). A transparência torna-se evidente ao dispor para a sociedade mecanismos de cunho democrático: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), bem como os Anexos de Metas e Riscos Fiscais. O controle deve ser feito de forma rigorosa e contínua, para que as atividades administrativas sejam executadas de acordo com as normas vigentes. A responsabilização impõe ao gestor o cumprimento da lei, sob pena de responder por seus atos e sofrer as sanções estabelecidas na LRF. (VERÍSSIMO, 2013).

Acrescenta-se, que a LRF delegou competência para os Sistemas de Controle Interno de cada poder para o cumprimento de limites das despesas públicas, priorizando o controle sobre as despesas com pessoal e operações de crédito. Especificamente, o *caput*, do art. 67, da Lei de Responsabilidade Fiscal cria um mecanismo de controle na forma de um Conselho de Gestão Fiscal, cuja competência prevista nos incisos do citado artigo, busca harmonizar e coordenar os entes da Federação, disseminar boas práticas fiscais, adotar normas de consolidação das contas públicas e divulgar estudos e análises.

Ainda sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, verifica-se que o capítulo IX refere-se à transparência, controle e fiscalização e estabelece regras e procedimentos para a confecção e divulgação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, permitindo ao cidadão avaliar o grau de sucesso obtido pela administração das finanças públicas por meio da informação disponibilizada em relatórios.

Diante do exposto, verifica-se que a LRF busca aumentar a transparência, permitindo um controle social mais efetivo quanto à forma como se realizam os gastos públicos, bem como prevê sanções àqueles que desobedecerem às suas regras.

Ademais, urge salientar que o embasamento legal mencionado é o de cunho geral, haja vista as constituições, bem como as leis orgânicas estaduais e municipais também podem definir o controle em sua esfera de poder, portanto, o arrazoado de instrumentos legais que dão suporte à função de controle são inúmeros.

2.4 Tipos de controle

O propósito do controle é dar maior transparência à gestão dos recursos públicos. Diversos parâmetros são utilizados pelos doutrinadores buscando classificar os tipos e as formas de controle realizados quanto à utilização do erário público. Os critérios são os mais diversos, abrangendo desde o órgão controlador à iniciativa do controle.

Mazza (2012) apresenta uma classificação baseada nos seguintes critérios: órgão controlador, extensão, natureza, âmbito, momento de exercício e iniciativa. No Quadro 1, foi discriminado as formas de controle de acordo com os critérios utilizados por Mazza, bem como apresenta as características de cada tipo, expondo a peculiaridade de cada forma de controle.

Quadro 1 - Classificação das formas de controle

Critério	Classificação	Características
Órgão controlador	Legislativo	Realizado pelo Parlamento com auxílio dos Tribunais de Contas
	Judicial	Promovido por meio das ações constitucionais perante o Poder Judiciário
	Administrativo	No âmbito da própria Administração
Iniciativa	De ofício	Realizado sem necessidade de provocação da parte interessada
	Provocado	Depende da iniciativa da parte interessada
Natureza	De legitimidade	Analisa a compatibilidade da atuação administrativa com o ordenamento jurídico
	De mérito	Exercido somente pela própria Administração quanto aos juízos de conveniência e oportunidade de seus atos
Âmbito	Por subordinação	Realizado por autoridade hierarquicamente superior àquele que praticou o ato controlado
	Por vinculação	Poder de influência exercido pela Administração direta sobre as entidades descentralizadas.
Momento de exercício	Prévio	Realizado antes do ato controlado
	Concomitante	Promovido concomitantemente à execução da atividade controlada
	Posterior	Realizado após a prática do ato controlado
Extensão	Interno	Realizado por um Poder sobre seus próprios órgãos e agentes
	Externo	Quando o órgão fiscalizador se situa fora do âmbito do Poder controlado

Fonte: Adaptado de Mazza (2012).

Com base no Quadro 1, tem-se que o controle legislativo pode ser chamado também de controle parlamentar e tem ações realizadas pelo Parlamento junto às Cortes de Contas. O controle judicial atua intervindo naqueles atos que confrontarem o ordenamento jurídico. O controle administrativo, que pode também ser chamado de controle interno, é aquele que a própria administração exerce sobre seus atos, buscando atingir economicidade, eficiência e eficácia.

Quanto à iniciativa, será de ofício se for instaurado independentemente de provocação do administrado ou de qualquer outro órgão pertencente à estrutura do Poder Público. Será

por provocação, também chamado de externo popular, se for denunciado para que seja instaurado do devido procedimento. (MAZZA, 2012).

Quanto à natureza, o controle de legalidade é o que verifica a conformação, ou não, da atuação administrativa com as normas jurídicas. O controle de mérito é o que se preordena a verificar a conformação, ou não, da atuação administrativa com a conveniência, a oportunidade e a eficiência da própria atuação administrativa para mantê-la ou desfazê-la. (MAZZA, 2012).

Mazza (2012) discorre que quanto ao âmbito, o controle exercido por autoridade superior àquela que executou os atos será denominado controle por subordinação, por exemplo: anulação, pelo Presidente da República, de ato praticado por Ministro de Estado. Quando exercido pela Administração direta sobre as entidades descentralizadas, não se caracterizando como subordinação hierárquica, por exemplo: poder de fiscalização do Ministro de Estado sobre autarquia vinculada à sua pasta.

Quanto ao momento do exercício, pode ser classificado como controle prévio se pressupõe uma análise prévia do ato antes de o mesmo produzir os seus efeitos, evitando-se que se cometam erros e desmandos; concomitante, também chamado de controle preventivo, se implementa no acompanhamento da execução orçamentária e na fiscalização dos programas de governo durante a sua execução e; posterior, que ocorre depois do fato, buscando-se confirmá-lo, corrigi-lo ou desfazê-lo. (MAZZA, 2012).

Quanto à extensão, segundo Mazza (2012), será interno caso seja realizado por um Poder sobre seus próprios órgãos e, externo, quando o agente fiscalizador não faz parte do órgão controlado. Para fins de estudo, será acrescentado o controle social, que é aquele realizado pela sociedade, previsto também no ordenamento jurídico.

Ainda sobre os tipos de controle quanto à extensão, acrescenta-se as seguintes considerações:

a) Controle interno

Meirelles (2009, p. 673) conceitua controle interno como “[...] todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração.”

O controle interno, que pode também ser chamado de autocontrole, é o exercido pelo próprio órgão em cada setor da administração, resultante da sua própria autonomia

administrativa, permitindo à administração rever seus atos, baseado nos princípios constitucionais.

É exercido pelo próprio órgão para o fim de confirmar, rever ou alterar condutas internas, verificando aspectos de legalidade ou de conveniência para a Administração. O poder de fiscalizar e rever ocorre dentro da mesma esfera de poder, ou seja, controlador e controlado estão na mesma organização.

Instituído na Lei nº 4.320/64, é o controle efetuado dentro da própria organização com a finalidade de comprovar que a gestão dos recursos públicos foi realizada em conformidade com a legislação.

Serve para auxiliar o gestor no cumprimento de sua missão tendo em vista a necessidade de conhecimento daquilo que ocorre internamente, voltado para técnicas modernas de administração (planejamento e gestão), tem cunho preventivo, pois oferecem ao gestor público a tranquilidade de estar informado da legalidade e legitimidade dos atos de administração que estão sendo praticados, da viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas, possibilitando a correção de eventuais desvios ou rumos de sua administração.

A Constituição Federal de 1988 determina que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário devem manter integralmente um sistema de controle interno e dispõe sobre as suas principais funções, a saber: avaliar o cumprimento de metas do plano plurianual, a execução dos programas de governo, comprovar a legalidade e avaliar os resultados; e, apoiar o controle externo, conforme descrito no art. 74:

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

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

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

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

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

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece mecanismos de controle governamental para preservar as organizações sob seu comando da ocorrência de ilegalidades, erros, desvios ou fraudes, zelando no cumprimento das metas fixadas e identificando possíveis ajustes, ou

instituindo novos procedimentos para atender às necessidades gerenciais, conforme previsto em seus artigos 54 e 59.

Portanto, observa-se que o controle interno é uma ferramenta gerencial importante para a gestão pública, pois através dela o gestor pode verificar diretamente como está ocorrendo a execução dos atos, sendo um instrumento de prevenção e correção de erros.

b) Controle Externo

Meirelles (2009, p. 673) define Controle Externo como "[...] aquele que se realiza por um Poder ou órgão constitucionalmente independente funcionalmente sobre a atividade administrativa de outro Poder estranho à Administração responsável pelo ato controlado".

Conforme Alexandrino e Paulo (2011, p. 792), “[...] diz-se externo o controle exercido por um Poder sobre os atos administrativos praticados por outro Poder”. Corroborando, Carvalho Filho (2014) diz que “[...] ocorre o controle externo quando o órgão fiscalizador se situa em Administração diversa daquela de onde a conduta administrativa se originou.”

Portanto, tem-se que o controle externo é aquele exercido por um órgão autônomo e independente da Administração, que visa comprovar a decência da Administração, a regularidade da guarda e da utilização dos bens públicos, bem como, a fiel execução do orçamento. Além de revisar a eficiência com que são gastos os recursos públicos, verifica se foram alcançados os resultados almejados de acordo com os programas.

Segundo Lopez (2008), o papel do controle externo é melhorar a Administração Pública, evitar desperdício e má gestão, provocar uma administração mais eficaz, transparente e eficiente dos recursos públicos.

No Brasil, o controle externo é função não-exclusiva, mas fundamental, do poder Legislativo, que atua com apoio das Cortes de Contas. É exercitado por meio de atos que lhe são constitucionalmente atribuídos ou, indiretamente, por meio das cortes de contas, conforme previsto nos art. 70 e 71 da CF/88.

No Brasil, adotou-se um sistema de controle externo, formado pelo Poder Executivo, o Poder Judiciário, o Poder Legislativo, o Ministério Público e os Tribunais de Contas, que atuam tanto como colaborador do Poder Legislativo, no exercício de suas competências próprias.

As cortes de contas surgiram no Brasil no período após a queda do império, especificamente no governo provisório, quando o então Ministro da Fazenda Rui Barbosa

pediu por um Tribunal de Contas. Por iniciativa sua em 1890 foi editado o Decreto nº 966-A, que criou formalmente o Tribunal de Contas da União, com a finalidade de fiscalizar os atos do Poder Executivo e julgar as contas de todos os responsáveis pelos dinheiros públicos. No entanto, apesar da aprovação do decreto o órgão não existiu de fato. (MONTEIRO, 2008).

Através da Constituição de 1891, a corte de contas foi criada e passou a cumprir suas atribuições, descritas em seu art. 89:

Art. 89 - É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença.

A Constituição Federal/1934 manteve o Tribunal de Contas e ampliou as competências do Tribunal de Contas, concedendo-lhe poder de julgar as contas dos responsáveis pelos recursos públicos, conforme descrito no art. 99: “É mantido o Tribunal de Contas, que, diretamente, ou por delegações organizadas de acordo com a lei, acompanhará a execução orçamentária e julgará as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos”.

A Carta Magna de 1937 manteve as atribuições do Tribunal, mas, em consonância com o regime político da época, conhecido como Estado Novo, suprimiu a função de emitir parecer prévio sobre as contas do Presidente da República, conforme disposto no art. 114:

Art. 114 - Para acompanhar, diretamente, ou por delegações organizadas de acordo com a lei, a execução orçamentária, julgar das contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos e da legalidade dos contratos celebrados pela União, é instituído um Tribunal de Contas, cujos membros serão nomeados pelo Presidente da República. [...]

Do período posterior a ditadura de Vargas, a Constituição Federal/1946 restaurou o princípio federativo, as liberdades e garantias individuais, devolvendo ao Legislativo e ao Judiciário os privilégios de um regime democrático. O Tribunal de Contas reassumiu as competências suprimidas anteriormente e ganhou prestígio com as atribuições constantes no art. 77:

Art. 77 - Compete ao Tribunal de Contas:
 I - acompanhar e fiscalizar diretamente, ou por delegações criadas em lei, a execução do orçamento;
 II - julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, e as dos administradores das entidades autárquicas;
 III - julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões.
 § 1º - Os contratos que, por qualquer modo, interessarem à receita ou à despesa só se reputarão perfeitos depois de registrados pelo Tribunal de Contas. A recusa do registro suspenderá a execução do contrato até que se pronuncie o Congresso Nacional.

§ 2º - Será sujeito a registro no Tribunal de Contas, prévio ou posterior, conforme a lei o estabelecer, qualquer ato de Administração Pública de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro nacional ou por conta deste.

§ 3º - Em qualquer caso, a recusa do registro por falta de saldo no crédito ou por imputação a crédito impróprio terá caráter proibitivo. Quando a recusa tiver outro fundamento, a despesa poderá efetuar-se, após despacho do Presidente da República, registro sob reserva do Tribunal de Contas e recurso *ex officio* para o Congresso Nacional.

§ 4º - O Tribunal de Contas dará parecer prévio, no prazo de sessenta dias, sobre as contas que o Presidente da República deverá prestar anualmente ao Congresso Nacional. Se elas não lhe forem enviadas no prazo da lei, comunicará o fato ao Congresso Nacional para os fins de direito, apresentando-lhe, num e noutro caso, minucioso relatório de exercício financeiro encerrado.

Verifica-se que a CF/46 acrescentou às cortes de contas mais um encargo que constitui-se no julgamento da legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões. Acrescenta-se ainda que, segundo Gonçalves (2010), sob a égide desta Constituição foi aprovada e sancionada a Lei nº 4.320/64, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, um estatuto das finanças públicas.

A Lei Maior de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional n. 1, de 1969, retirou das competências do Tribunal o exame e o julgamento prévio dos atos, mas sem alterar a competência para apontar falhas e irregularidades que, se não sanadas, seriam objeto de representação ao Congresso Nacional. Eliminou-se o julgamento da legalidade para concessões de aposentadorias, reformas e pensões, restando ao Tribunal apenas a apreciação da legalidade para fins de registro, conforme previsão nos parágrafos primeiro e segundo do art. 70 da Emenda Constitucional:

§ 1º: O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, bem como o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos.

§ 2º O Tribunal de Contas da União dará parecer prévio, em sessenta dias, sobre as contas que o Presidente da República prestar anualmente; não sendo estas enviadas dentro do prazo, o fato será comunicado ao Congresso Nacional, para os fins de direito, devendo aquele Tribunal, em qualquer caso, apresentar minucioso relatório do exercício financeiro encerrado.

Observa-se que, através do mencionado dispositivo constitucional, inovou-se quanto às incumbências do Tribunal, visto que este recebeu o encargo do exercício de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades dos três poderes da União. Nesta CF, instituiu-se os sistemas de controle externo a cargo do Congresso Nacional, exercido com auxílio das cortes de contas.

Com a Constituição de 1988, o Tribunal de Contas teve sua competência substancialmente ampliada. Recebeu poderes para exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas, auxiliando o Congresso Nacional.

A Constituição Cidadã deu tantos poderes e independência às cortes de contas que, conforme Violin (2013), podem ser consideradas como um quarto poder ou um quinto poder junto com o Ministério Público.

O art. 71 da CF/88 atribui ao Tribunal de Contas o exercício do controle externo, bem como descreve suas competências, a saber: apreciar, examinar, analisar as contas dos administradores e demais responsáveis por recursos públicos da Administração Direta ou Indireta, bem como as contas daqueles que provocarem a perda, o extravio ou outra irregularidade, causando prejuízo ao erário.

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

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

- X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Conforme verificado no dispositivo da CF/88, as atribuições dos Tribunais de Contas são diversas, sendo de responsabilidade das Cortes de Contas apreciar as contas do Chefe do Executivo através de Parecer Prévio, julgar as contas dos administradores dos recursos públicos, apreciar quanto à legalidade os atos relativos a admissão de pessoal, aplicar sanções em caso de ilegalidade, etc.

No Brasil, são 33 Tribunais de Contas organizados da seguinte forma: um Tribunal de Contas da União (TCU), sediado no Distrito Federal; um órgão em cada Estado, formando assim 26 Tribunais de Contas Estaduais (TCE); quatro Tribunais de Contas dos Municípios (TCM), localizados nos Estados da Bahia, Ceará, Goiás e Pará; e dois Tribunais de Contas Municipais (TCM), localizados no Rio de Janeiro e em São Paulo. (AGUIAR et al., 2010).

Cada Tribunal de Contas possui suas próprias competências, o TCU fiscaliza recursos federais, os TCEs fiscalizam os recursos estaduais, via de regra, cabe também aos TCE a fiscalização dos recursos gastos pelos municípios se não tiver uma corte de conta municipal. Se houver Tribunais de Contas dos Municípios, essas cortes fiscalizarão os recursos de cada município de um determinado Estado e aos Tribunais de Contas Municipais cabe fiscalizar os recursos do município onde está localizada a corte de contas. Salienta-se que não existe nesse sistema a possibilidade de uma Corte ser revisora de outra. (TCU, 2010).

O principal objetivo do controle externo executada pelos Tribunais de Contas é assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade. O controle externo tende a utilizar técnicas modernas de fiscalização da utilização dos recursos públicos, buscando reduzir possíveis abusos cometidos por gestores. Os órgãos de controle tem realizado uma fiscalização abrangente, não se limitando apenas ao controle de procedimentos, mas verificando o desempenho e eficiência. (SANTANA, 2014).

A prática das competências das Cortes de Contas são norteadas pelos seguintes processos básicos: tomada de contas, prestação de contas, tomadas de contas especial, fiscalizações e monitoramentos. Cada procedimento possui suas peculiaridades: a tomada de contas é um ato regular referente aos atos de gestão executados, se pertencentes à Administração Direta; a prestação de contas refere-se ao processo de contas regular correspondente aos atos de gestão executados pelas entidades pertencentes à Administração Indireta e àqueles não classificados como participantes da Administração Direta; a tomada de

contas especial diz respeito à ação determinada pelo Tribunal ou autoridade responsável pelo controle interno com a finalidade de adotar providências para apuração de fatos, identificação de responsáveis e quantificação do dano; as fiscalizações são ações de inspeções e auditorias e, por fim, o monitoramento é o acompanhamento da execução das decisões da Corte a fim de garantir sua eficiência. (ALMEIDA, 2005).

b) Controle social

Para Castro (2008, p. 28), o controle é instrumento incontestado dos regimes democráticos, referenciado inclusive no art. 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789: “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público sobre sua administração”.

O interesse público não se encontra à disposição do administrador ou de quem quer que seja. Em decorrência desse princípio, a Constituição contém diversos dispositivos que permite ao cidadão diretamente ou por meio de órgãos com função de controle, verificar a regularidade do desempenho das atividades da Administração Pública e impedir a prática de atos lesivos ao indivíduo ou a sociedade em geral.

Para Fonseca (2009), “Controle Social é a descentralização do Estado motivando grupos de pessoas a solucionar problemas sociais, tendo este amparo legal e constitucional, ou seja, é a participação social na gestão pública.”

Siraque (2009, p. 103) assim o define:

Controle social é o ato realizado individual ou coletivamente pelos membros da sociedade, por meio de entidades juridicamente organizadas ou não, através dos diversos instrumentos jurídicos colocados à disposição da cidadania para fiscalizar, vigiar, velar, examinar, inquirir e colher informações a respeito de algo.

Portanto, o controle social é aquele realizado individualmente ou coletivamente pelos cidadãos. Não constitui uma obrigação legal de fiscalização, mas um direito, uma faculdade garantida pela Lei Maior para que a sociedade civil participe nos processos de planejamento, monitoramento e avaliação das ações da gestão pública.

No parágrafo único do art. 1º, a Carta Magna evidencia que o povo deve participar das decisões políticas da nação, a saber: “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta constituição.”

Observa-se, portanto, que o povo, a sociedade tem plenos poderes e os exerce através daqueles que foram eleitos para o representar.

No art. 31, § 3º, a Constituição Federal/88 determina que as contas dos municípios fiquem, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

Como uma forma de garantir o controle e a transparência em relação ao que foi realizado pela administração, a CF/1988 estabeleceu que os contribuintes tenham acesso às contas municipais para examiná-las e verificar a sua legitimidade de acordo com o estabelecido nas normas legais.

Acrescenta-se o previsto no art. 5º, inciso LXXIII da CF/1988, o qual estabelece que “qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural”.

Também o §2º, do art. 74, da Constituição dispõe que “[...] qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidade perante o Tribunal de Contas da União”.

Observa-se, portanto, que a CF/88 possibilita ao cidadão ser um agente fiscalizador da Administração Pública, haja vista possuir o direito de propor ação cujo objetivo é anular ato lesivo ao erário, bem como poder denunciar irregularidade ou ilegalidade às Cortes de Contas.

A Constituição, no § 3º, do art. 37, prevê que a lei deve disciplinar as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, respeitando a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas e o sigilo (limitações impostas pela própria Constituição nos incisos X e XXXIII do seu art. 5º) e a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública.

O acesso às informações garantido pela Carta Magna é regulamentado pela Lei nº 12.527/2011, a Lei de Acesso à Informação (LAI), que garante à sociedade o acesso às informações de todos aqueles que recursos públicos, independentemente de serem ou não entidades públicas. O art. 6º determina que aos órgãos e entidades do poder público cabe assegurar a gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso a ela e sua divulgação.

Salienta-se que no inciso IV, do art. 7º da Lei nº 12.527/2011, consta que o acesso a informação compreende obter informação referente à administração do patrimônio público,

utilização de recursos públicos e contratos administrativos, corroborando com o previsto na Constituição Federal/88.

Diante do exposto, ratifica-se o entendimento de que o controle social é amparado na Carta Magna, bem como na Lei de Acesso à Informação força popular, e permite ao cidadão participar no controle da Administração Pública diretamente ou através dos órgãos especializados nessa função, buscando sempre as boas práticas de gestão, observando que os direitos coletivos se sobrepõem aos direitos individuais.

Na próxima seção são apresentados os itens relativos à prestação e tomadas de contas, que são obrigatórios para aqueles que utilizam, arrecadam, administram os recursos públicos.

3 PRESTAÇÃO E TOMADA DE CONTAS

Nas prestações ou tomadas de contas devem ser incluídos todos os recursos, orçamentários e extra-orçamentários, utilizados, arrecadados, guardados ou geridos pela unidade ou entidade ou pelos quais a unidade responda, segundo disposição do parágrafo único, do art. 7º, da Lei nº 8.443/1992.

A presente seção aborda conceitos de *accountability* e prestações de contas que podem ser de gestão ou de governo.

3.1 *Accountability* e Prestação de Contas

Segundo Machado e Peter (2014, p. 70), “[...] o sistema de controle tem como um dos principais pontos de partida o processo de prestação de contas dos gestores públicos, que envolve o relato sobre a aplicação de recursos, tendo em vista a responsabilidade delegada ou a *accountability*.”

Campos (2013) afirma que *Accountability* “[...] refere-se ao dever de um detentor de poder público de prestar contas, para sua consequente responsabilização, que está totalmente alinhado com os valores de um Estado democrático de direito”.

Accountability é um termo inglês, que refere-se a ideia de responsabilização, aplicado em geral aos domínios da política e da administração, em temas relacionados à Governança. Quanto à esfera pública, está relacionado ao controle, à fiscalização, avaliação e ética dos agentes no trato do bem público. Seu significado se reporta à obrigação de prestar contas de resultados obtidos devido a responsabilidade decorrente do poder. Meirelles (2009, p. 111) afirma que “[...] o dever de prestar contas é decorrência natural da administração como encargo de gestão de bens e interesse alheios.”

Prestar contas pode ser conceituado como demonstrar a correta e regular aplicação dos recursos sob sua responsabilidade, decorre da administração, sendo um encargo da gestão de bens e interesses alheios, traz transparência quanto às ações realizadas, em relação ao que foi planejado e seus resultados e em relação aos recursos utilizados durante a realização.

Quando se trata de uma responsabilidade na administração pública, o dever de prestar contas tem sua importância ampliada, visto que o gestor responde pelos bens e interesses da coletividade.

Todo aquele que utiliza recurso público deverá justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes, conforme está previsto no art. 93 do Decreto Lei nº 200/67. A Constituição Federal/1988 também prevê a prestação de contas, delimitando que o deve fazer, conforme disposto no parágrafo único do art. 70:

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.

Meirelles (2009, p. 111) afirma que “[...] a regra é universal: quem gere dinheiro público ou administra bens ou interesses da comunidade deve prestar contas ao órgão competente para fiscalização.”

Portanto, verifica-se que quem utiliza recurso público, através de administração, gerência, guarda ou arrecadação tem sobre si a responsabilidade de dar satisfações quanto à utilização, prestando contas aos órgãos competentes, bem como aos principais interessados, a sociedade.

A prestação de contas pressupõe o princípio da publicidade, princípio contido no art. 37, pois através desta os gestores expõem a forma que utilizaram os recursos. O princípio deve ser obedecido pelos gestores, pois a sociedade tem o direito de conhecer os atos praticados na administração pública, para o exercício do controle social.

Pezzi (2010) afirma que “[...] a prestação de contas é o instrumento que permite acompanhar e fiscalizar os atos e despesas realizados pelos gestores públicos. Ela promove a transparência dos atos administrativos [...]”

Observa-se que a prestação de contas é um instrumento de controle, que proporciona a transparência quanto os atos e aos dispêndios executados realizados pelos gestores, visto que fornece à sociedade informação sobre a gestão pública.

Todos têm direito a ter acesso às informações de interesse particular ou coletivo. Caso o gestor não preste contas, aplicam-se multas, além de ação civil de improbidade administrativa. Aspecto ressaltado pelo art. 5º, inciso XXXIII, da CF/88:

Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

O acesso à informação é garantido a todos, no entanto, apesar de ser garantida a publicidade dos atos públicos, acrescenta-se que existem exceções, a saber: “a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem”, conforme disposto no inciso LX, do art. 5º, da CF/88.

Pezzi (2010) define a prestação de contas como “[...] o instrumento que permite acompanhar e fiscalizar os atos e despesas realizados pelos gestores públicos”. Assim, a prestação de contas é um mecanismo para que os gestores abram a gestão à fiscalização pública, com o propósito de que explique e justifique seus atos, estando sujeitos a sanções em caso de abuso, falta ou ilegalidade.

Os objetivos básicos da prestação de contas são verificar a regularidade com que o gestor cumpre os objetivos do mandato e utilização dos recursos sob sua responsabilidade, além de avaliar se a alocação dos recursos atende às necessidades mais legítimas da sociedade.

A responsabilidade da prestação de contas é limitar as incertezas do exercício do poder, reprimir as arbitrariedades, prevenir e refrear os abusos e manter o poder dentro das normas e procedimentos preestabelecidos.

Machado e Peter (2014) conceituam que

[...] a prestação de contas é o procedimento pelo qual, dentro dos prazos fixados, o agente responsável por bens ou valores públicos está obrigado, por iniciativa pessoal, a comprovar, ante o órgão ou pessoa que de direito é competente para apreciá-las, as contas referentes ao emprego ou movimentação dos bens, numerários ou valores públicos que lhe foram entregues ou confiados.

Portanto, tem-se que a prestação de contas é forma pela qual o agente responsável informa aos órgãos competentes sobre os recursos que lhe foram confiados e deve ser realizada em prazo estabelecido por dispositivos legais, bem como deve conter os documentos específicos (em geral, balanços financeiros e orçamentários, contratos e outros documentos determinados nos instrumentos legais). Ressalta-se que o responsável deve apresentar a prestação de contas, obedecendo aos parâmetros estabelecidos.

O dever de prestar contas da gestão pública no Brasil é executado mediante a apresentação de contas para apreciação pelos Tribunais de Contas, conforme disposto no art. 71, da Constituição Federal/1988.

Os órgãos técnicos competentes apreciam as contas, emitem juízo de valor quanto à regularidade e à conformidade da gestão dos administradores, verificam e avaliam o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos, comprovam a legalidade e avaliam os resultados, quanto à eficiência e a eficácia da gestão, conforme disposto nos art. 71 e 74, da Constituição Federal/1988.

A Lei de Responsabilidade Fiscal mostra outra faceta da prestação de contas, pois prevê que a prestação de contas demonstrará o desempenho do que foi arrecadado comparado ao que foi previsto, segundo disposto em seu art. 58, a saber:

A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação a previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Portanto, observa-se que além de fiscalizar o gasto público, a prestação de contas também verifica o processo de arrecadação de recursos para o erário público, destacando as ações para arrecadar receitas, recuperar créditos e evitar sonegação. Verifica-se que a prestação de contas evoluiu como ferramenta de controle do exercício do poder, transformando-se no principal instrumento de transparência e responsabilização da gestão.

Conforme inciso I, do parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa – TCU nº 63/2010, o processo de contas é o processo de trabalho do controle externo, designado para avaliar e julgar o desempenho e a conformidade da gestão com base em documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, obtidos direta ou indiretamente das pessoas especificadas pelos incisos I, III, IV, V e VI, do art. 5º, da Lei nº 8.443/92, transcreve-se:

I - qualquer pessoa física, órgão ou entidade a que se refere o inciso I do art. 1º desta Lei, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta assumam obrigações de natureza pecuniária;

III - os dirigentes ou liquidantes das empresas encampadas ou sob intervenção ou que de qualquer modo venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio da União ou de outra entidade pública federal;

[...]

IV - os responsáveis pelas contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo.

V - os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social;

VI - todos aqueles que lhe devam prestar contas ou cujos atos estejam sujeitos à sua fiscalização por expressa disposição de Lei; [...]

Portanto, observa-se que, todos aqueles responsáveis, de alguma forma, por bens e direitos da Administração Pública estão sujeitos ao processo de prestação de contas, e não apenas quem arrecada, guarda, gerencia ou administra os recursos públicos, ou seja, os dirigentes ou liquidantes das empresas encampadas que de alguma forma integrem o patrimônio da União, os responsáveis pelas contas nacionais de empresas cosmopolitas que a União participe do seu capital, responsáveis por entidades de direito privado que recebam contribuições parafiscais e todos aqueles cujos atos estejam sujeitos à fiscalização também devem prestar contas da sua execução.

Quanto ao julgamento das contas, tem-se que o Congresso Nacional julga as contas do Presidente da República e, com auxílio do Tribunal de Contas da União, julga as contas de quaisquer pessoas física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos, conforme o *caput*, do art. 71, da CF/88.

Com base no que está descrito nos incisos I e II, do art. 71, destacam-se duas espécies de prestações de contas: as prestações de contas de governo, cujo responsável é o chefe do Executivo, e as prestações de contas de gestão, cuja responsabilidade está sob todos aqueles que administram recursos públicos.

3.2 Prestação de contas de governo e prestação de contas de gestão

Lima (2011), ao tratar da Prestação de Contas de Governo, afirma que estes são os processos de contas que constituem instrumentos de avaliação de gestão e de responsabilização de pessoas. De acordo com as definições contidas na Resolução Normativa nº 10/2008 do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCM/MT), as prestações de contas de governo expõem a conduta do chefe do Poder Executivo no exercício das funções de administração (planejamento, organização, direção e controle) das políticas públicas. Lima (2011) define-as como prestação de contas institucionais.

As prestações de contas de governo proporcionam uma avaliação macro de natureza política, pois é possível verificar se foram cumpridos valores mínimos para aplicação em saúde e na manutenção e desenvolvimento do ensino, valores previstos na Constituição Federal/88 em seu artigo 198, §§ 1º, 2º e 3º e em seu artigo 212.

Acrescenta-se que no art. 56, da LRF determina que as contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes do Poder Legislativo

e Poder Judiciário e do Chefe do Ministério Público, que receberão parecer prévio separadamente da respectiva Corte de Contas.

A Prestação de Contas de Governo é um regime exclusivo para a gestão política de prefeitos, governadores e presidentes, prevê o julgamento político levado a efeito pelos vereadores, com auxílio técnico dos tribunais de contas, que emitem parecer prévio às Câmaras e ao Congresso, com a recomendação de aprovação ou reprovação das contas.

No entanto, o parecer do órgão técnico só pode ser alterado com dois terços dos votos da Casa em que está sendo julgado. Salienta-se que o parecer prévio emitido pelos órgãos técnicos sobre as contas de governo, no exercício das funções de auxiliar o Poder Legislativo, é apenas de natureza administrativa.

Quanto à Prestação de Contas de Gestão, Machado e Peter (2014) definem que

[...] é aquela realizada pelos ordenadores de despesas, apresentando o resultado dos atos de gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, praticados durante o exercício financeiro em sua administração, as quais são julgadas pelos Tribunais de Contas, que examinam os aspectos jurídicos ligados ao efetivo processamento das despesas, ligados aos atos de gestão [...]

Sendo assim, tem-se que a Prestação de Contas de Gestão é uma prestação de responsabilidade dos administradores, ordenadores de despesa, responsáveis pelos recursos públicos e todos aqueles que arrecadarem e gerirem recursos.

O art. 123, do Regimento Interno do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM/CE), acrescenta que todos aqueles cujos atos resultem na emissão de empenhos, autorizações de pagamentos, adiantamento ou dispêndio de recursos terão suas contas submetidas ao seu julgamento, com a documentação estabelecida.

O art. 125 do Regimento Interno do TCM/CE determina que as contas de gestão abrangerão tesoureiros, pagadores, almoxarifes, encarregados de depósitos e todos os demais responsáveis pela guarda e administração de bens e valores públicos.

É através da Prestação de Contas de Gestão que os ordenadores de despesa fazem a apresentação dos atos de gestão financeira e patrimonial que ocorreram durante o exercício financeiro, são apresentadas e julgadas exclusivamente pelas Cortes de Contas.

Nesse tipo de Prestação de Contas são evidenciados os atos de administração e gerência dos recursos públicos praticados pelos administradores, proporcionando uma avaliação micro, examinando os aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade ao nível de contrato ou ordem de pagamento.

Resulta do levantamento organizado pelo sistema de controle interno, com base na escrituração de atos e fatos que tenham como consequência a movimentação de créditos, recursos financeiros e bens.

Nas Prestações de Contas de Gestão, o julgamento realizado em caráter definitivo pelo Tribunal de Contas consolidado em acórdão terá eficácia de título executivo, conforme art. 71, § 3º da CF/88.

As Prestações de Contas de Gestão, conforme IN nº 03/2013 do TCM/CE, são constituídas por diversos documentos, de acordo com o prestador da informação, dos quais destacam-se os seguintes:

- informações cadastrais dos ordenadores de despesas/gestores e contador ou empresa responsável pela elaboração da Prestação de Contas,
- balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, demonstração das variações patrimoniais,
- demonstração dos fluxos de caixa,
- demonstração das mutações do patrimônio líquido,
- demonstrativo dos adiantamentos concedidos,
- demonstrativo das doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidos, pagos ou não;
- quadro dos Restos a Pagar inscritos, discriminando os processados e não processados, identificando a classificação funcional-programática;
- termo de conferência de caixa e as conciliações bancárias relativas ao primeiro e último dia de gestão;
- cópias dos extratos bancários completos do primeiro e do último dia de gestão dos responsáveis;
- cópia da lei que fixou os subsídios de prefeito, vice-prefeito e secretários para o período,
- quadro demonstrativo das receitas destinadas e despesas realizadas pelo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, etc.

Conforme art. 1º, da IN nº 03/2013 – TCM/CE, as Prestações de Contas de Gestão devem ser prestadas anualmente, obedecendo aos prazos estabelecidos para cada responsável. A regra geral é que a prestação de contas de gestão é apresentada pelas Unidades Gestoras da

Administração Direta até 120 dias, e pelos Órgãos e Entidades da Administração Indireta até 150 dias da data do encerramento do correspondente exercício financeiro. No entanto, quando o responsável for exonerado ou vier a falecer, as contas devem ser apresentadas nos prazos de 120 e 150 dias, respectivamente, a contar da data do encerramento das atividades.

No Quadro 2, foram descritas as diferenças entre as prestações de contas de governo e as prestações de contas de gestão, explicando o devedor, a matéria, o conteúdo, a periodicidade, a competência para julgamento, o critério de julgamento e a decisão sobre as contas.

Quadro 2 - Diferenças entre Prestação de Contas de Governo e Prestação de Contas de Gestão

Critério	Prestação de Contas de Governo	Prestação de Contas de Gestão
Devedor	Chefe do Poder Executivo	Administradores e responsáveis
Matéria	- direção da Administração Direta e Indireta; - execução do orçamento; - execução do plano de governo, dos programas e das políticas públicas; - demonstração da situação financeira e patrimonial; - cumprimento das metas fiscais.	- legalidade do processamento das despesas; - regularidade dos atos e contratos administrativos; e - economicidade e destinação dos gastos públicos.
Conteúdo	- Balanços Gerais; - leis orçamentárias; - relatórios (LRF e outros); - demonstrativos (MDE, Saúde etc.)	- notas de empenho; - ordens de pagamento; - comprovantes de despesas; - processos licitatórios; - contratos e atos administrativos; - extratos bancários; e - folhas de pagamento.
Periodicidade	Anual	Em regra, anual
Competência para julgamento	Poder Legislativo (após parecer prévio)	Tribunal de Contas
Critério de Julgamento	Político, conveniência, subjetivo	Técnico, estrita legalidade, objetivo
Decisão	Decreto Legislativo	Em regra, acórdão

Fonte: Adaptado de Paiva (2012).

No entanto, em alguns casos, o gestor omite a prestação de contas. A omissão da prestação de contas acarreta a instauração de Tomadas de Contas Especial, conforme previsto no art. 8º da Lei nº 8.443/1992: “Diante da omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, na forma prevista no inciso VII do art. 5º desta Lei [...].”

Além de abrir precedentes para instauração de Tomadas de Contas, deixar de apresentar prestação de contas caracteriza-se como ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da Administração Pública, conforme art. 11 da Lei nº 8.429/92.

Acrescenta-se que não prestar as contas relativas ao exercício anterior ao Congresso Nacional dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa constitui crime de responsabilidade contra a probidade na administração previsto no art. 9º da Lei nº 1.079/50.

Portanto, verifica-se que além de constituir falta contra o princípio da publicidade, omitir as prestações de contas constitui crime de responsabilidade e faz com que as autoridades competentes abram um processo de Tomada de Contas.

3.3 Tomada de Contas Especial

Enquanto a Prestação de Contas é realizada pelo gestor no cumprimento das obrigações legais, a Tomada de Contas é o ato realizado por um órgão de controle quando o responsável não cumpre em prazo legal suas obrigações.

Machado e Peter (2014, p. 76) conceituam a Tomada de Contas como o “ato pelo qual a pessoa ou órgão, que de direito é competente para executá-la, realiza quando o agente responsável pelos negócios da entidade ou bens e valores públicos deixa de cumprir em prazo legal sua obrigação de prestação de contas.”

A Tomada de Contas é a ação desempenhada pelo órgão competente para apurar a responsabilidade daqueles que deixarem de prestar contas e das que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte ou possa resultar em prejuízo ao erário, devidamente quantificado, possuindo como fim imediato a recomposição do dano às finanças públicas.

Segundo Machado e Peter (2014, p. 77), as tomadas de contas podem ser classificadas como anuais, quando elaboradas no fim do exercício; especiais, quando a prestação de contas não ocorre no período determinado ou há possíveis irregularidades que causem prejuízos ao Erário; ou extraordinárias, em virtude de transformações na estrutura da unidade gestora de um órgão.

A definição de tomada de contas especial está contida no Decreto-Lei n 200, em seu art. 84:

Quando se verificar que determinada conta não foi prestada, ou que ocorreu desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública, as autoridades administrativas, sob pena de co-responsabilidade e sem embargo dos procedimentos disciplinares, deverão tomar imediatas

providências para assegurar o respectivo ressarcimento e instaurar a tomada de contas, fazendo-se as comunicações a respeito ao Tribunal de Contas.”

Portanto, tem-se que a tomada de contas especial é um instrumento utilizado pela Administração Pública para ser ressarcida de eventuais prejuízos que tenham sido causados ao erário, é executada através de práticas próprias e instaurado após exauridas as medidas administrativas para a reparação do dano.

O art. 82, da Portaria Interministerial MPOG/MF/CGU nº 507/2011 traz o conceito de TCE: “A Tomada de Contas Especial é um processo devidamente formalizado, dotado de rito próprio, que objetiva apurar os fatos, identificar os responsáveis e quantificar o dano causado ao Erário, visando ao seu imediato ressarcimento.”

Corroborando com o que dispõe o MPOG/MF/CGU (2011), a Instrução Normativa nº 71/2012 do Tribunal de Contas da União traz em seu art. 2º a definição para Tomadas de Contas Especial:

Tomada de Contas Especial é um processo administrativo devidamente formalizado, com rito próprio, para apurar responsabilidade por ocorrência de dano à administração pública federal, com apuração de fatos, quantificação do dano, identificação dos responsáveis e obter o respectivo ressarcimento.

Verifica-se, portanto que a Tomada de Contas Especial é um processo administrativo, cuja finalidade é verificar quem é o responsável por determinado dano à Administração Pública, apurando os fatos e quantificando o dano para que haja o ressarcimento.

Conforme Manual de Gestão e Prestação de Contas (2011), elaborado pela Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Regional do Estado de São Paulo, a Tomada de Contas Especial é realizada pelas cortes de contas ou controladorias-gerais ou, ainda, pelo órgão conessor dos recursos, após esgotadas todas as medidas administrativas internas que objetivam o atendimento das regras estabelecidas.

De acordo com disposto no art. 8º, da Lei nº 8.443/92, existem alguns fatos que ensejam a instauração de Tomadas de Contas Especial:

Diante da omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, [...], da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração da tomada de contas especial para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

Corroborando com o que foi estabelecido na Lei nº 8.443/92, o art. 1º da IN nº 32/2014 do TCE do Espírito Santo, discorre que ensejam instauração da TCE os seguintes

fatos: omissão no dever de prestar contas; a ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens, ou valores públicos; a prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário ou denúncias recebidas na forma regimental.

Quando há a constatação da ocorrência de dano ao erário, a Tomada de Contas Especial deve ser instaurada a partir da autuação de processo específico, com numeração própria, em atendimento à determinação da autoridade administrativa competente (art. 2º, *caput* e 4º da IN/TCU nº 71/2012); deve conter as peças necessárias para a caracterização do dano, só deve ser instaurada quando todas as medidas administrativas internas se exaurirem objetivando o ressarcimento do prejuízo ao erário (art. 3º, da IN/TCU nº 71/2012); deve ser encaminhada ao Tribunal de Contas em até 180 dias a contar do término do exercício financeiro em que foi instaurada (art. 11, da IN/TCU nº 71/2012); e somente deve ser instaurada quando o valor do débito original acrescido da atualização monetária atingir o valor mínimo estabelecido pelo TCU, que atualmente é de R\$ 75.000,00 (inciso I, do art. 6º, da IN/TCU nº 71/2012).

A Tomada de Contas Especial fica dispensada apenas em duas hipóteses, conforme art. 6º, da IN nº 71/2012 do TCU: valor do débito atualizado monetariamente for inferior a R\$ 75.000,00 ou houver transcorrido prazo superior a dez anos entre a data provável de ocorrência do dano e a primeira notificação dos responsáveis pela autoridade administrativa competente.

O art. 10, da IN nº 71/2012 do TCU prevê que o processo de contas especial será composto pelos seguintes documentos: relatório do tomador de contas, certificado de auditoria, acompanhado do respectivo relatório, parecer conclusivo do dirigente do órgão de controle interno, pronunciamento do Ministro de Estado supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente, atestando ter tomado conhecimento do relatório do tomador de contas especial e do parecer do órgão de controle interno.

Após o envio das prestações e tomadas de contas, estas são apreciadas pelos órgãos técnicos e analisadas sob os aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia, que podem julgá-las, em geral, como regulares, regulares com ressalva ou irregulares.

A Lei nº 8.443/92, em seu art. 16, estabelece que as contas serão julgadas como regulares, regulares com ressalva e irregulares.

As contas são consideradas regulares quando demonstram clara e objetivamente que os atos de gestão do responsável obedeceram aos padrões de legalidade, legitimidade e economicidade. Acrescenta-se que os responsáveis pela análise das contas decidem pela sua regularidade quando estão plenamente satisfeitos com os aspectos observados na prestação de contas, ou seja, se verificaram que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com os padrões estabelecidos, obedecendo às exigências legais pertinentes e se todos os documentos necessários foram devidamente incluídos no processo. Se julgadas regulares, será dada ao responsável quitação plena pelo Tribunal, conforme previsto no art. 17, da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (LOTUCU).

São consideradas como regulares com ressalva quando se observa falha formal, por exemplo, um documento enviado fora das especificações, mas que não causa dano ao erário público. Lima (2011) acrescenta que “[...] o acórdão de julgamento deverá indicar, resumidamente, os motivos que ensejam a ressalva das contas.” Se julgada dessa forma, o Tribunal dará quitação ao responsável, mas determinará que sejam adotadas medidas para corrigir as impropriedades ou faltas identificadas, buscando assim que não ocorram novamente, conforme disposto no art. 18, da Lei Orgânica do TCU.

E são irregulares as contas que foram omitidas pelo gestor, ou demonstre que houve ato ilegítimo, ilegal, que casou dano ao Erário, contas em que foram observadas desvio de recursos da Administração Pública. Também pode ser considerada irregular as contas que apresentarem repetição e multiplicidade nas irregularidades, que foram apresentadas no exercício anterior. Se as contas forem julgadas irregulares, havendo débito, o responsável será condenado pelo Tribunal ao pagamento da dívida atualizada monetariamente, podendo ser aplicada multa, segundo o disposto no art. 19, da Lei nº 8.443/1992.

Ademais, caso sejam irregulares, a Lei Orgânica do TCU prevê sanções aos responsáveis, dispostas nos art. 57 a 61, quais sejam:

- a) aplicação de multa no valor de até cem por cento do valor atualizado do dano causado ao Erário;
- b) inabilitação do responsável por um período que variará de cinco a oito anos, para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança na Administração Pública;
- c) determinação à Advocacia-Geral da União ou ao dirigente da entidade jurisdicionada, de adoção de providência para o confisco dos bens do responsável julgado em débito.

Acrescenta-se que existem situações em que verifica caso fortuito ou força maior e que por motivos alheios à vontade do responsável, não é possível julgar as contas, nesse caso, são julgadas como iliquidáveis, conforme disposição do art. 20, da Lei Orgânica do TCU. Quando as contas forem consideradas iliquidáveis, o Tribunal ordena o trancamento das mesmas e o arquivamento do processo.

Uma das hipóteses mais frequentes de trancamento de contas é a do falecimento do responsável. Se a situação for de extravio ou destruição de documentos por motivo de incêndio ou outro sinistro, deve restar claro que o fato se deu alheio à vontade do responsável e que não há possibilidade de reconstituir os autos.

Em caso de arquivamento, caso existam novos elementos considerados suficientes para o desarquivamento, esse poderá ser feito no prazo de até cinco anos contados da publicação no Diário Oficial, através de autorização do Tribunal. No entanto, se passar do período de cinco anos sem que haja nova decisão, encerram-se as contas, com baixa na responsabilidade do administrador, conforme *caput* e parágrafos do art. 21, da Lei nº 8.443/92.

Machado e Peter (2014) acrescentam que

[...] as penalidades aplicadas pelo Tribunal de Contas não excluem a aplicação de sanções penais e de outras sanções administrativas, estas últimas pelas autoridades competentes. Ressalte-se, também, que a legislação eleitoral prevê a inelegibilidade, por um período de cinco anos, dos responsáveis por contas irregulares.

Tem-se, portanto, que as sanções aplicadas pelas cortes de contas não impedem aplicação de sanções penais, haja vista que o julgamento dos Tribunais de Contas são apenas no âmbito administrativo, ou seja, se for necessário as autoridades judiciárias também podem aplicar sanções sobre os responsáveis.

3.4. Disposições sobre as Prestações de Contas de Governo dos municípios cearenses

Em 23 de junho de 2003, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado publicou a Instrução Normativa nº 01/2003, de 22 de junho de 2003, que trata do Processo de Prestação de Contas de Governo para determinar os procedimentos adotados pelo prefeito acerca de suas contas.

Conforme art. 1º da IN nº 01/2003, “[...] as contas de governo serão prestadas anualmente pelo prefeito, com relação a todos os poderes, órgãos, entidades e fundos da administração municipal [...]”.

O art. 2º da IN nº 01/2013 determina que os órgãos e entidades dos poderes do município encaminharão, em tempo hábil, seus balanços e demonstrativos ao órgão central de contabilidade do poder executivo, que deverá consolidar os resultados, conforme disposto no parágrafo único da Lei nº 4.320/64.

As contas de governo do município deverão ser prestadas pelo prefeito à câmara municipal até 31 de janeiro do ano subsequente, que providenciará o envio ao Tribunal de Contas dos Municípios até o dia 10 de abril de cada ano, conforme art 3º da IN nº 01/2003.

As Prestações de Contas de Governo, em consonância ao art. 4º da Instrução Normativa nº 01/2003 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (IN nº 01/2003 – TCM/CE), são constituídas por diversos documentos dos quais destacam-se:

- ofício de encaminhamento da prestação de contas alusiva ao exercício em análise à câmara municipal;
- balanço geral, compreendendo o balanço patrimonial, o balanço orçamentário, o balanço financeiro, a demonstração das variações patrimoniais, a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração das mutações do patrimônio líquido, todos com suas respectivas notas explicativas, anexos da Lei nº 4.320/64;
- cópias de leis e decretos de abertura de créditos adicionais; cópias de contratos de operações de crédito e respectivas leis autorizativas, etc.

Em 16 de dezembro de 2010, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará publicou a IN nº 01/2010, que trata sobre prestação de contas de governo, revogou a IN nº 01/2003. A IN nº 01/2010 difere da IN anterior, pois acrescenta que as prestações de contas devem ser encaminhadas ao TCM através de meio digital até o dia 10 de abril do exercício subsequente e terá teor idêntico a prestação de contas enviada à Câmara. Acrescenta também que no caso de atraso, não remessa ou discrepância o TCM aplicará sanções cabíveis, independentemente daquelas que vierem a ser aplicadas nas esferas política, cível e penal, pelos órgãos competentes, conforme disposto no art. 4º, § 4º da IN nº 01/2010.

Em 19 de dezembro de 2013, o TCM novamente dispôs sobre as prestações de contas de governo, tais disposições geraram a IN nº 02/2013, que produz efeitos sobre as prestações

de contas referentes ao exercício de 2013 com apresentação prevista para o ano de 2014, vigorando até que outra versão venha substituí-la. Nessa instrução acrescentou-se “a possibilidade de uso de meio eletrônico para a tramitação de processos, para a comunicação de atos e decisões, bem como para a geração e transmissão de peças processuais no âmbito das atribuições do Tribunal”.

A seção seguinte aborda a metodologia da pesquisa empregada no estudo, como a escolha dos Processos de Contas de Governo da Região Metropolitana de Fortaleza, bem como o tipo e a caracterização da pesquisa.

4 METODOLOGIA

A presente seção apresenta a metodologia utilizada na pesquisa, quanto à abordagem de acordo com o problema de pesquisa e quanto aos objetivos, expondo dados utilizados no estudo, a população e a amostra estabelecidas, bem como a caracterização da Região Metropolitana de Fortaleza (RMF).

4.1 Caracterização da pesquisa

Para esta pesquisa foi utilizado o método dedutivo, pois conforme Oliveira (2011, p. 22), esse método “[...] é sempre definido como o procedimento de estudo que vai do geral para o particular ou, melhor dizendo, parte-se dos princípios já reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis para se chegar a determinadas conclusões”. As IN nº 01/2003 e IN nº 01/2010 dispõem como deve ser instruída a Prestação de Contas de Governo e a partir dos dados colhidos nas Prestações de Contas de Governo dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza foram avaliadas a frequência das impropriedades, bem como em qual município é maior a ocorrência de impropriedades.

Para desenvolver pesquisa científica, conforme Beuren (2012), é preciso definir três categorias: quanto aos objetivos, quanto à abordagem do problema e quanto aos procedimentos.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa pode ser classificada como descritiva, pois segundo Gil (2010, p. 27), “[...] as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população.”

Acrescenta-se que Cervo e Amado Luiz (2010, p. 61) definem pesquisa descritiva como aquela que “observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Ressalta-se que esta pesquisa tratou de descobrir e descrever as características de um acontecimento: ocorrência e frequência das impropriedades nas contas de governo.

No que se refere à abordagem do problema, o estudo é classificado como pesquisa qualitativa. As pesquisas quantitativas são definidas de acordo com Martins e Théophilo (2009, p. 108) como “aquelas em que os dados e as evidências coletados podem ser quantificados, mensurados. Os dados são filtrados, organizados e tabulados, enfim,

preparados para serem submetidos a técnicas e/ou testes estatísticos”, já a abordagem qualitativa “[...] tem como preocupação central descrições, compreensões e interpretações dos fatos ao invés de medições. [...]”.

Raupp e Beuren (2012) afirmam que as pesquisas qualitativas realizam análises profundas em relação ao objeto ou fenômeno de estudo, procurando destacar e conhecer as características não observadas nas pesquisas quantitativas.

Observa-se que a metodologia qualitativa se preocupa em apreciar e decifrar aspectos não meramente numéricos, porém mais profundos, preocupando-se com descrições, compreensões, destacando características, tais como: hábitos, atitudes, tendências de comportamento, detalhes não observados na metodologia quantitativa.

Marion, Dias e Traldi (2010, p. 56) acrescentam que “nos estudos descritivos de natureza qualitativa, os pesquisadores buscam caracterizar as dimensões, as variações, a importância e/ou o significado do fenômeno.” Observa-se, então, que o objetivo da pesquisa qualitativa é analisar não apenas quantidade, mas verificar o contexto geral, vai além de quantificar dados, mas analisá-los em sua profundidade.

Salienta-se que esta pesquisa não busca enumerar eventos, geralmente, não emprega instrumentos estatísticos para análise de dados, tendo um caráter descritivo e busca a compreensão do contexto do problema.

Sendo assim, tem-se que esta pesquisa é qualitativa por estudar o conteúdo disposto nas Prestações de Contas de Governo, não sendo aplicado, para tanto, métodos quantitativos para que o problema da pesquisa seja respondido.

Quanto aos procedimentos, foi adotada inicialmente, a pesquisa bibliográfica, que segundo Gil (2010, p. 29), é aquela “[...] elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos.”

Sobre o material consultado relativo à pesquisa bibliográfica, Beuren (2012, p. 87) acrescenta que é o tipo de pesquisa que “[...] abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo” e através desse material agrupam-se conhecimentos sobre a temática pesquisada.

As pesquisas bibliográficas utilizam fundamentalmente contribuições já publicadas sobre o tema estudado, que são constituídas em artigos, publicações na *Internet*, monografias,

livros e revistas. Esse trabalho foi desenvolvido através de pesquisa bibliográfica em diversos livros e artigos que tratam sobre administração, contabilidade pública, administração pública, direito administrativo, onde foi possível selecionar e interpretar as contribuições teóricas quanto ao assunto estudado, possibilitando o enriquecimento de informações e referenciais teóricos sobre o controle na Administração Pública, especificamente o controle externo.

Para embasar o referencial teórico, também foram utilizados documentos oficiais, diversas leis foram instrumentos de pesquisa, por exemplo: as Constituições Federais, tanto a vigente atualmente quanto as anteriores; leis complementares, bem como leis orgânicas e regimentos internos dos tribunais de contas no Brasil.

Posterior a pesquisa bibliográfica, foi realizada pesquisa documental. Gil (2010, p. 20) explica que “[...] vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas [...]”. Beuren (2012, p. 89) afirma que esse tipo de pesquisa “[...] baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

Observa-se, portanto, que a pesquisa documental é aquela que utiliza materiais elaborados com diversas finalidades e que ainda não foram analisados ou que podem ser tratados conforme o que se deseja na pesquisa.

Sá-Silva, Almeida e Guindani (2009) afirmam que “[...] a pesquisa documental é um procedimento que se utiliza de métodos e técnicas para apreensão, compreensão e análise de documentos dos mais variados tipos.” Verifica-se, então, que a pesquisa documental é a forma que através de métodos e técnicas compreende e analisa documentos.

Nesse tipo de pesquisa, conforme Beuren (2012), os documentos podem ser classificados como fontes primárias ou secundárias. As fontes primárias são aquelas que não receberam nenhum tratamento analítico, já as secundárias são aquelas que de alguma forma já foram analisadas. Tem-se, portanto, que nesta pesquisa foram utilizados documentos de fontes primárias, a saber: o relatório de prestação de contas do TCM/CE que contém os dados relativos ao julgamento das prestações e tomadas de contas.

Tendo em vista que o que objetivo deste estudo foi analisar as impropriedades detectadas pelo TCM/CE nas Prestações de Contas de Governo, a análise de conteúdo foi utilizada coleta de dados, segundo Bardin (1979, p. 117), “a análise de conteúdo aparece como um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens.”

Richardson et al. (2008, p. 86) acrescenta que

[...] a análise de conteúdo trata de descrever o texto segundo a forma e o fundo. A análise da forma estuda os símbolos empregados, isto é, as palavras ou temas que são inicialmente, selecionados e, a partir daí, verifica-se a frequência relativa de sua aparição [...]

Sendo assim, a análise de conteúdo foi realizada sobre os Relatórios de Prestação de Contas de Governo dos municípios da RMF dos anos de 2009 a 2012 disponíveis no *site* do TCM/CE para identificar as impropriedades detectadas pelo órgão fiscalizador. É necessário esclarecer que os anos de 2013 e 2014 foram excluídos da pesquisa, devido à ocorrência de erro no acesso aos processos dos respectivos anos que, diferentemente dos processos anteriores, são eletrônicos.

A análise foi feita mediante categorização que, segundo Bardin (1979), “[...] é uma operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto, por diferenciação e, seguidamente, por reagrupamento segundo o gênero [...] com critérios previamente definidos”

Os dados analisados foram categorizados, tendo em vista os critérios estabelecidos na Instrução Normativa do TCM com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal, quais sejam: planejamento, transparência, controle e responsabilização. As subcategorias definidas para análise estão divididas em: prestações de contas, instrumentos de planejamento, créditos adicionais, gestão fiscal, execução orçamentária, execução extra-orçamentária e demonstrações contábeis. Após a definição de categorias e subcategorias, foram estabelecidas 41 unidades de análise.

Em relação à população da presente pesquisa, Beuren (2008, p. 118) define que “[...] população ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo. Nesta pesquisa, a população é representada pelos 184 municípios do Estado do Ceará.

Beuren (2008, p. 120) traz ainda a definição de amostra, afirmando que “é uma pequena parte da população ou do universo selecionada em conformidade com as regras”. Acrescenta-se que a amostra é do tipo não-probabilística, intencional, constituindo-se pela Região Metropolitana de Fortaleza, haja vista serem representativos quanto ao Produto Interno Bruto (PIB), à densidade demográfica e à relevância das receitas e despesas em relação ao Estado do Ceará.

A Região Metropolitana de Fortaleza é composta por 15 municípios: Aquiraz (CE), Cascavel (CE), Caucaia (CE), Chorozinho (CE), Eusébio (CE), Fortaleza (CE), Guaiúba(CE),

Horizonte (CE), Itaitinga (CE), Maracanaú (CE), Maranguape (CE), Pacatuba (CE), Pacajus (CE), Pindoretama (CE) e São Gonçalo do Amarante (CE), conforme item 1, do inciso I, do art. 9º da Lei complementar nº 78, 26 de junho de 2009.

A Tabela 1 apresenta os valores referentes ao Produto Interno Bruto (PIB) dos municípios cearenses, bem como os percentuais do PIB da Região Metropolitana de Fortaleza comparado aos percentuais dos demais municípios, em relação ao Estado.

Tabela 1 – PIB a preços correntes dos municípios do Estado do Ceará – 2007 a 2011

	A preços correntes (1 000 R\$)				
	2007	2008	2009	2010	2011 (1)
RMF	32.715.374	38.953.752	42.845.087	51.002.505	57.651.840
Percentual RMF	33%	32%	33%	33%	33%
Demais municípios	67.892.968	81.185.891	88.483.957	104.639.134	118.211.412
Percentual demais municípios	67%	68%	67%	67%	67%
Total do Ceará	100.662.767	120.197.755	131.407.521	155.730.829	175.964.901

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2011).

Conforme Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2001), o Produto Interno Bruto (PIB) produzido por essa região é significativo, visto representa 32% do PIB do Estado, conforme se verifica na Tabela 1.

No censo demográfico de 2010, verificou-se que na Região Metropolitana de Fortaleza representa 43% da população do Estado do Ceará, conforme disposto na Tabela 2.

Tabela 2 – Densidade demográfica dos municípios do Estado do Ceará

	População residente	Área Total (km ²)	Densidade Demográfica (hab/ km ²)
RMF	3.818.380	5.794,74	658,94
Percentual RMF	43%	4%	1110%
Demais municípios	5.024.411	143.125,80	35,10
Percentual demais municípios	57%	96%	59%
TOTAL	8.842.791	148.920,54	59,38

Fonte: IBGE (2010).

Verificou-se também que apesar de ocupar apenas 4% da área total do Estado, a densidade demográfica corresponde a 658,94 habitantes por quilômetro quadrado, demonstrando que a densidade demográfica da RMF é representativa.

A Tabela 3 expõe o valor das receitas e despesas orçamentárias relativas ao ano de 2014 dos municípios do Estado do Ceará conforme as informações contidas no Sistema de Informações Municipais (SIM) do TCM, disponíveis em seu *site*.

Tabela 3 – Receitas e despesas orçamentárias no ano de 2014

	Receitas Orçamentárias		Despesas Orçamentárias	
	Prevista	Arrecadada	Valor Fixado + Créditos adicionais	Valor empenhado
RMF	9.078.626.873,76	7.819.545.679,99	5.407.467.983,59	3.900.468.064,20
Percentual RMF	47,66	45,69	32,41	29,64
Demais municípios	9.969.517.330,30	9.293.382.355,16	11.276.518.226,17	9.259.087.886,83
Percentual demais municípios	52,34	54,31	67,59	70,36
TOTAL	19.048.144.204,06	17.112.928.035,15	16.683.986.209,76	13.159.555.951,03

Fonte: TCM/CE (2014).

Verificou-se que em 2014 foram arrecadados R\$ 17.112.928.035,15 nos municípios do Estado, enquanto apenas no 15 municípios da RMF foram responsáveis por R\$ 7.819.545.679,99, valor bastante representativo, visto que a RMF corresponde 8,14% dos Municípios do Estado do Ceará.

Salienta-se que esta pesquisa tem como base o estudo desenvolvido por Germano (2011), cujo objetivo geral é “analisar as impropriedades mais frequentes nas Prestações de Contas de Gestão, detectadas pelo TCM”. Uma pesquisa de natureza exploratória e descritiva, que utilizou a análise de conteúdo como estratégia de coleta de dados e que encontrou como resultado que as impropriedades mais frequentes são aquelas pertinentes ao exame do conteúdo das Prestações de Contas de Gestão pelos técnicos do TCM e que o município que possui mais impropriedades é Caucaia, seguido de Fortaleza.

No entanto, diferente desse estudo, essa pesquisa procurou evidenciar as impropriedades constantes nas Prestações de Contas de Governo, bem como verificar as impropriedades, tendo em vista os pilares da Lei de Responsabilidades Fiscal (LRF).

4.2 Etapas e ambiente da pesquisa

A pesquisa foi realizada mediante a análise das Prestações de Contas de Governo disponibilizadas no *site* do TCM/CE. Foram objeto de estudo apenas as informações iniciais, ou seja, os relatórios desenvolvidos pelo setor de fiscalização do TCM.

A princípio foi realizada uma pesquisa, no período de 12 a 14 de abril do ano de 2015, no *site* do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, por município para cada ano (2009-2012), na aba de “Localização de Processos”, no qual foi selecionado o município, o exercício a ser analisado e a natureza do processo (Prestação de Contas de Governo). Após a

verificação dos resultados, foram baixadas apenas as informações iniciais, relatórios elaborados pelos técnicos da corte de contas, sendo considerados 60 relatórios para o presente estudo.

Ressalta-se que, ao fazer a busca pelos anos de 2013 e 2014, não foi possível o acesso, pois sempre ocorria erro no acesso do processo que, diferente dos anos anteriores, são eletrônicos. Este fato fez com que os anos de 2013 e 2014 fossem excluídos da análise de dados.

De acordo com as disposições das IN nº 01/2003 e IN nº 01/2010, tendo em vista que essas instruções regulam os exercícios analisados, foram verificados 41 tipos possíveis de impropriedades, que foram categorizados, conforme se observa no Quadro 3. Para cada ocorrência de impropriedade atribuiu-se pontuação 1, do contrário, atribuiu-se pontuação zero.

Quadro 3 – Categorização das impropriedades a serem verificadas nos municípios da RMF

Categories	Subcategorias	Unidades de análise
Planejamento	Instrumentos de planejamento	Encaminhamento das Leis de Diretrizes Orçamentárias ao TCM fora do prazo disposto no art. 4º da IN nº 03/2000 do TCM
		Não estabelecimento na Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) das diretrizes, objetivos e metas, conforme disposto no §2º, do art. 165 da Constituição Federal
		A Lei de Diretrizes Orçamentárias não contém o Anexo de Metas e Riscos Fiscais, em desobediência ao estabelecido no art. 4º, §§ 1º e 3º da Lei Complementar nº 101/2000
		Ingresso do Orçamento no TCM fora do prazo determinado no art. 42, § 5º, da Constituição Estadual
		Dados do orçamento não conferem com os dados do Sistema de Informações Municipais (SIM)
		Orçamento não atende aos princípios da unidade e universalidade
		Percentual autorizativo para a Reserva de Contingência contido na LDO não está em conformidade com a autorização presente na Lei Orçamentária Anual, disciplinado pelo §2º do art. 165 da Constituição Federal
Transparência	Créditos Adicionais	Créditos adicionais suplementares abertos superior ao limite estabelecido na lei, em desobediência a Lei Orçamentária para o exercício
		Ausência da cópia da lei que autoriza os créditos adicionais especiais
		Valores em referência extraídos das cópias dos decretos divergem dos números registrados no Sistema de Informações Municipais (SIM)
		Valores dos créditos adicionais apurados divergem dos números registrados no Balanete Consolidado e dos valores importados no SIM
	Créditos Adicionais	Fonte de recursos proveniente da anulação de dotações, valores divergindo do dados importados do SIM
	Gestão Fiscal	Falha na remessa do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), conforme disposto no art. 7º da IN nº 03/2000 do TCM e art. 52 da Lei de Responsabilidade Fiscal
		Divergência do valor total das Receitas Previstas registrado no Balanço Geral, com o total registrado no RREO e no Sistema de Informações Municipais (SIM)

Categorias	Subcategorias	Unidades de análise
Transparência	Gestão Fiscal	Divergência do total das Receitas Realizadas registrado nos anexos do balanço geral, com o total registrado no RREO e no Sistema de Informações Municipais (SIM)
		Divergência no montante da Dotação Atualizada registrada no RREO, com o total de despesas extraído do Sistema de Informações Municipais (SIM) e os números posicionados nos Anexos do Balanço Geral
		Divergência entre o valor da Receita Corrente Líquida constante no RREO e o valor evidenciado no Relatório de Gestão Fiscal
		Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo não atende ao disposto no art. 8º da IN nº 03/2000 do TCM e art. 55, § 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal
		Divergência do valor da Disponibilidade de Caixa registrado no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo com o valor dessa disponibilidade constante no Balanço Geral
		Divergência do valor da Dívida Consolidada demonstrada no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo com o registrado no Balanço Patrimonial
		Divergência do montante relativo à Inscrição de Restos a Pagar Processados e Não Processados extraídos do Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo com o valor dessas inscrições no Balanço Geral do Município
		Divergência do total da Despesa com Pessoal constante no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo com base de dados do SIM
		Relatório de Gestão Fiscal do Poder Legislativo não atende ao disposto no art. 8º da IN nº 03/2000 do TCM e art. 55, § 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal
		Divergência do total da Despesa com Pessoal constante no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Legislativo com base de dados do SIM
		Extrapolação do limite de despesas com pessoal dos Poderes Executivo e Legislativo estabelecido no art. 20, inciso III, alíneas "a" e "b" da Lei de Responsabilidade
		Contração de operações de crédito
		Extrapolação do limite da dívida consolidada e mobiliária estabelecido no inciso II do art. 3º da Resolução nº 40/01 do Senado da República
		Execução Orçamentária
	Receitas Tributárias constantes no SIM não estão compatíveis com o valor constante no Balanço Geral	
	Valor das Alienações constantes no SIM não estão compatíveis com o valor evidenciado no Balanço Geral	
	Não destacou o destino dos recursos provenientes da alienação dos bens ocorridas no exercício, conforme previsto no art. 50, inciso VI da Lei de Responsabilidade Fiscal	
	Não cumprimento do percentual mínimo aplicado à manutenção e o desenvolvimento do ensino, previsto no art. 212 da Constituição Federal	
	Não cumprimento do percentual mínimo aplicado às ações e serviços públicos de saúde, previsto nos art. 156, 157 e 159, inciso I, alínea b e § 3º da Constituição Federal	
	Execução extra-orçamentária	Valores consignados e repassados ao Órgão Previdenciário pelos Poderes Executivo e Legislativo constantes no SIM não conferem com aqueles evidenciados no Balanço Geral
		Divergência do valor dos restos a pagar inscritos no exercício registrados no Balanço Geral com o registrado na relação de restos a pagar

Categories	Subcategories	Unidades de análise
Transparência	Execução extra-orçamentária	Falha no repasse de recursos ao Poder Legislativo Municipal a título de Duodécimo, disposto nos incisos I e III do §2º do Art. 29-A da Constituição Federal
Responsabilização	Prestações de Contas	Remessa à Câmara Municipal fora do prazo estabelecido pelo art. 42, § 4º da Constituição Estadual
Controle	Demonstrações contábeis	Falhas nos anexos auxiliares
		Divergência entre o valor das Receitas Realizadas registradas no Balanço Geral e o total registrado no Sistema de Informação Municipal
		Ausência de extratos e/ou conciliações bancárias que comprovem o saldo do Balanço Financeiro
		Omissão dos dados das dívidas constantes na Demonstração da Dívida Fundada Interna

Fonte: Elaborado pela autora (2015).

No Quadro 3, consta a nomenclatura das categorias, subcategorias e unidades de análise utilizadas na verificação das Prestações de Contas de Governo.

As subcategorias foram codificadas em números para melhor visualização na análise dos resultados, conforme se observa na Tabela 4.

Tabela 4 – Codificação das subcategorias

Subcategorias	Codificação
Instrumentos de Planejamento	1
Créditos Adicionais	2
Gestão Fiscal	3
Execução Orçamentária	4
Execução Extra-Orçamentária	5
Prestações de Contas	6
Demonstrações Contábeis	7

Fonte: Elaborado pela autora (2015).

As unidades de análise também foram codificadas em letras e números, onde o número refere-se à subcategoria correspondente, a codificação das unidades de análise auxilia na verificação dos dados, conforme se verifica no Quadro 4.

Quadro 4 – Codificação das unidades de análise

Unidades de Análise	Codificação
Encaminhamento das Leis de Diretrizes Orçamentárias ao TCM fora do prazo disposto no art. 4º da IN nº 03/2000 do TCM	1A
Não estabelecimento na Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) das diretrizes, objetivos e metas, conforme disposto no §2º, do art. 165 da Constituição Federal	1B
A Lei de Diretrizes Orçamentárias não contém o Anexo de Metas e Riscos Fiscais, em desobediência ao estabelecido no art. 4º, §§ 1º e 3º da Lei Complementar nº 101/2000	1C
Ingresso do Orçamento no TCM fora do prazo determinado no art. 42, § 5º, da Constituição Estadual	1D
Dados do orçamento não conferem com os dados do Sistema de Informações Municipais (SIM)	1E
Orçamento não atende aos princípios da unidade e universalidade	1F

Unidades de Análise	Codificação
Percentual autorizativo para a Reserva de Contingência contido na LDO não está em conformidade com a autorização presente na Lei Orçamentária Anual, disciplinado pelo §2º do art. 165 da Constituição Federal	1G
Créditos adicionais suplementares abertos superior ao limite estabelecido na lei, em desobediência a Lei Orçamentária para o exercício	2A
Ausência da cópia da lei que autoriza os créditos adicionais especiais	2B
Valores em referência extraídos das cópias dos decretos divergem dos números registrados no Sistema de Informações Municipais (SIM)	2C
Valores dos créditos adicionais apurados divergem dos números registrados no Balancete Consolidado e dos valores importados no SIM	2D
Dados sobre fonte de recursos proveniente da anulação de dotações registrado no Balancete Consolidado, divergindo dos dados importados do SIM	2E
Falha na remessa do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), conforme disposto no art. 7º da IN nº 03/2000 do TCM e art. 52 da Lei de Responsabilidade Fiscal	3A
Divergência do valor total das Receitas Previstas registrado no Balanço Geral, com o total registrado no RREO e no Sistema de Informações Municipais (SIM)	3B
Divergência do total das Receitas Realizadas registrado nos anexos do balanço geral, com o total registrado no RREO e no Sistema de Informações Municipais (SIM)	3C
Divergência no montante da Dotação Atualizada registrada no RREO, com o total de despesas extraído do Sistema de Informações Municipais (SIM) e os números posicionados nos Anexos do Balanço Geral	3D
Divergência entre o valor da Receita Corrente Líquida constante no RREO e o valor evidenciado no Relatório de Gestão Fiscal	3E
Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo não atende ao disposto no art. 8º da IN nº 03/2000 do TCM e art. 55, § 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal	3F
Divergência do valor da Disponibilidade de Caixa registrado no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo com o valor dessa disponibilidade constante no Balanço Geral	3G
Divergência do valor da Dívida Consolidada demonstrada no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo com o registrado no Balanço Patrimonial	3H
Divergência do montante relativo à Inscrição de Restos a Pagar Processados e Não Processados extraídos do Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo com o valor dessas inscrições no Balanço Geral do Município	3I
Divergência do total da Despesa com Pessoal constante no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo com base de dados do SIM	3J
Relatório de Gestão Fiscal do Poder Legislativo não atende ao disposto no art. 8º da IN nº 03/2000 do TCM e art. 55, § 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal	3L
Divergência do total da Despesa com Pessoal constante no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Legislativo com base de dados do SIM	3M
Extrapolação do limite de despesas com pessoal dos Poderes Executivo e Legislativo estabelecido no art. 20, inciso III, alíneas "a" e "b" da Lei de Responsabilidade Fiscal	3N
Contração de operações de crédito	3O
Extrapolação do limite da dívida consolidada e mobiliária estabelecido no inciso II do art. 3º da Resolução nº 40/01 do Senado da República	3P
Receitas Orçamentárias constantes no SIM não estão compatíveis com o Balanço Geral e Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)	4A
Receitas Tributárias constantes no SIM não estão compatíveis com o valor constante no Balanço Geral	4B
Valor das Alienações constantes no SIM não estão compatíveis com o valor evidenciado no Balanço Geral	4C

Unidades de Análise	Codificação
Não destacou o destino dos recursos provenientes da alienação dos bens ocorridas no exercício, conforme previsto no art. 50, inciso VI da Lei de Responsabilidade Fiscal	4D
Não cumprimento do percentual mínimo aplicado à manutenção e o desenvolvimento do ensino, previsto no art. 212 da Constituição Federal	4E
Não cumprimento do percentual mínimo aplicado às ações e serviços públicos de saúde, previsto nos art. 156, 157 e 159, inciso I, alínea b e § 3º da Constituição Federal	4F
Valores consignados e repassados ao Órgão Previdenciário pelos Poderes Executivo e Legislativo constantes no SIM não conferem com aqueles evidenciados no Balanço Geral	5A
Divergência do valor dos restos a pagar inscritos no exercício registrados no Balanço Geral com o registrado na relação de restos a pagar	5B
Falha no repasse de recursos ao Poder Legislativo Municipal a título de Duodécimo, disposto nos incisos I e III do §2º do Art. 29-A da Constituição Federal	5C
Remessa à Câmara Municipal fora do prazo estabelecido pelo art. 42, § 4º da Constituição Estadual	6A
Falhas nos anexos auxiliares	7A
Divergência entre o valor das Receitas Realizadas registradas no Balanço Geral e o total registrado no Sistema de Informação Municipal	7B
Ausência de extratos e/ou conciliações bancárias que comprovem o saldo do Balanço Financeiro	7C
Omissão dos dados das dívidas constantes na Demonstração da Dívida Fundada Interna	7D

Fonte: Elaborado pela autora (2015)

Os municípios também foram codificados e sua codificação é através de letras, conforme se observa no Quadro 5.

Quadro 5 – Codificação dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (CE)

Municípios	Codificação
Aquiraz	AQZ
Cascavel	CCV
Caucaia	CAU
Chorozinho	CHZ
Eusébio	EUS
Fortaleza	FOR
Guaiuba	GBA
Horizonte	HRZ
Itaitinga	ITG
Maracanaú	MRU
Maranguape	MPE
Pacajus	PJU
Pacatuba	PTB
Pindoretama	PDR
São Gonçalo do Amarante	SGA

Fonte: Adaptado de Germano (2011).

Após os dados serem classificados, quantificados e ordenados, foi armazenada a distribuição das frequências em tabelas, sendo dispostas por município e por período. Em seguida, verificaram-se as ocorrências mais frequentes no período em análise. Na próxima seção, constam os resultados.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção constam os resultados das análises dos relatórios iniciais referentes aos processos de Prestação de Contas de Governo do TCM separados por ano, evidenciando as impropriedades mais frequentes, bem como os municípios que apresentam maior número de impropriedades.

Cada município deve apresentar anualmente apenas um relatório de Prestação de Contas de Governo, portanto, foram analisados 60 relatórios iniciais, 15 para cada exercício, um para cada município.

Salienta-se que foram objetos de estudo os relatórios dos anos de 2009 a 2012, visto que para os exercícios de 2013 e 2014, não foi possível acessar os relatórios devido erro no *site* do TCM.

5.1 Análise das impropriedades encontradas no ano de 2009

A Tabela 5 apresenta o resultado da análise das Prestações de Contas de Governo no exercício de 2009 dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (CE), considerando apenas as categorias das impropriedades.

Tabela 5 – Impropriedades por Categorias e Municípios em 2009

Categorias	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	SOMA	%
Planejamento	0	3	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	4	4	15	7,4
Transparência	10	5	11	13	12	14	10	4	10	11	10	7	6	9	18	150	73,5
Responsabilização	0	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10	4,9
Controle	4	1	3	2	2	2	3	2	2	1	2	1	2	1	1	29	14,2
Total	14	10	15	16	15	16	14	8	14	13	14	9	9	14	23	204	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

De acordo com a Tabela 5, verificou-se que, quanto às Categorias, a maior quantidade de impropriedades refere-se à Transparência, no total de 150 impropriedades, que representam 73,5% do total de impropriedades encontradas, sendo verificado no Município de São Gonçalo do Amarante 18 impropriedades, o maior número de ocorrências na amostra.

A menor quantidade de impropriedades refere-se à Responsabilização, no total de 10 ocorrências, que representam apenas 4,9% do total, sendo verificado essa categoria de

impropriedades apenas nos Municípios de Cascavel, Chorozinho, Eusébio, Guaiuba, Horizonte, Itaitinga, Maracanaú, Maranguape, Pacajus e Pacatuba.

Acredita-se que esses resultados foram encontrados devido ao não-alinhamento dos gestores com a Lei de Responsabilidade Fiscal, em especial com os aspectos relativos à Transparência, haja vista a falta de clareza de suas informações apresentadas ao Tribunal de Contas dos Municípios, em contrapartida, os gestores se alinharam com os aspectos de Responsabilização, cumprindo as determinações legais.

A Tabela 6 apresenta o resultado da análise das prestações de contas de governo do exercício de 2009, verificando as subcategorias e os municípios.

Tabela 6 – Impropriedades por Subcategorias e Municípios em 2009

Subcategorias	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	SOMA	Média	%
1	0	3	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	4	4	15	1	7,4
2	4	2	1	4	3	4	4	3	3	3	3	3	3	3	4	47	3	23,0
3	3	2	6	5	6	8	1	1	4	4	4	1	3	5	8	61	4	29,9
4	2	0	1	2	1	0	2	0	1	2	2	1	0	1	3	18	1	8,8
5	1	1	3	2	2	2	3	0	2	2	1	2	0	0	3	24	2	11,8
6	0	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10	1	4,9
7	4	1	3	2	2	2	3	2	2	1	2	1	2	1	1	29	2	14,2
Total	14	10	15	16	15	16	14	8	14	13	14	9	9	14	23	204	14	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

De acordo com a Tabela 6, a Subcategoria 1 (instrumentos de planejamento) apresentou 15 ocorrências, que representam 7,4% do total das impropriedades em 2009, ocorrendo em média 1 impropriedade por município, sendo mais frequentes nos municípios de Pindoretama e São Gonçalo do Amarante, que apresentam 4 ocorrências cada.

Na Subcategoria 2 (créditos adicionais), foram encontradas 47 impropriedades, que representam 23% do total encontrado, ocorrendo em média 3 impropriedades por municípios, sendo mais frequente nos municípios de Aquiraz, Chorozinho, Fortaleza, Guaiuba e São Gonçalo do Amarante, que apresentam 4 ocorrências cada.

Na Subcategoria 3 (gestão fiscal), foram encontradas 61 impropriedades, que representam 29,9% do total das impropriedades, ocorrendo em média 4 impropriedades por município, sendo mais frequente nos municípios de Fortaleza e São Gonçalo do Amarante, que apresentam 8 ocorrências cada.

Na Subcategoria 4 (execução orçamentária), foram encontradas 18 impropriedades, que representam 8,8% do total, ocorrendo em média 1 impropriedade por município, sendo mais frequente no município de São Gonçalo do Amarante, que apresenta 3 ocorrências.

Cód	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	Soma
1G	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	4
Total 1	0	3	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	4	4	15
2A	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
2B	1	0	0	1	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	5
2C	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	12
2D	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15
2E	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
Total 2	4	2	1	4	3	4	4	3	3	3	3	3	3	3	4	47
3A	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	1	1	8
3B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3C	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	1	6
3D	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	1	0	1	1	0	7
3E	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
3F	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	4
3G	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	4
3H	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	4
3I	0	1	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	4
3J	1	0	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	1	1	1	9
3L	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	1	0	0	1	1	6
3M	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	6
3N	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3O	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
3P	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Total 3	3	2	6	5	6	8	1	1	4	4	4	1	3	5	8	61
4A	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	1	6
4B	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	3
4C	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4D	1	0	0	0	1	0	1	0	1	1	1	0	0	0	0	6
4E	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	1	3
4F	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total 4	2	0	1	2	1	0	2	0	1	2	2	1	0	1	3	18
5A	0	0	1	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	0	1	5
5B	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	11
5C	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	0	0	1	8
Total 5	1	1	3	2	2	2	3	0	2	2	1	2	0	0	3	24
6A	0	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Total 6	0	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
7A	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	3
7B	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	4
7C	1	0	1	0	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	8
7D	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	14
Total 7	4	1	3	2	2	2	3	2	2	1	2	1	2	1	1	29
Total	14	10	15	16	15	16	14	8	14	13	14	9	9	14	23	204

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Na Subcategoria 1 (instrumentos de planejamento), verificou-se que a impropriedade mais frequente refere-se à unidade de análise 1G, que se refere ao “percentual autorizativo para a Reserva de Contingência contido na Lei de Diretrizes Orçamentárias não está em conformidade com a autorização presente na Lei Orçamentária Anual”, ocorrendo em 4 municípios, quais sejam: Cascavel, Itaitinga, Pindoretama e São Gonçalo do Amarante.

Na Subcategoria 2 (créditos adicionais), as impropriedades mais frequentes foram as referentes às unidades de análise 2D, que refere-se à divergência dos valores dos créditos adicionais registrados no Balancete Consolidado e dos valores importados no Sistema de Informações Municipais (SIM), que apresenta 15 ocorrências; 2E, que refere-se à divergência dos dados sobre as fontes de recursos provenientes da anulação de dotações registrados no Balancete Consolidado e os registrados no SIM, que apresenta 14 ocorrências; e 2C, que refere-se à divergência dos valores dos créditos adicionais em referência extraídos das cópias dos decretos e os valores registrados no SIM, que apresenta 13 ocorrências.

Na Subcategoria 3 (gestão fiscal), as impropriedades mais frequentes foram as referentes às unidades de análise 3L, que refere-se ao Relatório de Gestão Fiscal do Poder Legislativo não atender às determinações da Instrução Normativa nº 03/2000 e da LRF, que apresenta 9 ocorrências; 3A, que refere-se à falhas contidas na remessa do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), que apresenta 8 ocorrências; e 3D, que refere-se à divergência no montante da Dotação Atualizada registrada no RREO, total de despesas constantes no SIM e valores evidenciados nos Anexos do Balanço Geral, que apresenta 7 ocorrências.

Na Subcategoria 4 (execução orçamentária), as impropriedades mais frequentes foram as referentes às unidades de análise 4A, que refere-se a não compatibilidade das receitas orçamentárias constantes no SIM e as constantes no Balanço Geral e no RREO, e 4D, que refere-se ao não destaque do destino dos recursos provenientes da alienação de bens ocorridas no exercício, ambas com 6 ocorrências.

Na Subcategoria 5 (execução extra-orçamentária), a impropriedade mais frequente foi a referente à unidade de análise 5B, que refere-se à divergência do valor dos restos a pagar inscritos no exercício registrados no Balanço Geral com o registrado na relação de restos a pagar, ocorrendo em 11 municípios.

Na Subcategoria 6 (prestações de contas), verificou-se que 10 municípios remeteram a Prestação de Contas de Governo fora do prazo à Câmara Municipal, quais sejam: Cascavel,

Chorozinho, Eusébio, Guaiuba, Horizonte, Itaitinga, Maracanaú, Maranguape, Pacajus e Pindoretama.

Na Subcategoria 7 (demonstrações contábeis), a impropriedade mais frequente foi a referente à unidade de análise 7D, que refere-se à omissão dos dados das dívidas constantes na Demonstração da Dívida Fundada Interna foi a impropriedade mais frequente, ocorrendo em 14 municípios.

A unidade de análise 7D, que refere-se à omissão de dados das dívidas constantes Demonstração da Dívida Fundada Interna foi uma das impropriedades mais frequentes e é prejudicial às prestações de contas, visto que dificulta a verificação dos saldos dos balanços, comprometendo as ações de fiscalização dos órgãos de controle externo e controle social, tendo em vista que impossibilita qualquer análise dos demonstrativos, impedindo a verificação da real situação econômico-financeiro dos municípios.

5.2 Análise das impropriedades encontradas no ano de 2010

A Tabela 8 apresenta o resultado da análise das Prestações de Contas de Governo no exercício de 2010 dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (CE), considerando apenas as categorias das impropriedades.

Tabela 8 – Impropriedades por Categorias e Municípios em 2010

Categorias	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	SOMA	%
Planejamento	0	0	0	1	0	3	0	0	3	1	0	0	0	0	4	12	7,4
Transparência	9	6	3	12	8	15	4	7	5	4	12	9	7	9	14	124	76,1
Responsabilização	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	1	0	5	3,1
Controle	2	2	1	0	2	2	2	2	2	1	1	1	2	0	2	22	13,5
Total	12	8	4	14	10	20	7	9	10	6	13	11	9	10	20	163	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

De acordo com a Tabela 8, verificou-se que, quanto às Categorias, a maior quantidade de impropriedades refere-se à Transparência, no total de 124 impropriedades, que representam 76,1% do total de impropriedades encontradas, quanto a esta Categoria, foram verificados nos municípios de Fortaleza 14 ocorrências e no município de São Gonçalo do Amarante 14 impropriedades.

A menor quantidade de impropriedades refere-se à Responsabilização, no total de 5 ocorrências, que representam 3,1% do total, sendo verificada essa categoria de

impropriedades apenas nos municípios de Aquiraz, Chorozinho, Guaiuba, Pacajus e Pindoretama.

Acredita-se que esses resultados foram encontrados devido ao não-alinhamento dos gestores com a Lei de Responsabilidade Fiscal, em especial com aspectos relativos à Transparência, haja vista a falta de clareza de suas informações apresentadas ao Tribunal de Contas dos Municípios, em contrapartida, os gestores se alinharam com os aspectos de Responsabilização, cumprindo as determinações legais.

A Tabela 9 apresenta o resultado da análise das prestações de contas de governo do exercício de 2010, verificando as subcategorias e os municípios.

Tabela 9 – Impropropriedades por Subcategorias e Municípios em 2010

Codigo	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	SOMA	Média	%
1	0	0	0	1	0	3	0	0	3	1	0	0	0	0	4	12	1	7,4
2	4	0	0	2	1	5	1	3	2	1	3	2	2	2	5	33	2	20,2
3	2	3	1	4	5	6	1	2	1	2	5	4	2	3	5	46	3	28,2
4	1	0	0	4	0	1	1	1	1	0	2	1	2	2	2	18	1	11,0
5	2	3	2	2	2	3	1	1	1	1	2	2	1	2	2	27	2	16,6
6	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	1	0	5	0	3,1
7	2	2	1	0	2	2	2	2	2	1	1	1	2	0	2	22	1	13,5
Total	12	8	4	14	10	20	7	9	10	6	13	11	9	10	20	163	11	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Conforme a Tabela 6, a Subcategoria 1 (instrumentos de planejamento) apresentou 12 ocorrências, que representam 7,4% do total de impropriedades em 2010, ocorrendo em média 1 impropriedade por município, sendo mais frequente no município de São Gonçalo do Amarante, que apresenta 4 ocorrências.

Na Subcategoria 2 (créditos adicionais), foram encontradas 33 impropriedades, que representam 20,2% do total encontrado, ocorrendo em média 2 impropriedades por municípios, sendo mais frequente nos municípios de Fortaleza e São Gonçalo do Amarante, que apresentam 5 ocorrências em cada um.

Na Subcategoria 3 (gestão fiscal), foram encontradas 46 impropriedades, que representam 28,2% do total das impropriedades, ocorrendo em média 3 impropriedades por municípios, sendo mais frequente nos municípios de Fortaleza, que apresenta 6 ocorrências, Eusébio, Maranguape e São Gonçalo do Amarante, que apresentam 5 ocorrências cada.

Na Subcategoria 4 (execução orçamentária), foram encontradas 18 impropriedades, que representam 11% do total, ocorrendo em média 1 impropriedade por município, sendo mais frequente no município de Chorozinho, que apresenta 4 ocorrências.

Cód	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	Soma
1G	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2
Total 1	0	0	0	1	0	3	0	0	3	1	0	0	0	0	4	12
2A	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	3
2B	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	4
2C	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	0	0	1	5
2D	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	13
2E	1	0	0	1	0	1	0	1	1	0	1	0	1	0	1	8
Total 2	4	0	0	2	1	5	1	3	2	1	3	2	2	2	5	33
3A	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	2
3B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
3C	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	3
3D	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
3E	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	2
3F	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	3
3G	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	1	1	0	0	1	5
3H	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	3
3I	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	1	8
3J	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	12
3L	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	3
3M	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
3N	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3O	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
3P	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total 3	2	3	1	4	5	6	1	2	1	2	5	4	2	3	5	46
4A	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2
4B	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	4
4C	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4D	0	0	0	1	0	1	1	1	1	0	1	0	1	0	0	7
4E	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	3
4F	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2
Total 4	1	0	0	4	0	1	1	1	1	0	2	1	2	2	2	18
5A	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	6
5B	1	1	1	0	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	10
5C	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	11
Total 5	2	3	2	2	2	3	1	1	1	1	2	2	1	2	2	27
6A	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	1	0	5
Total 6	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	1	0	5
7A	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
7B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
7C	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	11
7D	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	1	11
Total 7	2	2	1	0	2	2	2	2	2	1	1	1	2	0	2	22
Total	12	8	4	14	10	20	7	9	10	6	13	11	9	10	20	163

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Na Subcategoria 1 (instrumentos de planejamento), verificou-se que a impropriedade mais frequente diz respeito à unidade de análise 1E, que refere-se a não conferência dos dados do orçamento com os dados constantes no SIM, ocorrendo em 3 municípios, quais sejam: Chorozinho, Maracanaú e São Gonçalo do Amarante.

Na Subcategoria 2 (créditos adicionais), a impropriedade mais frequente diz respeito à unidade de análise 2D que refere-se a divergência entre os valores dos créditos adicionais apurados registrados no Balancete Consolidado e no Sistema de Informações Municipais, verificado em 13 municípios.

Na Subcategoria 3 (gestão fiscal), a impropriedade mais frequente diz respeito à unidade de análise 3J, que refere-se à divergência do total de despesa com pessoal constante no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo e a base de dados do SIM, verificado em 12 municípios.

Na Subcategoria 4 (execução orçamentária), a impropriedade mais frequente diz respeito à unidade de análise 4D, que refere-se ao não destaque do destino dos recursos provenientes das alienações dos bens ocorridas no exercício, constando em 7 municípios.

Na Subcategoria 5 (execução extra-orçamentária), as impropriedades mais frequentes diz respeito às unidades de análise 5C, que refere-se à falha no repasse de recursos ao Poder Legislativo Municipal a título de Duodécimo, que apresentou 11 ocorrências; e 5B, que refere-se a divergência dos valor dos restos a pagar inscritos no exercício registrados no Balanço Geral e o registrado na Relação de Restos a Pagar, que apresentou 10 ocorrências.

Na Subcategoria 6 (prestações de contas), verificou-se que 5 municípios remeteram a Prestação de Contas de Governo fora do prazo à Câmara Municipal, quais sejam: Aquiraz, Chorozinho, Guaiuba, Pacajus e Pindoretama.

Na Subcategoria 7 (demonstrações contábeis), as impropriedades mais frequentes foram as referentes às unidades de análise 7C, que diz respeito à ausência de extratos e/ou conciliações bancárias que comprovem o saldo do Balanço Financeiro, que apresentou 11 ocorrências; e 7D, que diz respeito à omissão dos dados das dívidas constantes na Demonstração da Dívida Fundada Interna, que apresentou 11 ocorrências também.

As unidades de análise 7C e 7D, que dizem respeito à omissão dos dados das dívidas constantes na Demonstração da Dívida Fundada Interna e à ausência de extratos e/ou conciliações bancárias foram impropriedades muito frequentes e são prejudiciais às prestações de contas, visto que a ausência e omissão de documentos impede a verificação dos saldos dos

balanços, comprometendo a ações de fiscalização dos órgãos de controle externo e controle social, impedindo a verificação da real situação econômico-financeira dos municípios.

5.3 Análise das impropriedades encontradas no ano de 2011

Na Tabela 11, consta o resultado da análise das Prestações de Contas de Governo no exercício de 2010 dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (CE), considerando apenas as categorias das impropriedades.

Tabela 11 – Impropriedades por Categorias e Municípios em 2011

Categorias	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	SOMA	%
Planejamento	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	4	0	5	3,2
Transparência	5	6	9	14	6	15	7	7	7	5	8	10	5	10	8	122	78,7
Responsabilização	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	3	1,9
Controle	3	1	0	2	2	3	2	1	2	1	1	2	2	2	1	25	16,1
Total	9	7	9	16	8	18	9	8	10	6	9	13	8	16	9	155	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

De acordo com a Tabela 11, verificou-se que, quanto às Categorias, a maior quantidade de impropriedades refere-se à Transparência, no total de 122 impropriedades, que representa 78,7% do total de impropriedades encontradas, sendo verificado nos municípios de Fortaleza 15 impropriedades e no município de Chorozinho 14 impropriedades.

A menor quantidade de impropriedades refere-se à Responsabilização, no total de 3 ocorrências, que representa 1,9% do total, sendo verificada essa categoria de impropriedades apenas nos municípios de Aquiraz, Pacajus e Pacatuba.

Acredita-se que esses resultados foram encontrados devido ao não-alinhamento dos gestores com a Lei de Responsabilidade Fiscal, em especial com os aspectos relativos à Transparência, haja vista a falta de clareza de suas informações apresentadas ao Tribunal de Contas dos Municípios, em contrapartida, verifica-se que os gestores se alinharam com os aspectos relativos à Responsabilização, cumprindo suas obrigações estabelecidas em lei.

A Tabela 12 apresenta o resultado da análise das Prestações de Contas de Governo do exercício de 2011, verificando as subcategorias e os municípios.

Tabela 12 – Impropriedades por Subcategorias e Municípios em 2011

Subcategorias	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	SOMA	Média	%
1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	4	0	5	0	3,2
2	0	0	3	4	2	5	2	2	3	2	1	4	2	3	3	36	2	23,2
3	1	3	2	6	1	5	3	1	1	1	3	3	1	3	4	38	3	24,5

Subcategorias	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	SOMA	Média	%
4	2	0	1	1	1	2	1	1	1	1	2	1	0	1	0	15	1	9,7
5	2	3	3	3	2	3	1	3	2	1	2	2	2	3	1	33	2	21,3
6	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	3	0	1,9
7	3	1	0	2	2	3	2	1	2	1	1	2	2	2	1	25	2	16,1
Total	9	7	9	16	8	18	9	8	10	6	9	13	8	16	9	155	10	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

De acordo com a Tabela 12, a Subcategoria 1 (instrumentos de planejamento) apresentou 5 ocorrências, que representam 3,2% do total das impropriedades de 2011, sendo frequente no município de Pindoretama, que apresentou 4 ocorrências.

Na Subcategoria 2 (créditos adicionais), foram encontradas 36 impropriedades, que representam 23,2% do total, ocorrendo em média 2 impropriedades por município, sendo mais frequente nos municípios de Fortaleza, que apresentou 5 ocorrências; e nos municípios de Chorozinho e Pacajus, que apresentaram 4 ocorrências cada.

Na Subcategoria 3 (gestão fiscal), foram encontradas 38 impropriedades, que representam 24,5% do total, ocorrendo em média 3 impropriedades por município, sendo mais frequente nos municípios de Chorozinho, que apresentou 6 ocorrências; Fortaleza, que apresentou 5 ocorrências; e São Gonçalo do Amarante, que apresentou 4 ocorrências.

Na Subcategoria 4 (execução orçamentária), foram encontradas 15 impropriedades, que representam 9,7% do total, ocorrendo em média 1 impropriedade por município, sendo mais frequente nos municípios de Aquiraz, Fortaleza e Maranguape, que apresentaram 2 ocorrências cada.

Na Subcategoria 5 (execução extra-orçamentária), foram encontradas 33 impropriedades, que representam 21,3% do total, ocorrendo em média 2 impropriedades por município, sendo mais frequente nos municípios de Cascavel, Caucaia, Chorozinho, Fortaleza, Horizonte e Pindoretama, que apresentaram 3 ocorrências cada.

Na Subcategoria 6 (prestações de contas), foram encontradas 3 impropriedades, que representam 1,9% do total, sendo frequente nos municípios de Aquiraz, Pacajus e Pindoretama, que apresentaram 1 ocorrência cada.

Na Subcategoria 7 (demonstrações contábeis), foram encontradas 25 impropriedades, que representam 16,1% do total, ocorrendo em média 2 impropriedades por município, sendo mais frequente nos municípios de Aquiraz e Guaiuba que apresentam 3 ocorrências cada.

Diante do exposto, verifica-se que a Subcategoria 3, referente à gestão fiscal, foi a que apresentou a maior frequência de impropriedades, sendo 38 ocorrências, que corresponde a

24,5% do total e a Subcategoria 6, referente às prestações de contas, foi a menos frequente apresentando 3 ocorrências, que corresponde a 1,9% do total.

Em relação aos municípios, Fortaleza foi o que apresentou mais impropriedades, 18 no total, seguido por Chorozinho e Pindoretama, que apresentam 16 impropriedades cada. O município de Maracanaú foi o que menos apresentou impropriedades, 6 apenas.

Acredita-se que os resultados encontrados devem-se aos gestores não conseguirem uma plena eficiência de sua gestão fiscal, tanto relativo à falha nas informações prestadas ao TCM/CE ao longo do ano, causando divergências com os documentos constantes nas prestações de contas anuais, quanto ao não-alinhamento dos gestores com as exigências para elaboração dos relatórios determinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, em contrapartida, observa-se que os gestores respeitaram os prazos de entrega da prestação de contas à Câmara.

A Tabela 13 apresenta os resultados de acordo com as unidades de análise.

Tabela 13 – Impropriedades por Unidades de Análise e Municípios em 2011

Cód	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	Soma
1A	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1C	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1D	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
1E	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
1F	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
1G	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	2
Total 1	0	1	0	0	0	0	4	0	5							
2A	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	2
2B	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	4
2C	0	0	1	1	0	1	1	0	1	1	0	1	0	1	1	9
2D	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	13
2E	0	0	1	1	0	1	0	1	1	0	0	1	1	0	1	8
Total 2	0	0	3	4	2	5	2	2	3	2	1	4	2	3	3	36
3A	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	2
3B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3C	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	4
3D	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	3
3E	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
3F	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	2
3G	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	2
3H	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
3I	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	3
3J	0	1	1	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0	0	1	8
3L	0	1	0	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	5
3M	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	4

Cód	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	Soma
3N	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
3O	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	2
3P	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total 3	1	3	2	6	1	5	3	1	1	1	3	3	1	3	4	38
4A	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	7
4B	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
4C	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4D	1	0	1	0	1	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	6
4E	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
4F	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total 4	2	0	1	1	1	2	1	1	1	1	2	1	0	1	0	15
5A	0	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	1	0	1	0	9
5B	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15
5C	1	1	1	1	0	1	0	1	0	0	1	0	1	1	0	9
Total 5	2	3	3	3	2	3	1	3	2	1	2	2	2	3	1	33
6A	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	3
Total 6	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	3
7A	0	0	0	1	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	5
7B	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
7C	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	5
7D	1	1	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	13
Total 7	3	1	0	2	2	3	2	1	2	1	1	2	2	2	1	25
Total	9	7	9	16	8	18	9	8	10	6	9	13	8	16	9	155

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Conforme Tabela 13, na Subcategoria 1 (instrumentos de planejamento), verificou-se que a impropriedade mais frequente refere-se à unidade de análise 1G, que diz respeito ao percentual autorizativo para a Reserva de Contingência contido na Lei de Diretrizes Orçamentárias não estar em conformidade com a autorização presente na Lei Orçamentária, ocorrendo em 2 municípios, quais sejam: Itaitinga e Pindoretama.

Na Subcategoria 2 (créditos adicionais), a impropriedade mais frequente refere-se à unidade de análise 2D, que diz respeito aos valores dos créditos adicionais apurados que divergem dos números registrados no Sistema de Informações Municipais, perfazendo o total de 13 ocorrências.

Na Subcategoria 3 (gestão fiscal), a impropriedade mais frequente refere-se à unidade de análise 3J, que diz respeito à divergência do total de despesa com pessoal constante no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo com base de dados do SIM, verificado em 8 municípios.

Na Subcategoria 4 (execução orçamentária), verificou-se que as impropriedades mais frequentes referem-se às unidades de análise 4A, que diz respeito a não compatibilidade das receitas orçamentárias constantes no SIM com o Balanço Geral e Relatório Resumido da Execução Orçamentária é a impropriedade mais frequente, constando em 7 prestações de contas de governo; e 4D, que diz respeito ao não-destaque do destino dos recursos provenientes da alienação dos bens ocorridas no exercício, verificado em 6 municípios.

Na Subcategoria 5 (execução extra-orçamentária), a impropriedade mais frequente refere-se à unidade de análise 5B, que diz respeito à divergência do valor dos restos a pagar inscritos no exercício registrados no Balanço Geral com o registrado na relação de restos a pagar, ocorrendo nos 15 municípios.

Na Subcategoria 6 (prestações de contas), verificou-se que 3 municípios remeteram a Prestação de Contas de Governo fora do prazo à Câmara Municipal, quais sejam: Aquiraz, Pacajus e Pacatuba.

Na Subcategoria 7 (demonstrações contábeis), a impropriedade mais frequente foi a referente à unidade de análise 7D, que diz respeito à omissão dos dados das dívidas constantes na Demonstração da Dívida Fundada Interna foi a impropriedade mais frequente, ocorrendo em 13 municípios.

A unidade de análise 7D, que refere-se à omissão de dados das dívidas constantes Demonstração da Dívida Fundada Interna foi uma das impropriedades mais frequentes e é prejudicial às prestações de contas, visto que a omissão de dados dificulta a verificação dos saldos dos balanços, comprometendo as ações de fiscalização dos órgãos de controle externo e controle social, tendo em vista que impossibilita qualquer análise dos demonstrativos, impedindo a verificação da real situação econômico-financeiro dos municípios.

5. 4 Análise das impropriedades encontradas no ano de 2012

Na Tabela 14, consta o resultado da análise das Prestações de Contas de Governo no exercício de 2012 dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (CE), considerando apenas as categorias das impropriedades, verificando sua ocorrência nos municípios, bem como a porcentagem em relação ao total de impropriedades.

Tabela 14 – Impropriedades por Categorias e Municípios em 2012

Categorias	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	SOMA	%
Planejamento	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	3	1,9
Transparência	10	8	11	17	8	13	3	5	7	10	6	10	8	6	14	136	87,2
Responsabilização	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	4	2,6
Controle	0	0	1	2	1	1	1	1	2	1	0	1	1	1	0	13	8,3
Total	10	8	12	20	10	15	5	6	9	12	6	13	9	7	14	156	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

De acordo com a Tabela 14, verificou-se que, quanto às Categorias, a maior quantidade de impropriedades refere-se à Transparência, no total de 136 impropriedades, que representa 87,2% do total de impropriedades, sendo verificado no município de Chorozinho 17 impropriedades, o maior número de ocorrências na amostra.

A menor quantidade de impropriedades refere-se à Planejamento, no total de 3 ocorrências, que representa apenas 1,9% do total, sendo verificada essa categoria de impropriedades apenas nos municípios de Fortaleza, Maracanaú e Pacajus.

Acredita-se que esses resultados foram encontrados devido ao não-alinhamento dos gestores com a Lei de Responsabilidade Fiscal, em especial com os aspectos relativos à Transparência, haja vista a falta de clareza de suas informações apresentadas ao Tribunal de Contas dos Municípios, em contrapartida, verifica-se que os gestores atenderam às especificações quanto ao planejamento, o que causou menos impropriedades nessa categoria.

A Tabela 15 apresenta o resultado da análise das prestações de contas de governo do exercício de 2012, verificando as subcategorias e os municípios.

Tabela 15 – Impropriedades por Subcategorias e Municípios em 2012

Subcategorias	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	SOMA	Média	%
1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	3	0	1,9
2	4	0	2	5	2	4	2	3	4	3	2	4	5	3	3	46	3	29,5
3	4	5	5	8	3	4	0	1	2	6	2	3	2	1	6	52	3	33,3
4	0	1	1	1	2	2	0	0	0	1	0	1	0	0	2	11	1	7,1
5	2	2	3	3	1	3	1	1	1	0	2	2	1	2	3	27	2	17,3
6	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	4	0	2,6
7	0	0	1	2	1	1	1	1	2	1	0	1	1	1	0	13	1	8,3
Total	10	8	12	20	10	15	5	6	9	12	6	13	9	7	14	156	10	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

De acordo com a Tabela 15, a Subcategoria 1 (instrumentos de planejamento) apresentou 3 ocorrências, que representa 1,9% do total das impropriedades em 2012, ocorrendo apenas nos municípios de Fortaleza, Maracanaú e Pacajus.

Na Subcategoria 2 (créditos adicionais), foram encontradas 46 impropriedades, que representam 29,5% do total encontrado, ocorrendo em média 3 impropriedades por município, sendo mais frequente nos municípios de Chorozinho e Pacatuba, que apresentaram 5 ocorrências cada.

Na Subcategoria 3 (gestão fiscal), foram encontradas 52 impropriedades, que representam 33,3% do total das impropriedades, ocorrendo em média 3 impropriedades por município, sendo mais frequente no município de Chorozinho, que apresentou 8 ocorrências.

Na Subcategoria 4 (execução orçamentária), foram encontradas 11 impropriedades, que representam 7,1% do total das impropriedades, ocorrendo em média 1 impropriedade por município, sendo mais frequente nos municípios de Eusébio, Fortaleza e São Gonçalo do Amarante, que apresentaram 2 ocorrências cada.

Na Subcategoria 5 (execução extra-orçamentária), foram encontradas 27 impropriedades, que representam 17,3% do total das impropriedades, ocorrendo em média 2 impropriedades por município, sendo mais frequente nos municípios de Caucaia, Chorozinho, Fortaleza e São Gonçalo do Amarante, que apresentaram 3 ocorrências cada.

Na Subcategoria 6 (prestações de contas), foram encontradas 4 impropriedades, que representam 2,6% do total das impropriedades em 2012, ocorrendo apenas nos municípios de Chorozinho, Eusébio, Guaiuba e Pacajus, que apresentaram 1 ocorrência cada.

Na Subcategoria 7 (demonstrações contábeis), foram encontradas 13 impropriedades, que representam 8,3% do total das impropriedades, ocorrendo em média 1 impropriedade por município, sendo mais frequente nos municípios de Chorozinho e Itaitinga.

Diante do exposto, verifica-se que a Subcategoria 3, referente à gestão fiscal, foi a que apresentou a maior frequência de impropriedades, sendo 52 ocorrências, que corresponde à 33,3% do total e a Subcategoria 1, referente a instrumentos de planejamento, foi a menos frequente com 3 ocorrências, que corresponde à 1,9% do total.

Em relação aos municípios, Chorozinho foi o que apresentou mais impropriedades, 20 no total, e o município com menor frequência de impropriedades foi Guaiuba, com apenas 5 ocorrências.

Acredita-se que os resultados encontrados se devem aos gestores não conseguirem uma plena eficiência de sua gestão fiscal, tanto relativo à falha nas informações prestadas ao TCM ao longo do ano, causando divergências com os documentos constantes nas prestações

Cód	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	Soma
4D	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
4E	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
4F	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total 4	0	1	1	1	2	2	0	0	0	1	0	1	0	0	2	11
5A	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	5
5B	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1	13
5C	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	9
Total 5	2	2	3	3	1	3	1	1	1	0	2	2	1	2	3	27
6A	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	4
Total 6	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	4
7A	0	0	1	1	0	1	1	0	1	1	0	0	0	1	0	7
7B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
7C	0	0	0	1	1	0	0	1	1	0	0	1	1	0	0	6
7D	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total 7	0	0	1	2	1	1	1	1	2	1	0	1	1	1	0	13
Total	10	8	12	20	10	15	5	6	9	12	6	13	9	7	14	156

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Conforme Tabela 16, na Subcategoria 1 (instrumentos de planejamento), verificou-se que a impropriedade mais frequente refere-se à unidade de análise 1E, que diz respeito aos dados do orçamento que não conferem com os dados do SIM, ocorrendo em 2 municípios, quais sejam: Fortaleza e Maracanaú.

Na Subcategoria 2 (créditos adicionais), verificou-se que a impropriedade mais frequente refere-se à unidade de análise 2D, que diz respeito à divergência dos valores dos créditos adicionais apurados registrados no Balancete Consolidado e dos registrados no SIM, que apresentou 14 ocorrências.

Na Subcategoria 3 (gestão fiscal), as impropriedades mais frequentes referem-se às unidades de análise 3J, que refere-se à divergência do total de despesa com pessoal constante no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo e no SIM, que apresentou 8 ocorrências; 3G, que refere-se à divergência do valor da disponibilidade de caixa encontrado no RREO do Poder Executivo e o registrado no SIM, que apresentou 7 ocorrências; e 3I, que refere-se à divergência do montante relativo à inscrição de restos a pagar processados e não processados no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo e no Balanço Geral, que apresentou 7 ocorrências.

Na Subcategoria 4 (execução orçamentária), verificou-se que a impropriedade mais frequente refere-se à unidade de análise 4A, que diz respeito a não compatibilidade das

receitas orçamentárias constantes no SIM com o Balanço Geral e com Relatório Resumido da Execução Orçamentária, constando em 7 prestações de contas de governo.

Na Subcategoria 5 (execução extra-orçamentária), a impropriedade mais frequente refere-se à unidade de análise 5B, que diz respeito à divergência do valor dos restos a pagar inscritos no exercício registrados no Balanço Geral com o registrado na relação de restos a pagar, constante em 13 prestações de contas.

Na Subcategoria 6 (prestações de contas), verificou-se que 4 municípios remeteram a Prestação de Contas de Governo fora do prazo à Câmara Municipal, quais sejam: Chorozinho, Eusébio, Guaiuba e Pacajus.

Na Subcategoria 7 (demonstrações contábeis), as impropriedades mais frequentes referem-se às unidades de análise 7A, que diz respeito à falha nos documentos anexos, que consta em 7 prestações de contas; e 7C, que diz respeito à ausência de extratos e/ou conciliações bancárias que comprovem o saldo do Balanço Financeiro, que consta em 6 prestações de contas.

O fato de a falha mais frequente ser referente à unidade de análise 2D, que diz respeito à divergência dos valores dos créditos adicionais apurados registrados no Balancete Consolidado e dos registrados no SIM, que apresentou 14 ocorrências, pode ter acontecido em virtude de equívocos no momento de prestar informações mensais ao SIM, resultando em divergências na apuração anual, comprometendo a transparência dos dados.

5.5 Análise das impropriedades detectadas nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza

A Tabela 17 apresenta o resultado da análise das Prestações de Contas de Governo dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza por município, considerando apenas as categorias das impropriedades.

Tabela 17 – Impropriedades por Categorias e Municípios de 2009 a 2012

Categorias	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	Soma	%
Planejamento	0	3	1	1	0	4	0	1	5	2	1	1	0	8	8	35	5,2
Transparência	34	25	34	56	34	57	24	23	29	30	36	36	26	34	54	532	78,5
Responsabilização	2	1	0	3	2	0	3	1	1	1	1	4	2	1	0	22	3,2
Controle	9	4	5	6	7	8	8	6	8	4	4	5	7	4	4	89	13,1
Total	45	33	40	66	43	69	35	31	43	37	42	46	35	47	66	678	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Conforme a Tabela 17, verificou-se que, quanto às Categorias, a maior quantidade de impropriedades refere-se à Transparência, no total de 532 impropriedades, que representa 78,5% do total de impropriedades encontradas, sendo verificado em maior quantidade nos municípios de Fortaleza, que apresenta 57 impropriedades, e Chorozinho, que apresenta 56 impropriedades.

A menor quantidade de impropriedades refere-se à Responsabilização, no total de 22 impropriedades, que representa 3,2% do total encontrado, sendo verificado em maior quantidade nos municípios de Pacajus, que apresentou 4 ocorrências, Chorozinho e Guaiuba, que apresentaram 3 ocorrências cada.

Acredita-se que esses resultados foram encontrados devido ao não-alinhamento dos gestores com a Lei de Responsabilidade Fiscal, em especial com os aspectos relativos à Transparência, haja vista a falta de clareza de suas informações apresentadas ao Tribunal de Contas dos Municípios, em contrapartida, os gestores se alinharam com os aspectos de Responsabilização, cumprindo as determinações legais.

A Tabela 18 apresenta o resultado da análise das prestações de contas de governo, verificando as subcategorias e os municípios.

Tabela 18 – Impropriedades por Subcategorias e Municípios de 2009 a 2012

Subcategorias	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	Soma	Média	%
1	0	3	1	1	0	4	0	1	5	2	1	1	0	8	8	35	2	5,2
2	12	2	6	15	8	18	9	11	12	9	9	13	12	11	15	162	11	23,9
3	10	13	14	23	15	23	5	5	8	13	14	11	8	12	23	197	13	29,1
4	5	1	3	8	4	5	4	2	3	4	6	4	2	4	7	62	4	9,1
5	7	9	11	10	7	11	6	5	6	4	7	8	4	7	9	111	7	16,4
6	2	1	0	3	2	0	3	1	1	1	1	4	2	1	0	22	1	3,2
7	9	4	5	6	7	8	8	6	8	4	4	5	7	4	4	89	6	13,1
Total	45	33	40	66	43	69	35	31	43	37	42	46	35	47	66	678	45	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

De acordo com a Tabela 18, a Subcategoria 1 (instrumentos de planejamento) apresentou 35 ocorrências, que representam 5,2% do total das impropriedades do período, ocorrendo em média 2 impropriedades por município, sendo mais frequente nos municípios de Pindoretama e São Gonçalo do Amarante, que apresentaram 8 ocorrências cada.

Na Subcategoria 2 (créditos adicionais), foram encontradas 162 ocorrências, que representam 23,9% do total das impropriedades do período, ocorrendo em média 11 impropriedades por municípios, sendo mais frequente no município de Fortaleza, que apresentou 18 impropriedades.

Na Subcategoria 3 (gestão fiscal), foram encontradas 197 impropriedades, que representam 29,1% do total encontrado no período, ocorrendo em média 13 impropriedades por município, sendo mais frequente nos municípios de Chorozinho, Fortaleza e São Gonçalo do Amarante, que apresentaram 23 ocorrências cada.

Na Subcategoria 4 (execução orçamentária), foram encontradas 62 impropriedades, que representam 9,1% do total encontrado no período, ocorrendo em média 4 impropriedades por município, sendo mais frequente nos municípios de Chorozinho, que apresentou 8 ocorrências, e São Gonçalo do Amarante, que apresentou 7 ocorrências.

Na Subcategoria 5 (execução extra-orçamentária), foram encontradas 111 impropriedades, que representam 16,4% do total encontrado no período, ocorrendo em média 7 impropriedades por município, sendo mais frequente nos municípios de Caucaia e Fortaleza, que apresentaram 11 ocorrências cada.

Na Subcategoria 6 (prestações de contas), foram encontradas 22 impropriedades, que representam 3,2% do total encontrado no período, ocorrendo em média 1 impropriedade por município, sendo mais frequente no município de Pacajus com 4 ocorrências.

Na Subcategoria 7 (demonstrações contábeis), foram encontradas 89 impropriedades, que representam 13,1% do total encontrado no período, ocorrendo em média 6 impropriedades por município, sendo mais frequente nos municípios de Fortaleza, Guaiuba e Itaitinga, que apresentaram 8 ocorrências cada.

Diante do exposto, verifica-se que a Subcategoria 3, referente à gestão fiscal, foi a que apresentou maior frequência de impropriedades, sendo 197 ocorrências, que representam 29,1% do total e a Subcategoria 6, referente a prestações de contas, foi a menos frequente com 22 ocorrências, que corresponde a 3,2% do total.

Em relação aos municípios, Fortaleza foi o que apresentou mais impropriedades, 69 no total, seguido por Chorozinho e São Gonçalo do Amarante, ambos com 66 no total; e o município que menos apresentou impropriedades foi Horizonte, que apresentou 31 ocorrências.

Acredita-se que os resultados encontrados se devem aos gestores não conseguirem uma plena eficiência de sua gestão fiscal, tanto relativo à falha nas informações prestadas ao TCM/CE ao longo do ano, causando divergências com os documentos constantes nas prestações de contas anuais, quanto ao não-alinhamento dos gestores com as exigências para

elaboração dos relatórios determinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, em contrapartida, enviaram tempestivamente as prestações de contas à Câmara.

Na Tabela 19, foram evidenciados os resultados de forma analítica apresentando-os de acordo com as unidades de análise.

Tabela 19 – Impropriedades por Unidades de Análise e Municípios de 2009 a 2012

Cód	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	Soma
1A	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1	1	0	1	1	6
1B	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	3
1C	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	5
1D	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	4
1E	0	0	0	1	0	1	0	0	0	2	0	0	0	1	1	6
1F	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	3
1G	0	1	0	0	0	1	0	0	2	0	0	0	0	1	2	7
Total 1	0	3	1	1	0	4	0	1	5	2	1	1	0	8	8	35
2A	0	0	0	1	0	3	0	1	0	0	0	0	1	1	2	9
2B	3	0	0	3	1	4	1	0	1	0	0	3	1	1	1	19
2C	3	0	1	3	2	3	2	2	3	3	3	3	2	3	4	37
2D	3	1	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	55
2E	3	1	2	4	1	4	2	4	4	2	2	3	4	2	4	42
Total 2	12	2	6	15	8	18	9	11	12	9	9	13	12	11	15	162
3A	1	1	2	2	0	2	1	0	1	0	0	0	1	2	1	14
3B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	2
3C	1	1	3	4	1	2	0	0	0	1	3	0	0	0	2	18
3D	0	0	0	2	3	2	0	0	0	2	3	0	1	1	2	16
3E	0	1	1	0	2	0	1	0	0	0	1	0	0	0	1	7
3F	1	1	1	1	1	2	0	0	1	0	0	0	0	3	0	11
3G	0	1	0	1	1	3	1	1	1	1	1	3	1	0	3	18
3H	0	1	0	3	0	1	0	0	0	1	1	1	0	0	4	12
3I	2	3	1	0	2	3	1	1	1	1	1	3	0	0	3	22
3J	3	2	4	4	2	4	0	1	0	3	3	2	2	3	4	37
3L	0	1	1	1	0	3	0	0	2	0	1	0	1	3	1	14
3M	1	0	1	4	3	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	14
3N	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	1	1	0	1	6
3O	1	0	0	0	0	0	0	0	1	2	0	0	0	0	0	4
3P	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	2
Total 3	10	13	14	23	15	23	5	5	8	13	14	11	8	12	23	197
4A	1	1	2	3	0	2	1	1	1	2	2	2	0	1	3	22
4B	0	0	0	3	1	1	0	0	0	0	1	0	0	2	2	10
4C	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4D	2	0	1	1	3	2	2	1	2	2	3	0	1	0	0	20
4E	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	2	0	1	2	8
4F	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2
Total 4	5	1	3	8	4	5	4	2	3	4	6	4	2	4	7	62

Cód	AQZ	CCV	CAU	CHZ	EUS	FOR	GBA	HRZ	ITG	MRU	MPE	PJU	PTB	PDR	SGA	Soma
5A	1	2	3	3	2	3	1	1	2	1	0	1	0	2	3	25
5B	4	4	4	3	3	4	3	2	3	3	3	4	3	2	4	49
5C	2	3	4	4	2	4	2	2	1	0	4	3	1	3	2	37
Total 5	7	9	11	10	7	11	6	5	6	4	7	8	4	7	9	111
6A	2	1	0	3	2	0	3	1	1	1	1	4	2	1	0	22
Total 6	2	1	0	3	2	0	3	1	1	1	1	4	2	1	0	22
7A	1	0	1	2	0	1	3	0	2	2	1	0	1	1	0	15
7B	2	0	1	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	6
7C	3	1	1	1	4	3	2	3	3	1	1	2	3	1	1	30
7D	3	3	2	2	3	3	3	3	3	0	2	3	3	2	3	38
Total 7	9	4	5	6	7	8	8	6	8	4	4	5	7	4	4	89
Total	45	33	40	66	43	69	35	31	43	37	42	46	35	47	66	678

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Conforme Tabela 19, verificou que na Subcategoria 1 (instrumentos de planejamento), as impropriedades mais frequentes durante o período referem-se à unidade de análise 1G, que diz respeito à não conformidade do percentual autorizativo para a Reserva de Contingência contido na LDO com a autorização presente na LOA, que apresentou 7 ocorrências; 1A, que diz respeito ao encaminhamento da LDO ao TCM/CE foram do prazo, que apresentou 6 ocorrências; e 1E, que diz respeito a não conferência dos dados do orçamento com os dados do SIM, que apresentou 6 ocorrências.

Na Subcategoria 2 (créditos adicionais), a impropriedade mais frequente refere-se à unidade de análise 2D, que diz respeito à divergência nos valores dos créditos adicionais apurados no Balancete consolidado com os valores importados no SIM, que apresentou 55 ocorrências.

Na Subcategoria 3 (gestão fiscal), a impropriedade mais frequente refere-se à unidade de análise 3J, que diz respeito à divergência do total da despesa com pessoal constante no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo com os dados constantes no SIM, que apresentou 37 ocorrências.

Na Subcategoria 4 (execução orçamentária), as impropriedades mais frequentes referem-se às unidades de análise 4A, que diz respeito a não compatibilidade das receitas orçamentárias constantes no SIM com as constantes no Balanço Geral e RREO, que apresentou 22 ocorrências; e 4D, que diz respeito ao não destaque o destino dos recursos proveniente da alienação dos bens ocorridas no exercício, que apresentou 20 ocorrências.

Na Subcategoria 5 (execução extra-orçamentária), as impropriedades mais frequentes referem-se às unidades de análise 5B, que diz respeito à divergência do valor dos restos a pagar inscritos no exercício registrados no Balanço Geral com os registrados na relação de restos a pagar, que apresentou 49 ocorrências; e 5C, que diz respeito à falha no repasse de recursos ao Poder Legislativo Municipal a título de Duodécimo, que apresentou 37 ocorrências.

Na Subcategoria 6 (prestações de contas), verificou-se 22 ocorrências, que dizem respeito ao envio intempestivo das prestações de contas à Câmara, impropriedades que não ocorreu apenas nos municípios de Caucaia, Fortaleza e São Gonçalo do Amarante.

Na Subcategoria 7 (demonstrações contábeis), as impropriedades mais frequentes referem-se às unidades de análise 7D, que diz respeito à Omissão dos dados das dívidas constantes na Demonstração da Dívida Fundada Interna, que apresentou 38 ocorrências; e 7C, que diz respeito à ausência de extratos e/ou conciliações bancárias que comprovem o saldo do Balanço Financeiro, que apresentou 30 ocorrências.

O fato de a falha mais frequente ser referente à unidade de análise 2D, que diz respeito à divergência dos valores dos créditos adicionais apurados registrados no Balancete Consolidado e dos registrados no SIM, que apresentou 55 ocorrências, pode ter acontecido em virtude de equívocos no momento prestar informações mensais ao SIM, resultando em divergências na apuração anual, comprometendo a transparência dos dados.

Na Tabela 20, elencou-se as impropriedades mais frequentes, apresentando o total de ocorrência nas contas de governo dos municípios da RMF durante os anos de 2009 a 2012.

Tabela 20 – Impropriedades mais frequentes nos relatórios de contas de governo dos municípios da RMF (2009-2012)

Código	Impropriedades encontradas	Ocorrências
2D	Valores dos créditos adicionais apurados divergem dos números registrados no Balancete Consolidado e dos valores importados no SIM	55
5B	Divergência do valor dos restos a pagar inscritos no exercício registrados no Balanço Geral com o registrado na relação de restos a pagar	49
2E	Dados sobre fonte de recursos proveniente da anulação de dotações, registrado no Balancete Consolidado divergindo do dados importados do SIM	42
7D	Omissão dos dados das dívidas constantes na Demonstração da Dívida Fundada Interna	38
2C	Valores em referência extraídos das cópias dos decretos divergem dos números registrados no Sistema de Informações Municipais (SIM)	37
3J	Divergência do total da Despesa com Pessoal constante no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo com base de dados do SIM	37
5C	Falha no repasse de recursos ao Poder Legislativo Municipal a título de Duodécimo, disposto nos incisos I e III do §2º do Art. 29-A da Constituição Federal	37
7C	Ausência de extratos e/ou conciliações bancárias que comprovem o saldo do Balanço Financeiro	30

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Conforme Tabela 20, verificou-se que a maior frequência de impropriedades refere-se à unidade de análise 2D, que diz respeito à divergência quanto aos valores dos créditos adicionais apurados, os registrados no Balancete Consolidado e dos valores importados no SIM, pertencentes à Subcategoria 2, totalizando 55 ocorrências.

A segunda impropriedade mais recorrente refere-se à unidade de análise 5B, que consiste na divergência do valor dos restos a pagar inscritos no exercício registrados no Balanço Geral com o registrado na relação de restos a pagar, pertencentes à Categoria 5, totalizando 49 ocorrências.

Diante do exposto, a importância desse tema consiste na possibilidade dos municípios tomarem ciência de quais são as impropriedades mais frequentes e assim tomarem medidas para diminuí-las. Tornando sua gestão mais transparente e possibilitando aos órgãos de controle o exercício de sua função de forma mais efetiva.

6 CONCLUSÃO

O objetivo geral desta pesquisa consistiu em analisar as impropriedades detectadas pelo TCM/CE nas Prestações de Contas de Governo no período de 2009 a 2012. Ressalte-se que os anos de 2013 e 2014 foram excluídos da análise devido a erro no sistema do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

O primeiro objetivo específico que refere-se a observar o quantitativo das impropriedades detectadas nas Prestações de Contas de Governo dos municípios cearenses foi alcançado tendo em vista que observou-se o quantitativo das impropriedades, bem como verificou-se as impropriedades mais frequentes durante o período analisado, a saber: as referentes às unidades de análise 2D, que diz respeito à divergência dos créditos adicionais registrados no Balancete Consolidado e nos registrados no SIM, que apresentou 55 ocorrências; 5B, que diz respeito à divergência do valor dos restos a pagar inscritos no Balanço Geral com o registrado na relação de restos a pagar, que apresentou 49 ocorrências, e 2E, que diz respeito à divergência das fontes de recursos provenientes da anulação de dotações com os valores constantes no SIM, que apresentou 42 ocorrências no período.

O segundo objetivo específico que refere-se a identificar os município em relação ao quantitativo de impropriedades constatado também foi alcançado, tendo em vista que através da análise dos dados verificou-se que os municípios de Fortaleza, Chorozinho e São Gonçalo do Amarante foram os que apresentaram maior quantitativo de impropriedades, em contrapartida, os municípios de Cascavel e Horizonte foram os que apresentaram menor quantitativo de impropriedades.

O terceiro objetivo específico que refere-se a verificar as práticas das impropriedades, tendo em vista os pilares da LRF, também foi alcançado, visto que constatou-se que as Prestações de Contas de Governo apresentam diversas falhas quanto ao pilar da Transparência, que apresentou 532 ocorrências, que representa 78,5% das impropriedades encontradas no período. Isso interfere na eficiência do controle, bem como interfere na compreensibilidade das informações apresentadas, tendo em vista as divergências apresentadas nas contas enviadas anualmente com os dados presentes no Sistema de Informações Municipais.

Os achados no estudo confirmaram o pressuposto de que as impropriedades mais frequentes são relativas à gestão fiscal (Subcategoria 3), visto que foram verificadas 197 ocorrências, que representam 29,1% do total encontrado no período analisado.

Conclui-se, portanto, que os gestores ainda não se alinharam de forma efetiva ao pilar da Transparência constante na LRF, tendo em vista que os dados das Prestações de Contas de Governo enviadas ao TCM divergem dos dados que os próprios gestores enviam através do Sistema de Informação Municipal periodicamente, comprometendo a análise por parte da Corte de Contas e dificultando o processo de controle das contas públicas.

Com relação às limitações do estudo, adverte-se que os resultados obtidos não podem ser aplicados para todos os demais municípios do Estado, visto que só foram estudados os municípios da Região Metropolitana de Fortaleza.

Podem ser realizadas outras pesquisas evidenciando as impropriedades nas prestações de contas nos municípios do Estado do Ceará, comparando os resultados com o que foi encontrado na Região Metropolitana de Fortaleza. Outra possibilidade é realizar a pesquisa nas demais regiões metropolitanas brasileiras, utilizando apenas os municípios que apresentam representatividade, por meio de indicadores como o Produto Interno Bruto e as receitas e despesas orçamentárias, para analisar quais as impropriedades constantes nas prestações de contas das regiões metropolitanas de outras capitais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Ubiratan Diniz de., PESSOA. Luís Alexandre Albuquerque Figueiredo de Paula. FIGUEIREDO, Pedro Ângelo Sales. **Controle social das contas públicas**. Fortaleza: Fundação Demócrito Rocha, 2010. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/servicos/downloads/2010/curso_controle_social/tcm-03.pdf> Acesso em 12 abr. 2015.

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2011.

ALMEIDA, Geórgia Campos de. O papel dos Tribunais de Contas no Brasil. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 845, 26 out. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7487>>. Acesso em: 2 abr. 2015.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1979.

BRASIL. Constituição República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891. **Diário Oficial [da] União**. Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso: em 14 abr. 2015.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934. **Diário Oficial [da] União**. Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 14 abr. 2015.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 10 de novembro de 1937. **Diário Oficial [da] União**. Rio de Janeiro, 10 nov. 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 14 abr. 2015.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Promulgada em 18 de setembro de 1946. **Diário Oficial [da] União**. Rio de Janeiro, 19 set. 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 14 abr. 2015.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial [da] União**. Brasília, 24 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 14 abr. 2015.

_____. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 1 mar. 2015.

_____. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras

providências. **Diário Oficial [da] União**. Brasília, 27 fev. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 9 mar. 2015.

_____. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial [da] União**. Brasília, 17 out. 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 15 abr. 2015.

_____. 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. **Diário Oficial [da] União**. Brasília, 5 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 7 mar. 2015.

_____. Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950. Define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento. **Diário Oficial [da] União**. Rio de Janeiro, 12 abr. 1950. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l1079.htm>. Acesso em: 15 abr. 2015.

_____. 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. **Diário Oficial [da] União**. Brasília, 4 maio 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm>. Acesso em: 9 mar. 2015.

_____. 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. **Diário Oficial [da] União**. Brasília, 18 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm>. Acesso em: 2 maio 2015.

_____. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**. Brasília, 3 jun. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm>. Acesso em: 9 abr. 2015.

_____. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**. Brasília, 17 jul. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm>. Acesso em 9 abr. 2015.

_____. Lei Complementar 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, 22 jun. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm>. Acesso em: 7 mar. 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. **Orientações para conselheiros de saúde** / Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 4ª Secretaria de Controle Externo, 2010. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2057626.PDF>>. Acesso em: 14 abr. 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. **Prestação de Contas: fundamento da democracia e exercício de cidadania** / Tribunal de Contas da União. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

CAMPOS, Maria Antonietta D'Elia. **Gestão Pública: uma perspectiva organizacional pública mais voltada à satisfação das necessidades do cidadão**. Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/K223270.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2015.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual do Direito Administrativo**. 27 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2014.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008.

CEARÁ. Lei complementar nº 78, 26 de junho de 2009. Dispõe sobre a criação da Região Metropolitana do Cariri, cria o Conselho de Desenvolvimento e Integração e o Fundo de Desenvolvimento e Integração da Região Metropolitana do Cariri – FDMC, altera a composição de microrregiões do Estado do Ceará e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Estado**. Fortaleza, 3 de junho de 2009. Disponível em: <<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20090703/do20090703p01.pdf>> Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Resolução nº 10, de 13 de dezembro de 2007. Redefine a estrutura administrativa e organizacional e altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas dos Municípios. **Diário Oficial [do] Estado do Ceará**, Fortaleza, CE, 10. Dez. 2007. p. 177

CERVO, Amado Luiz. **Metodologia científica**. 6. ed. 6ª reimpressão. São Paulo, SP: Prentice Hall, 2010.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Portaria Interministerial MPOG/MF/CGU n.º 507/2011, de 24 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://www.governoeletronico.gov.br/biblioteca/arquivos/portaria-interministerial-no-507-de-24-de-novembro-de-2011/view>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FONSECA, Kênia de Nazaré. **O que é controle social**. 2009. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/o-que-e-controle-social/23288/>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

FONSECA, Manoel Deodoro da. Decreto nº. 966-A. *In*: Tribunal de Contas da União. Legislação histórica do TCU. Brasília: TCU, Gabinete da Presidência, 2008. p. 8-11.

GERMANO, Cíntia Vanessa Monteiro. **Impropriedades mais frequentes nas prestações de contas de gestão: um estudo na Região Metropolitana de Fortaleza**. 2011. 55 f. TCCP

(especialização) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade - FEAAC, Curso de Especialização em Controladoria, Fortaleza-CE, 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONÇALVES, Antônio Carlos da Cunha. O orçamento público brasileiro. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2523, 29 maio 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/14940>>. Acesso em: 9 abr. 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estimativas da população dos municípios brasileiros com data de referência em 1º de julho de 2014**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/pdf/analise_estimativas_2014.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2015.

_____. **Produto Interno Bruto dos Municípios 2011**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/pibmunicipios/2011/default_xls.shtm>. Acesso em: 14 abr. 2015.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões**. 4 ed. ver. amp. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

LOPEZ, Maria Del Mar Solbas. **O controle dos gastos públicos: Relacionamento entre o Legislativo e as Entidades de Fiscalização Superior no Brasil, Argentina e Chile**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2525950.PDF>>. Acesso em: 2 mar. 2015.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade. THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Mazza, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MONTEIRO, Marília Soares de Avelar. **A natureza jurídica dos julgamentos proferidos pelos Tribunais de Contas no Brasil**. 2008. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/files/file/biblioteca/a_natureza_juridica_dos_julgamentos_proferidos_os_pelos_tribunais_de_contas_no_brasil.doc>. Acesso em: 3 mar. 2015.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Teoria geral da administração: uma abordagem prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. **Governança, governabilidade e accountability: qualidade na Administração Pública**, 2011. Disponível em: <https://moodle.unipampa.edu.br/pluginfile.php/128358/mod_resource/content/1/governa%C

3%A7a_governabilidade_accountability_qualidade_na_adm_p%C3%BAblica.pdf> Acesso em: 19 mar. 2015.

PAIVA, Andréa de Oliveira. **Contas de governo x Contas de gestão: aspectos legais e práticos**. Tribunal de Contas do Estado do Piauí (2012). Disponível em: <http://www.tce.pi.gov.br/site/legislacao/doc_download/826-contas-de-governo-x-contas-de-gestao-aspectos-legais-e-praticos>. Acesso em: 1 mar. 2015

PETER, Maria da Gloria Arrais. MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **A Administração Pública e o princípio da prestação de contas**. 2010. Disponível em:

<http://www.esdm.com.br/include%5Cdownload.asp?file=artigos%5CArtigo%20Princ%EDpio%20da%20presta%E7%E3o%20de%20contas%20na%20Administra%E7%E3o%20P%FAblica%202010_1912011114900.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2015.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. 6ª reimpr São Paulo: Atlas, 2012.

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

SANTANA, Herick Santos. Controle externo da administração pública. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3894, 28 fev. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/26798>>. Acesso em: 30 abr 2015.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie; ALMEIDA, Cristóvão Domingos; GUINDANI, Joel Felipe. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. **Revista Brasileira de História & Ciências Sociais**, ano 1, n. 1, jul/2009. Disponível em: <http://rbhcs.com/index_arquivos/Artigo.Pesquisa%20documental.pdf>. Acesso em: 7 abr. 2015

SECRETARIA DE PLANEJAMENTO E DESENVOLVIMENTO REGIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Manual de Gestão e Prestação de Contas**. 2011. Disponível em: <http://www.planejamento.sp.gov.br/noti_anexo/files/uam/manuais/manual_gestao_e_prestacao_de_contas.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2015.

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

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Instrução Normativa nº. 63/2010, de 1º de setembro de 2010. Disponível em: <www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/.../INT2010-063.doc>. Acesso em: 15 abr. 2015.

_____. Instrução Normativa nº 71/2012, de 28 de novembro de 2012. Disponível em: <www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/.../INT2012-071.rtf>. Acesso em: 15 abr. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Instrução Normativa nº 32/2014, de 04 de novembro de 2014. Disponível em: <[http://www.tce.es.gov.br/portais/Portais/14/Arquivos/Biblioteca/AtosNormativos/032-2014-Disp%C3%B5e%20sobre%20remessa%20processos%20ao%20TCEES\(Tomada%20de%20Contas%20Especial\).pdf](http://www.tce.es.gov.br/portais/Portais/14/Arquivos/Biblioteca/AtosNormativos/032-2014-Disp%C3%B5e%20sobre%20remessa%20processos%20ao%20TCEES(Tomada%20de%20Contas%20Especial).pdf)>. Acesso em: 16 abr. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO. Resolução Normativa nº 10/2008. Disponível em: <http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00005483/Resolu%C3%A7%C3%A3o_Normativa_n%C2%BA_010_2008.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ (TCM/CE). **Histórico**. Disponível em: <<http://www.tcm.ce.gov.br/site/institucional/historico/#.VEe-OPnF-T8>>. Acesso em: 30 set. 2014.

_____. Instrução Normativa nº 01/2003, de 22 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a prestação de contas de governo e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/legislacao/instrucoes_normativas_do_tcm/2003/inst_rucao_Normativa_2003-01-versao_julho_2009.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2015.

_____. Instrução Normativa nº 01/2010, de 16 de dezembro de 2010. Dispõe sobre a prestação de contas de governo e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/legislacao/instrucoes_normativas_do_tcm/2010/Instrucao_Normativa_01.2010_Contas_de_Governo.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2015.

_____. Instrução Normativa nº 02/2013, de 19 de dezembro de 2013. Dispõe sobre as Prestações de Contas de Governo - PCG e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/legislacao/instrucoes_normativas_do_tcm/2013/inst_rucao_normativa_2013-02_versao_dezembro_2013.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2015.

_____. Instrução Normativa nº 03/2013, de 19 de dezembro de 2013. Dispõe sobre as Prestações de Contas de Gestão - PCS e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/legislacao/instrucoes_normativas_do_tcm/2013/inst_rucao_normativa_2013-03_versao_dezembro_2013.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2015.

VERÍSSIMO, Dijonilson Paulo Amaral. **O princípio da transparência como um dos alicerces da lei de responsabilidade fiscal**. 2013. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7845/O-principio-da-transparencia-como-um-dos-alicerces-da-lei-de-responsabilidade-fiscal>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

VIOLIN, Tarso Cabral. **O controle externo da Administração Pública exercido pelos Tribunais de Contas.** Disponível em: <<http://blogdotarso.com/2013/07/11/o-controle-externo-da-administracao-publica-exercido-pelos-tribunais-de-contas/>>. Acesso em: 01 out. 2014.