



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO**  
**MESTRADO PROFISSIONAL EM AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS**

**CÁSSIO CARVALHO ROCHA FREIRE**

**UMA AVALIAÇÃO EM PROFUNDIDADE DA ATUAÇÃO DO TCE - CE**  
**ACERCA DE AUDITORIA OPERACIONAL**

**FORTALEZA**  
**2024**

CÁSSIO CARVALHO ROCHA FREIRE

UMA AVALIAÇÃO EM PROFUNDIDADE DA ATUAÇÃO DO TCE - CE  
ACERCA DE AUDITORIA OPERACIONAL

Dissertação apresentada ao Mestrado Profissional em Avaliação de Políticas Públicas da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre. Área de concentração: Avaliação de Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Américo Leite Moreira.

FORTALEZA

2024

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

---

F933a Freire, Cássio Carvalho Rocha.  
Uma avaliação em profundidade da atuação do TCE - CE acerca de auditoria operacional / Cássio  
Carvalho Rocha Freire. – 2024.  
127 f. : il. color.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Centro de Ciências Agrárias, Mestrado  
Profissional em Avaliação de Políticas Públicas, Fortaleza, 2024.  
Orientação: Prof. Dr. Carlos Américo Leite Moreira.

1. Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. Equilíbrio orçamentário. 3. Tribunal de Contas do Estado do  
Ceará. 4. Auditoria operacional. 5. Responsabilidade fiscal. I. Título.

CDD 320.6

---

CÁSSIO CARVALHO ROCHA FREIRE

UMA AVALIAÇÃO EM PROFUNDIDADE DA ATUAÇÃO DO TCE - CE  
ACERCA DE AUDITORIA OPERACIONAL

Dissertação apresentada ao Mestrado Profissional em Avaliação de Políticas Públicas da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre. Área de concentração: Avaliação de Políticas Públicas.

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Carlos Américo Leite Moreira (Orientador)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof<sup>a</sup>. Dra. Jacqueline Franco Cavalcante

Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. Samuel Leite Castelo

Universidade Estadual do Ceará (UECE)

## AGRADECIMENTOS

A jornada até a conclusão deste trabalho foi repleta de desafios, aprendizado e crescimento. Em cada momento, contei com o apoio, a inspiração e a presença de pessoas essenciais em minha vida, a quem sou profundamente grato.

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, pela força, sabedoria e perseverança concedidas ao longo deste caminho. Sem Sua orientação e amparo, não teria alcançado este objetivo. Em todos os momentos de incerteza e dificuldade, pude encontrar conforto e propósito na fé.

Agradeço à minha esposa, minha companheira de vida, que esteve ao meu lado em cada passo dessa trajetória. Sua paciência, compreensão e amor incondicional me deram o apoio necessário para continuar, mesmo nas horas mais desafiadoras. Sem você, nada disso seria possível.

À minha família, cuja base sólida foi o alicerce de tudo o que sou e percebi até aqui, expresso meus profundos agradecimentos; aos meus pais, por todo o amor, sacrifícios e ensinamentos que me formaram; e aos meus irmãos e demais familiares, por estarem sempre ao meu lado, oferecendo apoio e incentivo.

Tenho uma gratidão especial ao meu orientador, professor dr. Carlos Américo Leite Moreira, cuja orientação sábia e paciente foi essencial para a realização deste trabalho. Sua generosidade em compartilhar conhecimento, sua dedicação e seu apoio foram determinantes para o sucesso desta dissertação.

Aos membros da Banca Examinadora, professora dra. Jacqueline Franco Cavalcante e professor dr. Samuel Leite Castelo, agradeço por terem aceitado o convite e pela valiosa contribuição que certamente enriquecerá este trabalho. Suas observações e críticas são fundamentais para aprimorar esta pesquisa e continuar meu crescimento acadêmico.

Por fim, agradeço a todos que, de alguma forma, contribuíram para que este trabalho se torne realidade. A vocês, colegas, professores e amigos, que me apoiaram e incentivaram, minha mais sincera gratidão.

## RESUMO

A presente pesquisa tem por objetivo avaliar a atuação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE), concernente à auditoria operacional realizada por aquela Corte de Contas, cujo objetivo foi avaliar a aderência dos municípios cearenses às disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), especialmente em relação ao seu artigo 11. O referido processo de fiscalização do TCE - CE se baseou, principalmente, na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, constituindo-se, pois, uma peça central na análise. Essa lei exige que os entes da Federação realizem uma gestão fiscal responsável, garantindo que as receitas sejam suficientes para cobrir despesas e que as contas públicas estejam equilibradas. Embora tenha sido um marco importante para o controle das finanças públicas no Brasil, cabe destacar que a LRF tem um caráter excessivamente fiscal, priorizando o equilíbrio orçamentário em detrimento de investimentos sociais. Ao impor limites rígidos para o gasto público, a LRF pode restringir a capacidade de investimentos dos entes governamentais, especialmente em áreas essenciais como saúde, educação e infraestrutura, além de dificultar a resposta às crises econômicas ou emergências. É preciso, pois, conciliar a responsabilidade fiscal à responsabilidade social, no sentido de garantir serviços públicos de qualidade e de responder, tempestivamente, a emergências e crises econômicas. Nesse contexto, ganha relevância a atuação dos Tribunais de Contas, em razão do inegável potencial contributivo desse órgãos de controle externo para o aperfeiçoamento da gestão pública, sobretudo por meio das auditorias operacionais, as quais não se limitam à verificação da conformidade legal, mas também buscam avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das políticas públicas implementadas. A presente pesquisa utilizou uma metodologia de "avaliação em profundidade", baseada no modelo proposto por Lea Rodrigues (2008), e concluiu que a atuação do TCE - CE, por meio da auditoria operacional em questão, foi orientada no sentido de aprimorar a gestão pública municipal, no que concerne à menor dependência das transferências constitucionais e à maior capacidade de arrecadação, mas não contemplou, em seu escopo, a dimensão social dos gastos públicos. É crucial que a atuação dos Tribunais de Contas, ao fiscalizar o cumprimento da LRF, considere, de maneira mais abrangente, a responsabilidade social associada à gestão fiscal para que a governança pública atinja seus objetivos de forma mais ampla e eficaz. Isso implica não apenas garantir que os gestores públicos sigam as normas da LRF, mas também que eles estejam comprometidos com o bem-estar da sociedade, buscando um equilíbrio saudável entre responsabilidade fiscal e social. Nesse contexto, os Tribunais de Contas desempenham um papel fundamental como agentes de mudança na gestão pública, utilizando-se das auditorias operacionais para promover maior eficiência e transparência no uso dos recursos públicos, mas é essencial que a

responsabilidade fiscal seja equilibrada com o bem-estar social, garantindo que a arrecadação tributária seja direcionada para políticas públicas que atendam às reais necessidades da população. Portanto, o TCE - CE, além de focar no cumprimento das normas fiscais voltadas à eficiência na arrecadação, deve também dar atenção à responsabilidade social dos municípios cearenses. Em outras palavras, a fiscalização daquele Tribunal não deve apenas garantir que os municípios cearenses estejam arrecadando adequadamente, mas também verificar se esses recursos estão sendo investidos de maneira a melhorar a qualidade de vida da população.

**Palavras-chave:** Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF); equilíbrio orçamentário; Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE); auditoria operacional; políticas públicas; responsabilidade fiscal; responsabilidade social.

## ABSTRACT

This research aims to evaluate the performance of the Court of Auditors of the State of Ceará (TCE - CE), concerning the operational audit carried out by that Court of Auditors, whose objective was to evaluate the adherence of Ceará municipalities to the provisions of the Fiscal Responsibility Law (LRF) especially in relation to its article 11. The aforementioned TCE - CE inspection process was based mainly on the Fiscal Responsibility Law (LRF), thus constituting a central piece in the analysis. This law requires that the entities of the Federation carry out responsible fiscal management, ensuring that revenues are sufficient to cover expenses and that public accounts are balanced. Although it was an important milestone for the control of public finances in Brazil, it is worth noting that the LRF has an excessively fiscal nature, prioritizing budgetary balance over social investments. By imposing strict limits on public spending, the LRF may restrict the investment capacity of government entities, especially in essential areas such as health, education and infrastructure, in addition to hindering the response to economic crises or emergencies. It is therefore necessary to reconcile fiscal responsibility with social responsibility, in order to guarantee quality public services and respond promptly to emergencies and economic crises. In this context, the role of the Audit Courts gains relevance, due to the undeniable potential contribution of these external control bodies to the improvement of public management, especially through operational audits, which are not limited to verifying legal compliance, but also seek to assess the efficiency, effectiveness and efficacy of the public policies implemented. This research used an "in-depth assessment" methodology, based on the model proposed by Lea Rodrigues (2008), and concluded that the actions of the TCE - CE, through the operational audit in question, were aimed at improving municipal public management, with regard to reducing dependence on constitutional transfers and increasing revenue collection capacity, but did not include, in its scope, the social dimension of public spending. It is crucial that the actions of the Courts of Auditors, when monitoring compliance with the LRF, consider, in a more comprehensive manner, the social responsibility associated with fiscal management so that public governance achieves its objectives more broadly and effectively. This implies not only ensuring that public managers follow the LRF rules, but also that they are committed to the well-being of society, seeking a healthy balance between fiscal and social responsibility. In this context, the Courts of Auditors play a fundamental role as agents of change in public management, using operational audits to promote greater efficiency and transparency in the use of public resources. However, it is essential that fiscal responsibility be balanced with social well-being, ensuring that tax collection is directed towards public policies that meet the real needs of the population. Therefore, the TCE - CE, in addition to



focusing on compliance with fiscal standards aimed at efficient collection, must also pay attention to the social responsibility of Ceará's municipalities. In other words, the oversight of that Court must not only ensure that Ceará's municipalities are collecting adequately, but also verify whether these resources are being invested in a way that improves the population's quality of life.

**Keywords:** fiscal responsibility Law (LRF); budgetary balance; Court of Auditors of the State of Ceará (TCE - CE); operational audit; public policies; fiscal responsibility; social responsibility.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Síntese dos modelos constitucionais de controle externo .....	47
Quadro 2 - Síntese do cronograma da auditoria operacional realizada pelo TCE – CE .....	80
Quadro 3 - Síntese das classes de tamanho da população dos municípios – IBGE (2017) .....	86
Quadro 4 - Relação dos municípios visitados .....	86
Quadro 5 - Quadro resumo dos processos de auditoria realizados pelo TCE – CE .	93
Quadro 6 - Evolução tributária municipal .....	99

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AOP	Auditoria Operacional
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
BEC	Banco do Estado do Ceará
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BIRD	Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento
CAGECE	Companhia de Água e Esgoto do Ceará
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
COELCE	Companhia de Eletricidade do Ceará
COSIP	Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública
EUA	Estados Unidos da América
FMI	Fundo Monetário Internacional
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ISS	Imposto Sobre Serviços
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
LOA	Lei Orçamentária Anual
LOTCE - CE	Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PPA	Plano Plurianual

RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SEFAZ	Secretaria da Fazenda do Estado
SEFINs	Secretarias de Finanças dos Municípios Cearenses
SIM	Sistema de Informações Municipais
STF	Supremo Tribunal Federal
TCE - CE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCM - CE	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	13
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	19
2.1	<b>O contexto da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal</b> .....	19
2.2	<b>A Lei de Responsabilidade Fiscal</b> .....	25
2.3	<b>Considerações críticas acerca da Lei de Responsabilidade Fiscal</b> .....	32
<b>3</b>	<b>DISCUSSÃO TEÓRICO-METODOLÓGICA DA ATUAÇÃO DO TCE</b>	
	<b>– CE</b> .....	39
3.1	<b>Uma avaliação em profundidade</b> .....	39
3.2	<b>Análise do espectro temporal e territorial da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE)</b> .....	41
3.2.1	<i>A origem dos Tribunais de Contas</i> .....	41
3.2.2	<i>O controle na Administração Pública</i> .....	43
3.2.3	<i>A matriz constitucional das competências dos Tribunais de Contas no Brasil</i> .....	48
3.2.4	<i>As competências do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE) ....</i>	51
3.2.5	<i>As espécies processuais existentes no TCE – CE</i> .....	57
3.2.6	<i>A auditoria operacional</i> .....	60
3.2.7	<i>A atuação dos Tribunais de Contas no campo da avaliação das políticas públicas: a auditoria operacional como importante ferramenta</i> .....	65
3.3	<b>Trajetória institucional da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE)</b> .....	75
3.3.1	<i>As diretrizes propostas pela ATRICON</i> .....	75
3.3.2	<i>A atuação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE)</i>	82
3.3.3	<i>Outras atuações do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE) no campo da receita pública</i> .....	93
<b>4</b>	<b>A EVOLUÇÃO DA RECEITA MUNICIPAL: UMA REFLEXÃO DA ATUAÇÃO DO TCE – CE</b> .....	98
4.1	<b>A evolução tributária municipal</b> .....	98
4.2	<b>Uma reflexão sobre a atuação do TCE – CE</b> .....	106
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	120
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	124

<b>APÊNDICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTA APLICADO COM CONSELHEIROS E AUDITORES .....</b>	<b>127</b>
---	------------

## 1 INTRODUÇÃO

Na qualidade de analista de controle externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE), admitido por meio de concurso público realizado em 2010, o pesquisador identifica uma oportunidade significativa de analisar a atuação daquela Corte de Contas e seus impactos no aprimoramento da gestão pública, no Ceará. A presente pesquisa busca compreender como o processo de fiscalização e as decisões do TCE - CE contribuem para a melhoria da eficiência, transparência e responsabilidade na Administração Pública cearense.

Em 2018, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE) realizou uma auditoria operacional cujo objetivo foi avaliar a aderência dos municípios cearenses às disposições da LRF, especialmente em relação ao seu artigo 11, que assim dispõe: “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” Brasil (2000).

Esse dispositivo estabelece que os entes federativos devem garantir a efetiva arrecadação de todos os tributos de sua competência, de modo a assegurar que as receitas públicas sejam suficientes para financiar as despesas e manter o equilíbrio das contas públicas. A auditoria operacional do TCE - CE teve como objetivo verificar se os municípios do Ceará estavam cumprindo as exigências legais de forma rigorosa, promovendo uma administração pública mais eficiente e financeiramente sustentável.

Essa auditoria surgiu como uma iniciativa fundamental para garantir que os municípios cumpram as diretrizes legais impostas pela LRF, que é considerada um dos marcos mais significativos na história da gestão fiscal brasileira. O referido processo de fiscalização realizado pelo TCE - CE, com base nas disposições do artigo 11 da LRF, visa avaliar o cumprimento das exigências legais por parte dos municípios e sua adesão às práticas de gestão fiscal responsável.

O objetivo central da auditoria operacional realizada pelo TCE - CE foi averiguar a eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional. Baseada no art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal e na Resolução nº 06/2016 da ATRICON, a fiscalização buscou verificar se os municípios cearenses estavam explorando adequadamente seu potencial tributário.

O foco foi a arrecadação de impostos municipais como IPTU, ITBI, ISSQN, além de taxas e contribuições de melhoria. A auditoria operacional também visou analisar as bases legais (códigos tributários), os processos de trabalho, a estrutura física e tecnológica, a gestão

do quadro funcional e a gestão da dívida ativa, ou seja, tudo que envolvia a gestão fiscal dos municípios. Os objetivos secundários da auditoria em questão incluíram diagnosticar melhorias para o equilíbrio fiscal e a saúde econômica dos municípios, identificar fragilidades e deficiências no sistema tributário, bem como identificar e melhores práticas na arrecadação municipal.

A primeira parte da pesquisa trata da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), legislação que orientou a atuação do TCE - CE e é central para a compreensão dos avanços e desafios enfrentados pelos municípios cearenses. Buscou-se avaliar os impactos da LRF nas finanças municipais, principalmente no que diz respeito à sua influência na capacidade dos governos locais de investir em políticas públicas essenciais, como saúde, educação e infraestrutura.

Dessarte, considerando que o principal fundamento do processo de fiscalização realizada pelo TCE - CE foi o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), é imperioso compreender como as reformas econômicas e políticas ocorridas nas últimas décadas influenciaram a formulação e a implementação daquela lei, bem como seus efeitos na governança pública e no desenvolvimento socioeconômico local.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), instituída em 2000, marcou uma transformação significativa na gestão das finanças públicas brasileiras. Criada em um contexto de crises fiscais recorrentes e pressões internacionais, como as exercidas pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), a LRF se consolidou como um marco regulatório voltado para a promoção da responsabilidade, equilíbrio e transparência na administração pública.

Neste contexto, a LRF foi concebida como uma medida fundamental para reorganizar as finanças públicas e garantir a sustentabilidade fiscal a longo prazo. O contexto político e econômico de sua formulação estava profundamente influenciado pelas reformas neoliberais que se consolidaram no Brasil nos anos 1990, particularmente após o Plano Real, implementado em 1994.

A LRF se estruturou em torno de quatro pilares principais: a disciplina fiscal, a transparência, o planejamento orçamentário e a responsabilização dos gestores públicos. Estes elementos foram desenhados para evitar o descontrole das contas públicas e garantir que as despesas estivessem sempre compatíveis com as receitas disponíveis.

Embora a LRF tenha sido amplamente elogiada como um avanço para a gestão fiscal no Brasil, sua aplicação, ao longo dos anos, tem suscitado uma série de debates e críticas. Para muitos, a LRF se destaca por seu caráter eminentemente fiscalista, priorizando o equilíbrio



orçamentário em detrimento de investimentos sociais e da flexibilidade necessária para que os governos possam responder às emergências ou crises econômicas.

Críticos apontam que, ao impor limites rígidos ao gasto público e à dívida, a LRF pode restringir a capacidade de ação dos governos, especialmente em períodos de retração econômica, quando o aumento do investimento público seria crucial para mitigar os efeitos da crise e promover a recuperação econômica. Além disso, a lei foi vista como uma imposição das exigências de organismos internacionais, como o FMI, que defendiam a adoção de medidas de austeridade fiscal como condição para a concessão de assistência financeira ao Brasil.

Neste cenário, a seção 2 do presente trabalho se debruça sobre o contexto econômico e político da elaboração da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), suas noções e principais objetivos, assim como traz uma análise crítica acerca desse normativo.

Em seguida, na seção 3, tratar-se, especificamente, da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE), em relação à auditoria operacional que teve por objetivo averiguar a eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional, com foco nos resultados alcançados nos exercícios financeiros de 2016 e 2017.

Buscou-se trazer uma discussão sobre o papel do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE) no controle e fiscalização da administração pública, com ênfase na auditoria operacional. A partir de uma abordagem teórico-metodológica, com base nos paradigmas de avaliação em profundidade propostos por Lea Rodrigues (2008), cujos eixos analíticos possibilitam uma avaliação qualitativa da auditoria operacional realizada pelo TCE - CE, a seção explora as funções e responsabilidades desse órgão de controle externo, destacando sua importância na garantia da legalidade, eficiência e transparência na gestão dos recursos públicos.

Diferentemente das auditorias de conformidade, que se concentram em identificar irregularidades e aplicar sanções, a auditoria operacional tem como foco principal avaliar o desempenho da gestão pública, analisando a eficiência, a eficácia e a economicidade das políticas, programas e projetos implementados pelos gestores estaduais e municipais. O objetivo é não apenas assegurar o cumprimento das normas legais, mas também promover a melhoria contínua dos processos administrativos, tornando a gestão pública mais eficiente e orientada para resultados.

A seção inicia situando historicamente a criação dos Tribunais de Contas, cuja origem remonta à Revolução Francesa, em 1789, momento crucial para o estabelecimento de princípios democráticos, como a separação dos poderes e o controle dos gastos públicos. Nesse contexto, os Tribunais de Contas surgiram como órgãos essenciais para garantir a fiscalização

da administração pública, assegurando que o patrimônio público fosse gerido de forma transparente e responsável.

No Brasil, esse modelo foi adotado a partir da Proclamação da República, em 1889, com a criação do Tribunal de Contas da União (TCU), que se consolidou como um órgão fiscalizador fundamental para o controle das finanças públicas nacionais. A Constituição de 1988 ampliou ainda mais as atribuições do TCU, conferindo-lhe poderes para fiscalizar a legalidade, legitimidade e economicidade da gestão pública, e serviu de base para a atuação dos tribunais de contas estaduais.

No contexto estadual, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE) exerce funções análogas às do TCU, porém com foco na fiscalização das contas públicas do governo estadual e dos municípios cearenses. Detalha-se as competências constitucionais do TCE - CE estabelecidas pela Constituição Federal e pela Constituição do Estado do Ceará, que conferem ao tribunal o poder de julgar as contas dos administradores públicos, avaliar a legalidade dos atos de admissão de pessoal, fiscalizar a aplicação de recursos públicos e realizar auditorias de diversas naturezas. Essas competências são fundamentais para assegurar a correta aplicação dos recursos e para prevenir desvios ou mau uso dos fundos públicos.

Destaca-se, nesse diapasão, a matriz constitucional das competências do TCE - CE, que tem a responsabilidade de apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos municipais, além de julgar as contas de administradores e demais responsáveis pela gestão de dinheiro, bens e valores públicos. Essas competências são complementadas pela fiscalização das receitas e despesas dos entes públicos, incluindo a análise da legalidade dos atos de admissão de pessoal e a realização de auditorias periódicas sobre a execução das políticas públicas.

Discute-se, também, a distinção entre os diferentes tipos de auditoria realizadas pelo TCE - CE, com destaque para a auditoria operacional. Essa modalidade de auditoria, ao contrário das auditorias de conformidade, busca avaliar a qualidade e o impacto das políticas públicas, examinando se os recursos estão sendo aplicados de forma eficaz e se os objetivos governamentais estão sendo alcançados com o menor custo possível. Em vez de focar na identificação de fraudes ou irregularidades, a auditoria operacional adota uma abordagem mais orientada para o desempenho e a otimização dos processos administrativos, oferecendo recomendações aos gestores para melhorar a eficiência da gestão pública.

Dentro desse cenário, o TCE - CE se destaca como um órgão essencial para o bom funcionamento da administração pública no Estado do Ceará. A seção 3 discorre, ainda, sobre as várias espécies processuais utilizadas pelo tribunal para exercer suas funções de controle e

fiscalização, como os processos de prestação e tomada de contas, auditorias, inspeções e monitoramento da execução orçamentária.

A auditoria operacional, destacada como uma ferramenta central na atuação do TCE - CE, desempenha um papel crucial no aprimoramento da administração pública. Ao analisar a eficiência e a qualidade dos serviços prestados pelo governo, esse tipo de auditoria permite que o tribunal identifique áreas onde os recursos podem ser melhor aplicados, oferecendo sugestões de melhorias para os gestores públicos.

Portanto, a seção 3 explora a atuação do TCE - CE, destacando suas competências constitucionais, os diferentes tipos de controle exercidos e as espécies processuais utilizadas para garantir a correta aplicação dos recursos, destacando-se sua contribuição não apenas para o controle da legalidade dos atos administrativos, mas também para o aprimoramento da gestão pública por meio da auditoria operacional, que se apresenta como uma ferramenta central para a promoção da eficiência e da qualidade dos serviços prestados pelo poder público.

Por fim, na seção 4, a pesquisa trata, inicialmente, da evolução da receita municipal dos municípios cearenses a partir da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE), com enfoque no período entre 2017 e 2023. Em seguida, o estudo aborda, de maneira crítica, a atuação do TCE - CE na fiscalização das receitas municipais, a partir das entrevistas semiestruturadas com os atores do processo de fiscalização em questão.

A primeira parte da seção 4 apresenta uma análise quantitativa do desempenho financeiro dos municípios, destacando os resultados obtidos em termos de arrecadação, a partir dos dados extraídos do Sistema de Informações Municipais (SIM). Ao longo do período analisado, observou-se um crescimento significativo em algumas localidades, indicando avanços na capacidade de geração de receitas próprias. Em contrapartida, outros municípios continuam enfrentando dificuldades consideráveis para melhorar sua arrecadação, o que revela a persistência de desafios estruturais relacionados à eficiência administrativa e à base econômica local.

Um dos pontos centrais discutidos nesta primeira parte da seção 4 é a relação entre receitas próprias e receitas correntes. Esta relação é um indicador crucial para medir a autonomia financeira dos municípios, pois revela em que medida as administrações locais conseguem gerar suas próprias receitas, sem depender exclusivamente das transferências constitucionais.

A pesquisa mostra que, em alguns casos, houve avanços significativos nessa relação, com municípios como Jijoca de Jericoacoara e Aquiraz aumentando consideravelmente suas receitas próprias em relação às correntes. Esses resultados indicam uma melhoria na capacidade

de arrecadação local, o que representa um passo importante rumo à independência financeira dos municípios. No entanto, em outros casos, como o do município de Jati, verificou-se uma queda acentuada na arrecadação de receitas próprias, o que sugere uma crescente dependência de recursos externos e a necessidade de intervenções mais eficazes para reverter essa tendência.

Na segunda parte, a seção 4 aborda a atuação do TCE - CE na fiscalização das receitas municipais, a partir de entrevistas semiestruturadas realizadas junto aos atores do processo de fiscalização estudado, para compreender a visão dos entrevistados acerca dos aspectos positivos e negativos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), notadamente quanto aos benefícios trazidos para as finanças públicas e seus impactos na capacidade dos governos de investir em políticas públicas essenciais, suscitando debates sobre o quanto essa legislação promove ou limita a responsabilidade social. Foram abordadas, também, questões sobre as limitações enfrentadas pelo TCE - CE neste processo de fiscalização e os impactos das recomendações e determinações expedidas pelo tribunal sobre a gestão pública municipal. Importante questão discutida nessa parte do trabalho diz respeito à necessidade de um equilíbrio entre a responsabilidade fiscal, exigida pela LRF, e a responsabilidade social, que impõe aos governos o dever de promover o bem-estar da população por meio de investimentos em áreas prioritárias. Dessarte, ao destacar a importância da autonomia financeira dos municípios e a necessidade de uma gestão fiscal eficiente, a seção 4 enfatiza a relevância de políticas que promovam a sustentabilidade financeira e o desenvolvimento social, garantindo uma Administração Pública comprometida com o bem-estar de seus cidadãos.

Assim, a pesquisa tem como objetivo geral analisar se a atuação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE), a partir da auditoria operacional, contribuiu para que os municípios cearenses cumpram a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Quanto aos objetivos específicos, a pesquisa buscou investigar de que maneira o TCE - CE colaborou para o aperfeiçoamento da gestão pública, com foco na arrecadação tributária própria, além de identificar formas de aprimorar sua atuação no fortalecimento da governança pública e na promoção de uma gestão mais responsável e eficiente, sem deixar de lado a responsabilidade social em suas fiscalizações.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

O Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE) realizou uma auditoria operacional focada em avaliar a aderência dos municípios cearenses às disposições do artigo 11 da Lei nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta lei, conforme se verá adiante, estabelece diretrizes para a gestão fiscal responsável, promovendo a transparência e o equilíbrio das contas públicas.

A auditoria operacional teve como objetivo verificar se os municípios cearenses estão cumprindo rigorosamente os requisitos legais para a responsabilidade na gestão fiscal, essenciais para assegurar a sustentabilidade financeira e a boa governança.

Ao analisar o cumprimento do artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o TCE - CE busca fomentar uma cultura de responsabilidade e eficiência na administração pública municipal, contribuindo para a redução da dependência municipal em relação às transferências constitucionais, o fortalecimento das finanças públicas e o desenvolvimento socioeconômico do Estado do Ceará.

Dessarte, considerando que este normativo constitui o principal fundamento legal da auditoria operacional realizada pelo TCE - CE, é preciso entender a conjuntura política e econômica em que foi editada a Lei nº 101/2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), concebida em um momento de transição e reforma na política econômica brasileira.

### **2.1 O contexto da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal**

O presente tópico da dissertação visa compreender o momento econômico e político em que a LRF foi elaborada. Para tanto, buscou-se analisar as relações de poder e os interesses que influenciaram na formulação da lei, e quais são os atores envolvidos no processo.

Nos anos 1990, o Brasil passou por uma série de crises fiscais e econômicas, que culminaram em altos índices de inflação e instabilidade financeira. Economicamente, o país passava por um processo de ajuste estrutural. A estabilização da moeda, com o Plano Real, em 1994, foi um passo crucial, mas revelou as fragilidades fiscais do país. Governos estaduais e municipais enfrentavam sérias dificuldades financeiras, com déficits elevados e endividamento crescente. A falta de disciplina fiscal ameaçava a sustentabilidade econômica e a credibilidade do Brasil perante investidores nacionais e internacionais.

“Nas décadas de oitenta e noventa do século passado, era comum na esfera municipal a prática orçamentária de superestimar a receita para justificar as elevadas

autorizações de despesas em razão do dito equilíbrio durante a fase do planejamento” (Santos, 2011, p. 23), prática esta desastrosa, que gerou um aumento da dívida pública, na medida em que as receitas previstas no orçamento não se realizavam, ao passo que as despesas autorizadas eram executadas.

Furtado (2021, p. 432) destaca que, antes do advento da LRF, no Brasil, praticava-se o culto ao gestor gastador, “ainda que sua inconsequente ação resultasse em incomensurável dívida, com total comprometimento das finanças públicas, com efeitos até mesmo em gerações futuras”. Segundo Filgueiras (2000), no início dos anos 1980, praticamente todos os países da periferia do sistema capitalista amargaram um período de fragilidade dos balanços de pagamentos, o que deu início à crise da dívida externa que se estendeu por toda a década e adentrou nos anos 1990. A crise financeira internacional de 1997/1998 afetou diversas economias emergentes, causando endividamento dos países periféricos e escassez de recursos, e expôs as vulnerabilidades do Brasil.

As instituições financeiras dos países desenvolvidos, bem como seus governos, adotaram uma posição mais restritiva na concessão de novos empréstimos, o que inviabilizou o aporte de novos recursos para os países endividados. Para enfrentar essas dificuldades, o governo brasileiro buscou apoio do Fundo Monetário Internacional (FMI), que condicionou a assistência financeira à implementação de reformas fiscais e à adoção de medidas para garantir a sustentabilidade das contas públicas. De acordo com Filgueiras (2000, p. 72), “o FMI passou a desempenhar um novo papel, defesa explícita e intransigente dos interesses do capital financeiro internacional, através da imposição aos países periféricos de acordos político-econômicos extremamente rígidos, que possibilitassem o reembolso dos empréstimos realizados”.

Os países periféricos foram submetidos a uma série de restrições duríssimas para que pudessem tomar novos empréstimos, impondo-lhes o cumprimento de metas de inflação, déficit público, exportações e importações e taxas de juros e de câmbio. De acordo com o FMI, os países periféricos estavam em crise porque a capacidade produtiva não supria a demanda interna, forçando esses países a importarem a diferença entre consumo e produção, o que gerava grandes déficits na conta de transações correntes e endividamento externo. Assim, o FMI recomendou que os países periféricos reduzissem a demanda interna, principalmente os gastos dos governos, possibilitando uma redução das importações.

No final dos anos 1980, o Brasil vivia um período de estagnação econômica e de alta inflação, o que favoreceu as ideias neoliberais e suas políticas. Nos anos 1990, o liberalismo se implantou com força no país a partir do Governo Collor.

Seguindo a lógica neoliberal, o Brasil adotou, naquela época, políticas de abertura comercial, abrindo as barreiras tarifárias e facilitando o comércio exterior. Essa medida visava aumentar a competitividade das empresas brasileiras, promover a modernização da indústria e atrair investimentos estrangeiros. Promoveu-se, também, um amplo programa de privatizações, com a venda de empresas estatais em setores como telecomunicações, energia, siderurgia, mineração, entre outros. Essas privatizações buscavam melhorar a eficiência econômica e reduzir o peso do setor público na economia.

Segundo Filgueiras (2000, p. 84), “pela primeira vez, para além de uma política de estabilização, surgiu a proposta de um projeto de longo prazo, que articulava o combate à inflação com a implementação de reformas estruturais na economia, no Estado e na relação do país com o resto do mundo, com características nitidamente liberais”, mas tal projeto não logrou êxito. O plano de estabilização foi conduzido por Collor de forma autoritária e intransigente, sem nenhum tipo de diálogo com os setores organizados da sociedade. Tal postura se sustentava graças ao apoio da elite, que acreditava no sucesso do projeto do governo para estancar a grave crise econômica por que passava o Brasil. Todavia, o plano do Governo Collor fracassou e a crise econômica se aprofundou com o retorno das taxas de inflação elevadas e da recessão, o que levou ao *impeachment* e destituição do então presidente, em 1992.

O projeto liberal no Brasil ficou abalado. Primeiro, porque a política econômica do Governo Collor conduziu o país à maior recessão de sua história. Além disso, o sucessor, Itamar Franco, de viés antiliberal, reduziu as reformas previstas pelo governo destituído, embora o ritmo das privatizações tenha aumentado.

Na mesma década, o Brasil passou por um conjunto de reformas fiscais que buscavam promover a estabilidade econômica. Uma das principais reformas implementadas naquele período foi o Plano Real (1994), que foi importante tentativa de estabilizar a economia e de criar as condições para um crescimento econômico sustentável. O plano envolveu a criação de uma nova moeda, o Real, e a fixação de sua taxa de câmbio em relação ao dólar americano. Além disso, foram implementadas medidas para controlar a inflação, como a redução do déficit público e a adoção de políticas de liberalização econômica. De acordo com Filgueiras (2000, p. 93), “a matriz básica de elaboração do Plano Real se constituiu de, pelo menos, duas vertentes”. A primeira foi o “Consenso de Washington”, e a segunda foi a experiência do Plano Cruzado.

No que concerne à primeira vertente, cumpre lembrar que, em 1989, funcionários do governo dos EUA, do FMI, do BIRD, do BID, e economistas latino-americanos, se reuniram em Washington com o objetivo de avaliar as reformas liberais em andamento na região. Como

resultado da avaliação, ratificaram a excelência das reformas e das políticas macroeconômicas que vinham sendo adotadas.

Os organismos internacionais recomendaram, aos países da América Latina, a adoção de políticas econômicas que promovessem o desenvolvimento econômico e a estabilidade em países em desenvolvimento. Do ponto de vista fiscal:

[..] o ‘Consenso’ propugnou, enfaticamente, uma rigorosa disciplina orçamentária, através da contenção dos gastos públicos, que deveriam se restringir à manutenção de um ‘Estado Mínimo’, e a realização de uma reforma tributária – que privilegiasse, sobretudo, a ampliação da base de incidência dos tributos e não o seu aumento e que tivesse menor progressividade do imposto de renda e maior contribuição dos impostos indiretos – sem maior consideração sobre a questão da evasão fiscal (Filgueiras, 2000, p. 95).

Dessarte, os governos latinos deveriam manter suas finanças públicas sob controle, reduzindo os déficits orçamentários e a inflação. Propunha-se o equilíbrio orçamentário e a redução do déficit público. O “tamanho” do Estado deveria ser reduzido, com o aumento das privatizações de empresas estatais e a desregulamentação de setores econômicos, o que daria maior eficiência às empresas e a maior competitividade ao setor privado e reduziria as dívidas dos governos. Além disso, seria necessária a realização de uma reforma tributária, de forma a tornar o sistema tributário mais eficiente, com ampliação da base de contribuintes e redução de incentivos fiscais.

Seriam imprescindíveis a adoção de um regime cambial centrado na dolarização da economia, bem como a liberalização do comércio, através da abertura dos mercados internos, da redução de barreiras comerciais e da integração econômica internacional, sob o argumento de que tal medida atrairia capitais externos e possibilitaria a inserção competitiva dos países da América Latina na economia mundial.

Com relação à segunda vertente, Filgueiras (2000) defende que os responsáveis pela elaboração do Plano Real levaram em consideração a experiência adquirida quando da implantação do Plano Cruzado, principalmente no que se refere à natureza da “inflação inercial”. Como condição de sucesso do Plano Real, seria necessária a realização das reformas do Estado (tributária, administrativa e previdenciária), que, segundo os defensores do modelo, “garantiriam a racionalização do Estado, possibilitando o surgimento de um novo regime fiscal sustentável, aumentariam a competitividade da economia brasileira e atrairiam os investimentos estrangeiros, criando as condições para um novo ciclo de desenvolvimento auto-sustentado” (Filgueiras, 2000, p. 110).



Além disso, também dever-se-ia quebrar os monopólios estatais nas áreas de prospecção, exploração e refino do petróleo, de telecomunicações e na geração e distribuição de energia, desregular os setores econômicos considerados estratégicos e aprofundar as privatizações. Filgueiras (2000, p. 92) conclui que o Plano Real “recolocou na ordem do dia o projeto liberal urdido desde os tempos do Governo Collor”.

O Estado do Ceará seguiu a mesma lógica neoliberal nos anos 1980/90. Em 1986, Tasso Jereissati assumiu a narrativa de ruptura com os "coronéis". O governo anterior, de Gonzaga Mota, atrasava constantemente o pagamento dos funcionários públicos, e as contas públicas estavam descontroladas.

De acordo com Sousa (2007, p. 605-606):

O grupo dos jovens empresários, capitaneado pelo então candidato ao governo do Estado, Tasso Jereissati, apresentava-se como a alternativa da “modernização”, também de toda ordem, sendo que o lema maior compreendia a utilização de expressões de forte efeito “midiático” e psicossocial, como redemocratização, participação, transparência nas ações governamentais, autonomia administrativa, desburocratização, racionalização, flexibilização, equilíbrio nas contas públicas, descentralização, produtividade, modernização tecnológica, crescimento econômico e desenvolvimento social”.

Dessarte, com a promessa de modernizar a administração pública estadual, afastando-se do clientelismo dos governos anteriores, de promover a austeridade fiscal e de desenvolver a economia cearense, Tasso Jereissati se elege Governador do Estado do Ceará, em 1987. A nova gestão passa a se autodenominar "Governo das Mudanças".

Baseado no discurso de “modernização” do Ceará, o Governo Tasso preconizava a necessidade de se promover reformas no campo administrativo-financeiro, no sentido de diminuir a máquina administrativa e privatizar empresas públicas, reduzindo, assim, a intervenção do Estado na economia, com vistas a abrir espaço para o desenvolvimento econômico. Nesse sentido, Sousa (2007, p. 605-606) destaca:

A reforma administrativa do primeiro Governo Tasso pautou-se pela redução dos gastos de custeio e pela moralização e racionalização da gestão pública. A eliminação de despesas foi implementada por meio de um rigoroso controle no gerenciamento de pessoal, cujas medidas iniciais compreenderam o recadastramento do funcionalismo público e a anulação de nomeações, contratações, promoções e transferências realizadas nos últimos nove meses pela administração anterior, o que possibilitou o cancelamento de remunerações indevidas pela redução de contracheques emitidos. Tal controle também afetou os servidores com aviltamento significativo do poder aquisitivo, pela redução do salário real médio da categoria, graças a uma política de reajustes atrelada à capacidade financeira do Estado, e não, à recomposição segundo os índices de inflação.

A obrigatoriedade do concurso para ingresso no setor público (conferida pela Constituição Federal de 1988) facilitou o processo de moralização implementado no Estado, que passou a adotá-lo para a contratação de pessoal, eliminando assim o empreguismo e as chances de prática do nepotismo. A reforma administrativo-financeira compreendeu ainda a eliminação e fusão de órgãos das administrações direta e indireta, a municipalização de vários serviços públicos – com transferências de patrimônio e despesas de custeio, como as de pessoal, para os municípios – e um acompanhamento estreito dos gastos das empresas estatais (fundações, autarquias, empresas públicas e de economias mistas). Teve início um programa de desestatização e de redução de direitos sociais que, por sua complexidade e pela resistência das partes consideradas prejudicadas, se estendeu por todos os governos posteriores.

De acordo com o autor, a transferência de praticamente todas as empresas estatais para a iniciativa privada promoveu um "enxugamento" da estrutura administrativo-financeira. Algumas das principais empresas estatais cearenses foram privatizadas, num esforço para reduzir o tamanho do setor público e atrair investimentos privados, destacando-se as privatizações, em 1998, da Companhia de Eletricidade do Ceará (COELCE), do Banco do Estado do Ceará (BEC) e da TELECEARÁ. Houve, ainda, uma tentativa de privatizar a Companhia de Água e Esgoto do Ceará (CAGECE), mas a venda enfrentou resistência popular e não foi levada adiante. Paralelamente às medidas saneadoras, perseguiu-se o preceito fundamental do liberalismo econômico, que redireciona o papel do Estado para a prestação de serviços públicos essenciais, como saúde, educação, segurança e infraestrutura, seguindo a concepção de Estado-mínimo.

O ajuste fiscal no Ceará também envolveu o controle da dívida pública estadual, por meio de várias negociações, ao longo dos anos, incluindo refinanciamentos e redução do estoque da dívida com amortizações extraordinárias, bem como a reestruturação e modernização do sistema de arrecadação, com uma profunda reforma na Secretaria da Fazenda do Estado (SEFAZ) para melhorar a performance do fisco estadual. Vê-se, portanto, que as reformas implementadas em âmbito local seguiram “a agenda preconizada no plano nacional que, por sua vez, atendia aos interesses neoliberais de ajustamento do setor público da periferia capitalista, recomendado pelas instâncias supranacionais, notadamente o Banco Mundial e o FMI (Sousa, 2007, p. 608).

Nessa conjuntura de crise econômica dos anos 1980/90, quando se amargava altas taxas de inflação, altos níveis de endividamento público e desequilíbrios fiscais, colocou-se em evidência a necessidade de uma gestão responsável das finanças públicas e o controle do déficit público. Aliado a isso, os organismos internacionais de apoio financeiro, tais como o FMI e o Banco Mundial, impuseram a adoção de medidas de ajuste fiscal e controle do gasto público como parte das condições para a obtenção dos empréstimos e assistência financeira.

Portanto, a edição da LRF foi um passo fundamental para o fortalecimento das finanças públicas no Brasil, inserida em um contexto de necessidade urgente de reformas econômicas e políticas. Ela reflete a resposta institucional do Estado brasileiro às pressões internas e externas por maior controle e eficiência na gestão pública, estabelecendo um marco regulatório que visava garantir a responsabilidade fiscal e a transparência na administração dos recursos públicos.

## **2.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal**

Nesse contexto de agenda neoliberal, foi concebida a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Conforme já destacado no item anterior, sua criação se deu em um contexto político e econômico específico e visava a estabilização econômica e a promoção de práticas responsáveis na administração dos recursos públicos.

Com o objetivo de impor maior rigor ao processo de planejamento e execução do orçamento público, a LRF representa um marco significativo na gestão das finanças públicas no Brasil, ao estabelecer um conjunto de normas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, mediante ações para prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Ressalte-se que a LRF regulamentou o art. 163, inciso I, da Constituição Federal de 1988, que determinou a edição de lei complementar para dispor sobre finanças públicas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi uma das medidas implementadas pelo governo brasileiro como resposta as “recomendações” dos organismos internacionais e como um sinal de comprometimento com a disciplina fiscal e a transparência nas finanças públicas. A adoção da LRF foi vista como uma maneira de fortalecer a credibilidade do Brasil no cenário internacional e atrair investimentos estrangeiros. Portanto, a referida lei estabelece regras e limites para as finanças públicas dos governos federal, estaduais e municipais que visam promover o equilíbrio fiscal no sentido de evitar o endividamento excessivo dos entes federativos, aumentar a transparência na gestão fiscal, com a publicação de relatórios que permitem o acompanhamento das contas públicas pela sociedade, estabelecer um planejamento orçamentário mais rigoroso, compatibilizando despesas com receitas disponíveis, e, por fim, garantir a responsabilidade dos gestores.

Conforme estabelecido no §1º do art. 1º da LRF, a responsabilidade na gestão fiscal requer ações planejadas e transparentes. Essas ações devem prevenir riscos e corrigir desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas. Isso é alcançado pelo cumprimento de metas

de resultados entre receitas e despesas, além da obediência a limites e condições referentes à renúncia de receita, despesas com pessoal, seguridade social, dívidas consolidadas e mobiliárias, operações de crédito, concessão de garantias e inscrição em Restos a Pagar. Do exposto, observa-se que a LRF se baseia em quatro pilares, quais sejam: estabilidade fiscal (disciplina fiscal), transparência, planejamento e responsabilização dos gestores públicos.

No que concerne à disciplina fiscal, a LRF estabelece limites para despesas com pessoal e endividamento, prevenindo gastos excessivos e descontrolados que possam comprometer a estabilidade das finanças públicas. Com efeito, o normativo busca assegurar que as despesas públicas sejam compatíveis com as receitas, evitando o endividamento excessivo e o comprometimento das finanças futuras dos entes federativos, o que é crucial para garantir a sustentabilidade das contas públicas e evitar crises financeiras. Dessarte, esse propósito da LRF visa garantir que as despesas criadas ou aumentadas tenham correspondência com as receitas previstas, evitando o déficit público e promovendo o equilíbrio fiscal, obrigando que os governos planejem suas ações.

É cediço que os investimentos e gastos são realizados a partir da autorização legislativa materializada por meio do orçamento público, que é um instrumento de planejamento governamental que detalha a previsão das receitas a serem arrecadadas e a destinação desses recursos em cada exercício financeiro. Tal planejamento orçamentário tem como premissa o equilíbrio entre as receitas previstas e as despesas fixadas/autorizadas na lei orçamentária anual. Assim, para alcançar o equilíbrio das contas públicas, a LRF ataca em duas frentes: no lado das despesas, a lei busca conter sua expansão; no tocante às receitas, tenta estabelecer meios para garantir uma arrecadação suficiente à realização das despesas públicas.

Sem pretender exaurir o tema, cabe destacar algumas das principais regras estabelecidas na LRF, as quais têm um viés nitidamente fiscal, considerando que visam melhorar a arrecadação dos entes federados e controlar o aumento da despesa pública. Em resumo, a referida norma complementar estabelece teto de gastos para os poderes públicos, proíbe a contratação de empréstimos sem autorização legislativa, estabelece metas fiscais a serem cumpridas anualmente, além de outras medidas de fiscalização e controle das contas públicas.

Com efeito, o art. 11, *caput*, da LRF estabelece que a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional dos entes da Federação constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal. Este artigo é um componente crucial para a promoção da responsabilidade e transparência na gestão das finanças públicas. Ao exigir a instituição, previsão e efetiva arrecadação de tributos, a LRF busca

assegurar que os entes federativos disponham dos recursos necessários para a manutenção e execução de políticas públicas e para o cumprimento de suas obrigações. A implementação eficaz desse artigo é fundamental para a sustentabilidade fiscal e o desenvolvimento econômico do Brasil, exigindo dos gestores públicos a adoção de medidas, no sentido de gerir adequadamente suas fontes de receita, com esforços contínuos de modernização, fiscalização e educação fiscal. Importante ressaltar que, caso deixe de observar a regra supramencionada em relação aos impostos, o ente infrator fica proibido de receber transferências voluntárias, conforme preceitua o parágrafo único daquele artigo.

Muito se questionou sobre a inconstitucionalidade desses dispositivos, sob o argumento de que, ao tornar obrigatória a instituição de todos os tributos e prever sanção pelo seu não cumprimento, a norma afrontaria a forma federativa de Estado, na medida em que interferiria na autonomia dos entes federados de se auto-organizar, notadamente no campo tributário. Outra questão levantada é que a competência tributária de instituir e arrecadar tributos prevista no art. 145 da Constituição Federal de 1988 é de exercício facultativo. Nesse sentido, cabe ao ente federado decidir, a partir da necessidade e conveniência, se institui ou não os tributos de sua competência. Assim, seria inconstitucional qualquer norma que obrigue os entes federados a exercerem sua competência tributária.

O art. 11, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>1</sup> foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 2238/DF, no âmbito da qual o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu pela constitucionalidade da referida norma, conforme a ementa abaixo:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR 101/2000. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF). IMPUGNAÇÃO PRINCIPAL COM BASE NO PRINCÍPIO FEDERATIVO (artigos 4º, § 2º, II, parte final, e § 4º; 11, parágrafo único; 14, inciso II; 17, §§ 1º a 7º; 24; 35, 51 e 60 da LRF). IMPUGNAÇÃO PRINCIPAL COM BASE NOS PRINCÍPIOS FEDERATIVO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES (artigos 9, § 3º; 20; 56, caput e § 2º; 57; 59, caput e § 1º, IV, da LRF). IMPUGNAÇÃO PRINCIPAL COM BASE EM PRINCÍPIOS E REGRAS DE RESPONSABILIDADE FISCAL (artigos 7º, § 1º; 12, § 2º; 18, caput e § 1º; 21, II; 23, §§ 1º e 2º; 26, § 1º; 28, § 2º; 29, inciso I e § 2º; 39; 68, caput, da LRF)

[...] 3. **PRINCÍPIOS FEDERATIVO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES. COMPATIBILIDADE. ESTRITA E ADEQUADA OBSERVÂNCIA DE PADRÕES DE PRUDÊNCIA FISCAL. MECANISMOS DE IMPOSIÇÃO DE SOLIDARIEDADE FEDERATIVA FISCAL. ARTIGOS 4º, § 2º, II, E § 4º; 7º, CAPUT, E § 1º; 11, PARÁGRAFO ÚNICO; 14, II; 17, §§ 1º A 7º; 18, § 1º; 20; 24; 26, § 1º; 28, § 2º; 29, I, E § 2º; 39; 59, § 1º, IV; 60 E 68, CAPUT, DA LRF. AÇÃO**

<sup>1</sup> “Art.11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos” (Brasil, 2000).

**JULGADA IMPROCEDENTE COM DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DOS DISPOSITIVOS.**

[...] 3.4. **A mensagem normativa do parágrafo único do art. 11 da LRF, de instigação ao exercício pleno das competências impositivas fiscais tributárias dos Entes locais, não conflita com a Constituição Federal, traduzindo-se como fundamento de subsidiariedade, congruente com o Princípio Federativo, e desincentivando dependência de transferências voluntárias (Brasil, 2000).**

O acórdão destacou que o dispositivo legal em questão pretende “evitar que a irresponsabilidade fiscal do ente federativo, por incompetência ou populismo, seja sustentada e compensada pela União, em detrimento dos demais entes federativos”.

Conclusivamente, o STF (Brasil, 2000) frisou que:

[...]o parágrafo único do art. 11 da LRF instiga o exercício pleno das competências impositivas dos entes locais e não conflita com a CF, traduzindo, na verdade, um raciocínio de subsidiariedade totalmente consentâneo com o princípio federativo, pois não é saudável para a Federação que determinadas entidades federativas não exerçam suas competências constitucionais tributárias, aguardando compensações não obrigatórias da União. Tal prática sobrecarrega o conjunto de Estados e Municípios, e erroneamente privilegia o populismo político local.

Portanto, assentou o Supremo Tribunal Federal a constitucionalidade do art. 11, parágrafo único, da LRF, destacando que o dispositivo está em total sintonia com o princípio federativo. Além da instituição, previsão e efetiva arrecadação dos tributos tratada acima, outra regra fundamental para manter o equilíbrio fiscal e garantir a sustentabilidade das finanças públicas trazida pela LRF trata da renúncia de receita prevista no artigo 14 daquela lei.

Conceitualmente, a renúncia fiscal é uma prática utilizada por governos que consiste na desistência, total ou parcial, da arrecadação de impostos que seriam devidos por empresas, instituições ou indivíduos. Essa renúncia pode ocorrer de diversas formas, como isenções, reduções de alíquotas, deduções, créditos tributários ou adiamentos de pagamento.

O principal objetivo da renúncia fiscal é incentivar comportamentos ou investimentos que o governo considera benéficos para a sociedade, destacando-se o estímulo ao crescimento de setores estratégicos da economia, como tecnologia e inovação, as isenções fiscais no sentido de incentivar empresas a expandirem suas operações, o que pode resultar na criação de novos empregos e na redução do desemprego, e as concessões de benefícios fiscais direcionadas à regiões menos desenvolvidas, promovendo a descentralização econômica e o desenvolvimento regional equilibrado.

Dessarte, a renúncia de receitas é considerada uma ferramenta poderosa que pode ser utilizada pelo governo para estimular o desenvolvimento econômico, atrair investimentos e apoiar grupos específicos da sociedade. Por outro lado, a renúncia fiscal pode representar uma

perda significativa de receita para o governo, impactando negativamente a arrecadação e, conseqüentemente, o equilíbrio fiscal, afetando a capacidade de financiamento de políticas públicas e investimentos sociais, motivo pelo qual o artigo 14 da LRF enfatiza a importância de uma gestão fiscal prudente e responsável ao lidar com a renúncia de receitas. Por isso, o mencionado dispositivo estabelece critérios e procedimentos rigorosos para garantir que essas renúncias sejam sustentáveis e transparentes, trazendo diversos requisitos para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, condicionantes que visam estancar a concessão de benefícios fiscais.

Uma das principais exigências do artigo 14 é que qualquer concessão ou ampliação de benefícios fiscais seja acompanhada de uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro. Essa estimativa deve considerar o exercício em que a renúncia será implementada e os dois exercícios subsequentes. Essa exigência visa assegurar que o impacto das renúncias seja claramente compreendido e avaliado antes de sua implementação.

No que se refere ao controle das despesas, a LRF estabelece que qualquer ação governamental que resulte em aumento de despesa pública deve ser realizada de maneira planejada e sustentável, exigindo que seja acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes e da declaração de adequação orçamentária e financeira (Brasil, 2000).

Ao exigir a estimativa do impacto financeiro e a comprovação de adequação orçamentária para novas despesas, esse dispositivo garante que as finanças públicas sejam geridas de forma transparente e sustentável. A implementação eficaz da regra é crucial para assegurar a saúde financeira do setor público e a capacidade do governo de cumprir suas obrigações e metas fiscais a longo prazo.

Na hipótese de criação ou aumento de despesas de caráter continuado, consideradas aquelas derivadas de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios, também deve ser realizada a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, além demonstrado a origem dos recursos para seu custeio (Brasil, 2000).

Observa-se que as regras supramencionadas, com a finalidade de salvaguardar o equilíbrio fiscal, dão ênfase ao prévio estudo de viabilidade econômico-financeira como requisito para implementar nova ação governamental, expandir ou aperfeiçoar aquela já existente, ou de se criar ou aumentar despesa continuada. Também foram criados limites

rigorosos para a despesa total com pessoal<sup>2</sup>, que não poderão exceder a 50% da Receita Corrente Líquida (RCL)<sup>3</sup>, no caso da União, e de 60% da RCL, nos casos dos Estados e municípios, nos termos do art. 19 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Caso a despesa com pessoal ultrapasse 95% do limite máximo (limite prudencial), a LRF prevê que os entes políticos infratores fiquem vedados de conceder vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título; de criar cargo, emprego ou função; de alterar estrutura de carreira que implique aumento de despesa; de prover cargo público; e de contratar hora extra, conforme o disposto no parágrafo único do artigo 19.

Se a despesa total com pessoal do Poder ou órgão ultrapassar o limite máximo, além de incidirem as vedações citadas acima, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da CF/88, quais sejam: I) redução em pelo menos 20% (vinte por cento) das despesas com cargo sem comissão e funções de confiança; II) exoneração dos servidores não estáveis; e III) se essas medidas não forem suficientes, exoneração de servidores estáveis, desde que ato normativo motivado de cada um dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal.

Cite-se, ainda, a imposição de limites e condições para a realização de despesas com seguridade social (art. 24), dívida pública e endividamento (art. 29), operações de crédito, inclusive por antecipação de receita (arts. 32 ao 38), concessão de garantia (art. 40), além da proibição de contrair despesas nos últimos dois quadrimestres do seu mandato que não possam ser cumpridas dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa (art. 42).

Outro importante pilar trazido pela Lei de Responsabilidade Fiscal trata da promoção da transparência na gestão fiscal. Com efeito, a lei exige a elaboração e a publicação de relatórios de gestão fiscal, como o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Esses documentos detalham a execução orçamentária, a

---

<sup>2</sup>Conforme o art. 18 da LRF, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

<sup>3</sup>De acordo com o inciso IV do art. 2º, entende-se como Receita Corrente Líquida o somatório das receitas tributárias de um Governo, referentes a contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias e de serviços, deduzidos os valores das transferências constitucionais.



arrecadação de receitas, os gastos públicos e a situação do endividamento, permitindo que a sociedade acompanhe a situação das contas públicas, os limites de gastos e a evolução das receitas e despesas, ao longo do tempo. Essa transparência é fundamental para o exercício do controle social, ao permitir que a população possa fiscalizar as ações dos governantes, promovendo maior *accountability* dos gestores. Isso é crucial para garantir que os recursos públicos sejam utilizados de maneira eficiente e em conformidade com as normas legais.

Nesse diapasão, o art. 48 da LRF estabelece que os entes públicos devem dar ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, aos instrumentos de planejamento orçamentário, às prestações de contas e ao respectivo parecer prévio; ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária e ao Relatório de Gestão Fiscal. Assim, a transparência prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal é um elemento essencial para a promoção da responsabilidade fiscal e da boa governança. Ao garantir que os cidadãos tenham acesso a informações claras sobre a gestão dos recursos públicos, a LRF fortalece a responsabilização, estimula a participação cidadã e contribui para a prevenção de irregularidades. A transparência, portanto, não é apenas uma obrigação legal, mas um princípio fundamental para a construção de um Estado mais justo e responsável.

O terceiro pilar que merece destaque trata do incentivo ao planejamento responsável, estabelecendo a lei que despesas obrigatórias de duração continuada devem ter sua viabilidade financeira demonstrada. Isso significa que, antes de criar uma despesa de caráter contínuo, o gestor deve demonstrar como ela será financiada ao longo do tempo. Com efeito, a Lei de Responsabilidade Fiscal exige que os planos orçamentários sejam elaborados com base em metas claras e que os gestores públicos sejam responsabilizados pelo cumprimento dessas metas. Isso promove uma gestão mais eficiente dos recursos públicos, evitando a criação de dívidas que possam comprometer as finanças futuras. Nesse sentido, a LRF promove o planejamento contínuo e integrado das finanças públicas, por meio de instrumentos como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Dessarte, o planejamento previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal é essencial para a promoção da responsabilidade, transparência e eficiência na gestão das finanças públicas. Por meio dos instrumentos, como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, a LRF estabelece regras para o planejamento e a execução das políticas públicas. Por fim, a Lei de Responsabilidade Fiscal também é importante por estabelecer mecanismos de responsabilização dos gestores públicos e promover a boa governança. A lei prevê sanções para aqueles que descumprirem as normas fiscais, incluindo a possibilidade de inelegibilidade e a aplicação de multas. Essas sanções são um incentivo poderoso para que os

gestores ajam de maneira prudente e responsável, evitando práticas que possam comprometer a sustentabilidade fiscal.

A responsabilização contribui para a construção de uma cultura de maior cuidado e diligência na administração dos recursos públicos. Ao estabelecer mecanismos de proteção para atos irregulares, a LRF contribui para uma administração pública mais ética, transparente e eficiente, garantindo que os recursos públicos sejam utilizados de forma responsável e em benefício da sociedade. Ressalte-se que o planejamento previsto na LRF tratado alhures também contribui para a responsabilização dos gestores públicos. Conforme já mencionado, ao estabelecer metas e limites claros, a lei facilita o controle e a fiscalização da gestão fiscal, permitindo que os responsáveis sejam responsabilizados em caso de descumprimento das normas.

Por todo o exposto, observa-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal é um instrumento crucial para a governança pública no Brasil. Seus aspectos positivos, como a promoção da transparência, a disciplina fiscal, o planejamento e a responsabilização dos gestores, são fundamentais para assegurar a estabilidade econômica e a sustentabilidade das finanças públicas. Contudo, apesar de suas intenções positivas, a LRF também enfrenta críticas e apresenta desafios significativos em sua aplicação, o que será tratado no tópico seguinte.

### **2.3 Considerações críticas acerca da Lei de Responsabilidade Fiscal**

Conforme destacado acima, a LRF, implementada no Brasil, em 2000, representa um marco no controle e na gestão das finanças públicas, estabelecendo normas para balancear receitas e despesas dos entes federativos. Não obstante as vantagens supramencionadas, a referida lei sofreu muitas críticas no campo ideológico, em razão, principalmente, do seu caráter eminentemente fiscal, o que prejudica a capacidade de investimentos em políticas públicas.

Oliveira (2015, p. 39) destaca que a Lei de Responsabilidade Fiscal, desde a apresentação do seu anteprojeto em consulta pública, “esteve cercada de acalorados debates retóricos e ideologizados” e que:

Foi saudada pelos que a apoiavam, representava “um código de conduta para os administradores públicos”, “um marco histórico”, “uma revolução nas finanças públicas”. Para os que a contestavam, representava a institucionalização e a imposição a estado se municípios da política econômica fiscalista neoliberal, que privilegia o pagamento de juros em detrimento dos gastos sociais e investimentos.

De acordo com Furtado (2021, p. 431), “não há como negar a influência do Fundo Monetário Internacional (FMI) na edição da Lei Complementar nº 101/00 (LRF), fato que gera sempre muita polêmica, a partir da acusação de ofensa à soberania nacional”.

Santos (2011, p. 25) lembra que “a oposição da época alegava que o sentido da LRF era de submissão ao ajuste fiscal exigido por credores internacionais representados pelo Fundo Monetário Internacional (FMI)”, destacando que:

Entende-se então que na visão ideológica da oposição da época o que importava para a LRF era a geração de superávit para custear o serviço da dívida pública em submissão às diretrizes do FMI. Esse resultado superavitário das contas públicas poderia ser obtido pelo aumento da carga tributária, pelas reduções dos investimentos em infraestrutura e em programas sociais ou ainda por meio das privatizações de empresas estatais como política neoliberal praticada no governo FHC.

Conforme destacado, essa rigidez fiscal da LRF é apontada como um aspecto negativo da lei, considerando que limita a capacidade dos governos de realizar investimentos em saúde, educação e outros setores, especialmente em momentos de crise ou de emergência, quando a capacidade de resposta do governo é essencial.

De fato, as restrições orçamentárias impostas pela LRF podem ter impactos negativos sobre programas sociais e serviços públicos essenciais. A necessidade de cortar gastos para cumprir as metas fiscais pode levar à redução de programas sociais, educação, saúde, entre outros, afetando principalmente as camadas mais vulneráveis da população. Isso pode significar o beneficiamento, ainda que indireto, das elites econômicas, uma vez que a limitação de gastos públicos pode resultar em cortes em áreas sociais, como saúde e educação, enquanto os gastos financeiros, como o pagamento de juros da dívida pública, são mantidos. Ou seja, a lei pode favorecer, indiretamente, os detentores de títulos públicos e investidores financeiros em detrimento dos cidadãos comuns.

Ademais, tal rigidez pode criar uma pressão sobre os gestores para permaneçam dentro dos limites previstos na lei, levando-os, muitas vezes, a optarem por cortes em áreas como investimentos em infraestrutura e desenvolvimento. Essa escolha é frequentemente vista como uma medida necessária para evitar sanções legais e manter uma imagem de responsabilidade fiscal. Ocorre que os investimentos em infraestrutura são essenciais para o crescimento econômico e desenvolvimento social.

Em emergências, como crises econômicas ou desastres naturais, essa rigidez pode ser contraproducente. Temos como exemplo fático a crise econômica provocada pela pandemia da COVID-19, quando a rigidez das regras fiscais da Lei de Responsabilidade Fiscal, embora

tenham sido abrandadas naquele período, limitou a capacidade do governo de adotar políticas anticíclicas necessárias para mitigar os impactos da crise. Portanto, a necessidade de manter o equilíbrio fiscal pode restringir a habilidade dos governos de investir em áreas críticas ou de aumentar gastos temporariamente para atender a demandas urgentes. Essa limitação pode atrasar a recuperação econômica ou comprometer a eficácia da resposta a crises, destacando um dilema entre disciplina fiscal e flexibilidade governamental.

Cumprir destacar que o desenvolvimento de um país ou região pressupõe não somente o crescimento econômico, mensurado pela apuração do Produto Interno Bruto (PIB), mas também engloba variáveis sociais, como saúde, educação, assistência e previdência social. Com efeito, a atividade financeira do Estado não se limita à arrecadação. Após arrecadar os recursos, o Estado deve gerenciá-los de forma eficiente. Isso inclui a administração do dinheiro público, a alocação de fundos para diferentes áreas e o controle sobre como esses recursos são utilizados.

A finalidade última da atividade financeira do Estado é gastar os recursos coletados de maneira eficaz e eficiente, englobando financiar a infraestrutura pública, os serviços essenciais, como educação e saúde, e, também, os investimentos que promovam o desenvolvimento econômico. Nesse sentido, pode-se concluir que a restrição orçamentária imposta pela LRF causa um impacto negativo sobre os investimentos públicos. Sob a pressão de cumprir metas fiscais, muitos governos optam por cortar investimentos, o que pode ser prejudicial para o desenvolvimento de longo prazo. A redução de investimentos em infraestrutura, educação e saúde pode ter consequências duradouras sobre o crescimento econômico e a qualidade de vida da população.

Outro desafio a ser enfrentado diz respeito à aplicação uniforme da Lei de Responsabilidade Fiscal, desconsiderando as disparidades regionais do país. A LRF foi criada com o objetivo de estabelecer normas para a responsabilidade na gestão fiscal, mas a realidade econômica diversa do país impõe desafios significativos para sua implementação equitativa.

Estados e municípios brasileiros apresentam grandes variações em termos de capacidade de arrecadação de receitas. Regiões mais desenvolvidas economicamente possuem uma base tributária mais robusta, o que facilita o cumprimento das metas fiscais estabelecidas pela LRF. Em contrapartida, estados e municípios com menor capacidade de arrecadação enfrentam dificuldades substanciais para equilibrar suas contas sem comprometer investimentos essenciais para o desenvolvimento local, como saúde, educação e infraestrutura.

Essa disparidade na capacidade de arrecadação e de investimento pode acentuar as desigualdades regionais. Regiões mais pobres, que já enfrentam um déficit histórico de acesso

a recursos e infraestrutura, podem ser penalizadas pela rigidez das exigências fiscais. A necessidade de atender aos limites de gastos estabelecidos pela LRF pode levar esses entes a reduzirem investimentos sociais cruciais, perpetuando um ciclo de pobreza e subdesenvolvimento.

A uniformidade na aplicação da LRF, portanto, não considera adequadamente as peculiaridades regionais e as diferentes capacidades econômicas dos entes federativos. Isso resulta em uma política fiscal que pode ser considerada injusta e ineficaz para promover um desenvolvimento equilibrado e sustentável em todo o território nacional. Uma abordagem mais flexível e adaptada às realidades locais poderia contribuir para uma distribuição mais equitativa dos recursos e um desenvolvimento mais homogêneo entre as diversas regiões do país. Portanto, é imperativo que a LRF seja revista e adaptada para melhor refletir as desigualdades regionais e a diversidade econômica do Brasil, com vistas a garantir que todos os estados e municípios tenham condições de cumprir suas responsabilidades fiscais sem comprometer o desenvolvimento social e econômico de suas comunidades.

Outra questão que merece destaque como aspecto negativo da LRF é a falta de enfoque na responsabilidade social. Nesse ponto, as críticas ao normativo giram em torno do desequilíbrio entre responsabilidade fiscal e atendimento às necessidades sociais. Como destacado alhures, a Lei de Responsabilidade Fiscal foi concebida com um enfoque predominantemente fiscal, deixando de lado uma abordagem integrada que considere a responsabilidade social como um componente essencial da gestão pública. A ausência de diretrizes claras sobre como conciliar a responsabilidade fiscal com a necessidade de investimentos sociais limita a capacidade da LRF de promover um desenvolvimento equilibrado. Ocorre que não dá pra dissociar a responsabilidade fiscal da responsabilidade social. Não se pode conceber a adoção de medidas de restrição fiscal que levam a irresponsabilidade social. É preciso flexibilizar os limites de gastos, sem, contudo, comprometer o equilíbrio das contas públicas.

Embora a lei não mencione explicitamente a responsabilidade social, ela pressupõe que a gestão responsável das finanças públicas é uma forma de cumprir com as responsabilidades sociais do Estado, já que permite a alocação de recursos de forma eficiente e equilibrada para atender às necessidades da sociedade.

Oliveira, Peter e Meneses (2010) analisaram as implicações da LRF sobre os indicadores sociais de 184 municípios cearenses de 2004 a 2007 e concluíram que quanto maior o índice de responsabilidade fiscal, maiores os indicadores sociais municipais, demonstrando

haver evidências de compatibilidade no cumprimento da responsabilidade fiscal com a responsabilidade social municipal, conforme abaixo:

Diante do exposto, foi possível concluir que, à medida que o ente público consegue controlar o nível de endividamento e dos gastos públicos, por intermédio do equilíbrio das contas públicas e de uma política pautada na transparência, mais recursos são disponibilizados para o atendimento da demanda da sociedade com educação e saúde. Logo, observa-se, quanto a análise dos municípios objeto de estudo que a LRF tem contribuído para o controle dos gastos fiscais, a partir de imposição de limite aos gestores, pois se não houvesse tal regulamentação, o descaso com os investimentos sociais poderiam ser aumentado, em virtude da falta de recursos e do aumento da dívida pública (Oliveira; Peter; Meneses, 2010, p. 13).

Depreende-se, portanto, que a LRF exige que os governos mantenham seus gastos dentro de limites razoáveis, mas não impede ou proíbe que eles realizem investimentos importantes em áreas como saúde, educação e infraestrutura, desde que esses investimentos estejam dentro das metas fiscais estabelecidas.

A conciliação entre responsabilidade fiscal e responsabilidade social pode ser alcançada por meio de uma gestão responsável e transparente das finanças públicas. Isso inclui a priorização de gastos sociais essenciais, como saúde, educação e segurança, sem comprometer a sustentabilidade das finanças públicas a longo prazo. Vale flexibilizar os limites de gastos, mas sem comprometer o equilíbrio das contas públicas. Embora seja uma questão complexa, a conciliação entre responsabilidade fiscal e responsabilidade social requer um equilíbrio entre a eficiência na gestão das finanças públicas e a alocação de recursos para as necessidades sociais.

É cediço que o aumento dos investimentos em áreas sociais depende de recursos públicos, os quais são obtidos por meio de uma gestão fiscal responsável. Como já mencionado, a eficiência na gestão pública pressupõe não só o controle de gastos, mas também a necessária instituição e cobrança dos tributos da competência dos municípios, requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal.

No caso dos municípios, além de diminuir a dependência financeira em relação à União e aos Estados, busca-se incrementar a arrecadação própria municipal para aumentar a capacidade de investimentos sociais e implementação das políticas públicas. Vale ressaltar que o espaço fiscal aberto, com o aumento das receitas, favorece a possibilidade de ampliar os gastos, por exemplo, em saúde e educação, melhorando as condições sociais e culturais de toda a população, legitimando o aumento da carga tributária.

Uma pesquisa realizada por pesquisadores do CEM-Cepid/Fapesp para a Rede de Pesquisa Solidária (Peres; Santos, 2022) mostra que o aumento de receitas e redução de despesas de pessoal abriu espaço para que Estados e Distrito Federal aumentassem os

investimentos e gastos em diversas áreas da Administração Pública, em 2021, quando comparado aos dois anos anteriores. O referido estudo revela que a melhora da situação fiscal dos entes se deu, principalmente, em razão do aumento do ICMS e do Fundo de Participação dos Estados (FPE), abrindo espaço para o aumento de gastos em educação e saúde. Constataram os pesquisadores que “o aumento de receitas, concentrado na arrecadação de impostos que são parcialmente vinculados às despesas das áreas específicas de Educação e Saúde, permitiu elevação de gastos nessas áreas e em investimentos, especialmente no segundo semestre de 2021” (Peres; Santos, 2022, p. 14).

Portanto, o incremento da receita, em razão da instituição e a efetiva cobrança de todos os tributos de competência do ente, abre espaço fiscal para o aumento em investimentos nas diversas áreas sociais. Essa ampliação de gastos, por exemplo, em educação e saúde, legitima o aumento da carga tributária, afastando, por conseguinte, um eventual desgaste político do governante.

Dessarte, para que a LRF seja um instrumento mais completo e eficaz, é fundamental que ela incorpore princípios de equidade social, permitindo uma maior flexibilidade para investimentos em áreas essenciais, particularmente em momentos de crise. Somente assim a LRF poderá contribuir, não apenas para a estabilidade fiscal, mas também para o bem-estar social e o desenvolvimento sustentável do país.

No que concerne à renúncia de receitas, embora seja uma valiosa ferramenta de estímulo ao desenvolvimento econômico e de atração de investimentos, cumpre ressaltar que tal prática deve ser cuidadosamente planejada e monitorada para evitar a perda significativa de arrecadação, garantir a eficácia dos benefícios concedidos e prevenir distorções no mercado.

A falta de um controle rigoroso e de um planejamento adequado pode resultar em sérios impactos na arrecadação tributária, comprometendo a capacidade do governo de atender às necessidades da população e de financiar serviços essenciais. Por isso, é essencial que haja um equilíbrio adequado entre incentivos fiscais e sustentabilidade fiscal para assegurar que as renúncias de receitas contribuam positivamente para o desenvolvimento econômico e social do país.

Outrossim, considerando que a Lei de Responsabilidade Fiscal vigora desde 2000, ou seja, passados 24 anos de sua edição, cabe questionar se o referido normativo tem sido efetivo em evitar o endividamento excessivo e no combate à corrupção na gestão das finanças públicas. Além disso, é importante implementar medidas eficazes para prevenir corrupção e desperdício de recursos e buscar fontes alternativas de financiamento, como a ampliação de arrecadação ou a diversificação da base de investidores.

Outro aspecto relevante é desenvolver indicadores de avaliação da gestão fiscal que considerem tanto os aspectos fiscais quanto os aspectos sociais, como a qualidade dos serviços públicos prestados. É importante, ainda, a participação da sociedade nas decisões sobre a alocação de recursos públicos, promovendo transparência e responsabilidade na gestão das finanças públicas, com vistas a conciliar as duas responsabilidades.

Dessarte, embora a Lei de Responsabilidade Fiscal represente um avanço significativo no controle das finanças públicas no Brasil, promovendo maior transparência, responsabilidade e disciplina fiscal, é crucial que haja um equilíbrio entre o rigor fiscal e a flexibilidade necessária para atender às demandas socioeconômicas emergentes. O controle excessivo dos gastos públicos diminui a capacidade dos entes estatais de investir em políticas públicas e, por conseguinte, prejudica o desenvolvimento da economia.

Nos capítulos seguintes, a dissertação aborda a atuação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE), no que se refere ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) por parte dos municípios cearenses, e como esse órgão de controle externo pode contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública.



### **3 DISCUSSÃO TEÓRICO-METODOLÓGICA DA ATUAÇÃO DO TCE - CE**

O presente capítulo trata da discussão teórico-metodológica do processo de fiscalização realizado pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE), mais especificamente quanto à auditoria operacional que teve por objetivo averiguar a eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional, com foco nos resultados alcançados nos exercícios financeiros de 2016 e 2017.

Com base nos paradigmas de avaliação em profundidade propostos por Lea Rodrigues (2008), cujos eixos analíticos possibilitam uma avaliação qualitativa da auditoria operacional realizada pelo TCE - CE, busca-se trazer breves considerações sobre a origem dos Tribunais de Contas, que está ligada ao estabelecimento da democracia e separação de poderes após a Revolução Francesa, a importância do controle na Administração Pública e seus diversos tipos, e as competências específicas do TCE, que incluem analisar contas do governo, fiscalizar a legalidade de admissões de pessoal e conduzir auditorias para garantir a boa gestão dos recursos públicos.

Nesse ponto, ganha relevância a auditoria operacional, que tem por objetivo avaliar a eficiência, eficácia e a economicidade dos atos de gestão, com foco na melhoria contínua dos processos governamentais, diferindo das auditorias de conformidade, que são mais voltadas para a punição de irregularidades.

Portanto, o presente capítulo tratou o papel do TCE - CE, como um órgão essencial para garantir o controle e a fiscalização das contas públicas, com foco em assegurar a legalidade, legitimidade e eficiência na gestão dos recursos, destacando-se a importância das auditorias operacionais como uma ferramenta para o aprimoramento contínuo da Administração Pública.

#### **3.1 Uma avaliação em profundidade**

A presente pesquisa se fundamenta nos pressupostos da avaliação em profundidade, com base no quatro eixos de análise propostos por Rodrigues (2008): análise das bases conceituais da política, análise do contexto de elaboração da política, análise da trajetória da política e análise do espectro territorial-temporal da política.

Historicamente, no Brasil, as avaliações de políticas públicas foram fortemente influenciadas por ideias neoliberais, especialmente desde o final dos anos 1980 e início dos anos 1990, período de redemocratização e instabilidade econômica. Essas avaliações

tradicionalmente focam em eficiência econômica e eficácia procedimental através de dados numéricos e indicadores. Contudo, esse modelo hegemônico de avaliação de políticas públicas, muitas vezes, negligencia os aspectos qualitativos e o impacto humano das políticas. Por isso, surgiu a necessidade de novas perspectivas de avaliação contra hegemônicas, que considerem não só os dados, mas também outros aspectos importantes, dando voz aos envolvidos na política.

Nesse sentido, Lea Rodrigues (2008) critica essa abordagem neoliberal, que prioriza indicadores numéricos e deixa de lado a voz dos atores diretamente afetados pelas políticas. A autora defende uma perspectiva contra hegemônica, que valoriza tanto dados quantitativos quanto qualitativos e considera a voz dos envolvidos nas políticas. Portanto, a autora propõe uma avaliação em profundidade de políticas públicas, baseada em quatro eixos de análise que possibilitam uma avaliação mais abrangente e contextualizada, quais sejam: análise das bases conceituais da política, análise do contexto de elaboração da política, análise da trajetória da política e análise do espectro temporal e territorial da política. Os quatro eixos de análise propostos pela autora representam uma tentativa de captar a complexidade das políticas públicas em toda a sua abrangência. Essa perspectiva busca dar voz aos envolvidos, além de considerar a complexidade e os impactos amplos da política pública.

A análise de conteúdo da política é o exame de suas bases conceituais, ou seja, esse eixo se concentra na base teórica e nos princípios que sustentam a política pública. Ele examina os conceitos, noções e documentos que guiam a formulação da política, questionando sua coerência teórica e a adequação ao problema que se pretende enfrentar. Portanto, o primeiro eixo, a análise das bases conceituais, examina a base teórica e os princípios que sustentam a política, buscando compreender se os conceitos e as noções que fundamentam a política estão alinhados ao problema que se pretende enfrentar.

Já a análise do contexto visa compreender o momento social, econômico, político e cultural em que a política pública foi elaborada. Avalia-se a conjuntura em que a política surge, como as demandas econômicas e sociais influenciam sua formulação, e quais são os atores envolvidos no processo. A análise do contexto permite uma compreensão mais rica sobre as motivações e os interesses que moldaram a política, contribuindo para uma visão mais realista do cenário de implementação. Portanto, esse eixo pretende analisar as relações de poder e os interesses que influenciam na formulação e na implementação das políticas públicas.

Por sua vez, a trajetória da política se propõe analisar o desenvolvimento histórico e institucional da política pública, desde sua criação até a sua implementação. Serve para entender os ajustes e mudanças, ao longo do tempo, bem como as condições que influenciaram sua continuidade, modificação ou interrupção. Esse eixo é essencial para entender como as

políticas evoluem e se adaptam ao longo do tempo, além de identificar os fatores que impulsionam ou retardam seu progresso. Por fim, o eixo do espectro temporal e territorial investiga como a política pública se expande ou se limita no tempo e no espaço ao longo de sua implementação. Por meio dessa análise, é possível compreender os caminhos percorridos pela política em diferentes contextos, de acordo com os interesses políticos.

Esses eixos são fundamentais para uma avaliação que não apenas verifica o cumprimento de metas, mas que também busca entender a complexidade das políticas públicas em um contexto mais amplo. Eles fornecem uma abordagem ampla e integrada para entender e avaliar políticas públicas, considerando desde sua concepção teórica até sua implementação prática e os impactos ao longo do tempo.

Nesse diapasão, o presente trabalho se baseou nos pressupostos da avaliação em profundidade, com base nos quatro eixos analíticos propostos por Rodrigues (2008), por entender ser uma abordagem mais adequada para atingir os objetivos propostos, ao oferecer uma análise mais qualitativa da política pública estudada.

### **3.2 Análise do espectro temporal e territorial da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE)**

Conforme proposto por Lea Rodrigues (2008), é importante analisar o espectro temporal e territorial, cujo objetivo visa investigar como uma determinada política pública se expande ou se limita no tempo e no espaço, ao longo de sua implementação, possibilitando compreender os caminhos percorridos pela política em diferentes contextos, de acordo com os interesses políticos, eixo avaliativo que será tratado no presente tópico.

#### ***3.2.1 A origem dos Tribunais de Contas***

O atual modelo dos Tribunais de Contas ganhou forma, em especial, a partir da Revolução Francesa, desencadeada pela crise financeira do Estado, devido aos gastos públicos excessivos, pela insatisfação das classes sociais mais baixas, em razão da desigualdade social e econômica, e pelo sistema político absolutista monárquico. Fruto da revolução, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, centrada na ideia de considerar os direitos individuais e coletivos dos homens como universais, constitui um marco histórico do sistema democrático ocidental. Considerando que o patrimônio nacional não pertence ao monarca, mas

sim ao povo, a referida declaração proclamou, em seu art. 15, que “a sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração”.

A partir da consolidação dos princípios democráticos e republicanos, surgiu na França, em 1807, o primeiro Tribunal de Contas, órgão técnico que exerce a relevante função de controle da Administração Pública, criado por Napoleão Bonaparte, que disse em seu pronunciamento: “quero que mediante uma vigilância ativa seja punida a infidelidade e garantido o emprego legal dos dinheiros públicos”, conforme destacado por Jarbas Maranhão (1992, p. 327).

Não obstante, Luiz Henrique Lima (2011) ressalta que há exemplos de atuação do controle na organização dos faraós do antigo Egito, entre hindus, chineses e sumérios, mas somente a partir da Revolução Francesa é que se pode falar, a rigor, de um controle externo. Seguindo os passos franceses, a Holanda, em 1820, a Bélgica, em 1831, e a Itália, em 1862, instituíram suas cortes de contas, embora diverjam do modelo francês, quanto ao momento em que é exercido o controle das finanças públicas. A França adotou o sistema de controle *a posteriori* ou corretivo, em que os atos sujeitos a controle são examinados após a sua realização.

Jarbas Maranhão (1992, p. 328) ressalta que esse modelo gera inúmeras críticas, por não evitar as ilegalidades e desperdícios. Nesse sentido, o autor cita, em seu texto, o pronunciamento de Rui Barbosa a respeito: “Não basta julgar a administração, denunciar o excesso cometido, colher a exorbitância ou a prevaricação, para as punir. Circunscrita a estes limites, essa função tutelar dos dinheiros públicos será muitas vezes inútil, por omissa, tardia ou impotente”.

Diferentemente, a Bélgica e a Itália adotaram o modelo cujo controle é prévio à realização da despesa, no qual os atos podem ser vetados antes de serem efetivados. Tal sistema traz a vantagem de gerar uma maior garantia da legalidade, da transparência e da eficiência na utilização dos recursos públicos. Por outro lado, caso seja realizado com excessivo rigor, pode paralisar as atividades da Administração Pública.

No Brasil, os Tribunais de Contas foram implementados após a Proclamação da República, em 1889. Por meio do Decreto nº 966-A, de 07 de novembro de 1890, de iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, foi criado o Tribunal de Contas da União, inspirado pelo modelo francês, “ao qual incumbirá o exame, a revisão e o julgamento de todas as operações concernentes a receita e despesa da Republica” (art. 1º) (Brasil, 1890).

No ano seguinte, a primeira Constituição republicana de 1891 institucionalizou o Tribunal de Contas da União, conferiu-lhe competências para liquidar as contas da receita e da despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso Nacional, mas o seu

funcionamento somente ocorreu, de fato, em 1893. De acordo com o sítio eletrônico do próprio tribunal:

Com a Constituição de 1988, o Tribunal de Contas da União teve a sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas. Recebeu poderes para, no auxílio ao Congresso Nacional, 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”<sup>4</sup>.

No caso do Estado do Ceará, o Tribunal de Contas foi criado em 5 de outubro de 1935, mas extinto, em 4 de julho de 1939, por força do Decreto nº 603, assinado pelo interventor federal, Dr. Francisco Menezes Pimentel. Após ser restaurado em 1945, por meio do Decreto-Lei nº 1.452, de Benedito Augusto Carvalho dos Santos, o TCE - CE teve novamente suas atividades suspensas em 1946, nos termos do Decreto Federal nº 8.974, interrupção que perdurou por seis meses, “uma vez que, já a partir de 01 de agosto de 46, nos termos do Decreto Executivo nº 665, de 30 de julho daquele ano, o Tribunal retomava o curso de suas atividades”<sup>5</sup>.

Após esse início turbulento, a Constituição Estadual de 1947 assegurou, definitivamente, a existência do Tribunal de Contas do Ceará, organizado no ano seguinte, por meio da Lei nº 212, de 05 de maio de 1948, que definiu sua competência como "instituição auxiliar dos poderes" e disciplinou sua área de atuação. Atualmente, o TCE - CE, além de auxiliar o Poder Legislativo, exerce competências próprias, previstas nos arts. 76 e 78 da Constituição Estadual de 1989.

Vale destacar que há, atualmente, 33 (trinta e três) Tribunais de Contas no Brasil, que são: o Tribunal de Contas da União (TCU), os Tribunais de Contas dos Estados (nas 26 capitais e no Distrito Federal), os Tribunais de Contas dos Municípios dos Estados da Bahia, de Goiás e do Pará (órgãos estaduais) e os Tribunais de Contas do Município de São Paulo e do Rio de Janeiro (esses dois últimos são órgãos municipais). Portanto, observa-se que o surgimento dos Tribunais de Contas está diretamente ligado ao estabelecimento da democracia e da separação dos poderes no mundo, bases da Revolução Francesa.

### ***3.2.2 O controle na Administração Pública***

---

<sup>4</sup> BRASIL. História. **Tribunal de Contas da União**. Brasília, DF., [202?]. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/historia/>. Acesso em: 11 nov. 2024.

<sup>5</sup> CEARÁ. Histórico. **Tribunal de Contas do Ceará**. Fortaleza, [202?]. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/institucional/historico>. Acesso em: 11 nov. 2024.

Inicialmente, impende destacar que o controle, especialmente no contexto da Administração Pública, serve a múltiplos propósitos essenciais para a boa governança, transparência e eficiência na gestão dos recursos públicos e para o fortalecimento da democracia.

O controle da Administração Pública é um mecanismo fundamental para assegurar a legalidade, legitimidade e eficiência dos atos administrativos. Este controle pode ser classificado de acordo com diversos critérios, sendo cada um deles essencial para garantir o bom funcionamento das instituições e a proteção dos interesses públicos. Assim, a atuação dos órgãos controladores se manifesta de maneira abrangente, permeando diferentes esferas e momentos da atividade administrativa.

Existem, no texto constitucional e em leis esparsas, diversos tipos de controle. Nesse ponto, Luiz Henrique Lima (2021) destaca que há o controle interno administrativo, efetuado pelas controladorias, dentro da própria entidade governamental que praticou o ato sindicado. O controle externo parlamentar, de competência do Poder Legislativo, e o controle externo técnico, sob a responsabilidade dos Tribunais de Contas. Há o controle jurisdicional, exercido pelo Poder Judiciário. Existe, também, o controle social, praticado pelos conselhos deliberativos de políticas públicas e pelos cidadãos. E segue o autor:

Todos esses controles têm previsão constitucional e legal, expressam a vitalidade de nossa democracia e destinam-se a assegurar princípios republicanos da Administração Pública, como a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e transparência, e também a economicidade e legitimidade na aplicação dos recursos públicos (Lima, 2021, p. 41).

Do texto acima, pode-se extrair que os controles sobre a Administração Pública, previstos na Constituição de 1988 e em leis, são essenciais para o fortalecimento da democracia e servem para garantir a aderência aos princípios republicanos como da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e transparência, além de promover a economicidade e legitimidade na utilização dos recursos públicos.

Viana (2019) destaca que o controle é inerente ao Estado Democrático de Direito, visto que os representantes eleitos e os gestores públicos recebem a incumbência de gerir o que é de todos, de onde emerge, para a sociedade, “o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração”, nos termos do artigo 15 da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup>“Art. 15º. A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração”.

Cabe lembrar que as políticas públicas se materializam por meio das despesas públicas e, por exatamente por envolver dinheiro público, devem ser fiscalizadas pelos diversos sistemas de controle (interno, externo, social, judicial etc.).

Como mencionado acima, o controle da Administração Pública pode ser classificado sob diferentes aspectos, a depender do critério utilizado. Para trazer clareza, cabe transcrever as lições de Furtado (2021) acerca do tema, a saber:

Dentre os muitos critérios utilizados para se classificar o controle da Administração Pública, vale registrar os seguintes:

I) quanto à posição do órgão controlador:

- a) interno, quando efetuado no âmbito da estrutura administrativa em que se praticam os atos controlados, podendo ser exercido dentro do próprio órgão diretamente pelos seus agentes (chefes) em razão da hierarquia funcional ou por meio de outro órgão, integrante da mesma estrutura administrativa, especialmente destacado para esse fim (controladorias ou corregedorias);
- b) externo, quando realizado por órgão que não integra a estrutura administrativa em que se praticam os atos controlados (Parlamento ou Tribunal de Contas);

II) quanto à natureza do controlador:

- a) administrativo, quando efetuado dentro da estrutura administrativa, observando o princípio da autotutela, segundo o qual a Administração Pública tem o poder-dever de controlar seus próprios atos; é exercido tanto pelo Executivo quanto por órgãos administrativos do Judiciário e Legislativo;
- b) legislativo, quando levado a efeito pelo Poder Legislativo em sede de controle político, com ou sem o auxílio do Tribunal de Contas;
- c) judiciário, quando executado pelo Poder Judiciário no exercício da atividade jurisdicional;

III) quanto ao momento em que se realiza:

- a) prévio, quando antecede a realização da atividade administrativa controlada mediante prévio registro no Tribunal de Contas, com o objetivo de evitar a prática de ato ilegal ou lesivo ao interesse público (tinha previsão no regime constitucional anterior ao da Carta de 1967);
- b) concomitante, quando é efetuado no momento em que acontece a atividade administrativa fiscalizada, com a finalidade de sustar a execução de ato ilegal ou lesivo ao interesse público, a exemplo das auditorias e inspeções realizadas pelo Tribunal de Contas;
- c) posterior, quando se concretiza após a execução da atividade administrativa, com a finalidade de fiscalizar, apreciar ou julgar sua legalidade, legitimidade e economicidade, em processo de fiscalização ou de contas públicas, imputando-se débitos ou aplicando-se multas e/ou outras sanções aos responsáveis por atos ilegais, ilegítimos ou antieconômicos [...].

Com efeito, o controle pode ser classificado conforme a posição do órgão controlador. Nesse sentido, pode-se diferenciar o controle interno do externo. O controle interno ocorre dentro da própria estrutura administrativa, sendo exercido diretamente pelos agentes superiores do órgão, com base na hierarquia funcional, ou por órgãos especializados, como as controladorias e corregedorias.

Por outro lado, o controle externo é realizado por órgãos que não fazem parte da mesma estrutura administrativa, como o Congresso Nacional e o Tribunal de Contas, que atuam para fiscalizar atos administrativos de maneira independente. Essa distinção entre controle interno e externo é importante, pois garante tanto uma supervisão contínua, no âmbito interno, quanto uma avaliação imparcial, feita por órgãos externos.

Outro critério relevante para a classificação do controle da Administração Pública é a natureza do controlador. Neste caso, o controle pode ser administrativo, legislativo ou judiciário. O controle administrativo é realizado pela própria Administração Pública, com base no princípio da autotutela, pelo qual a Administração Pública tem o dever de fiscalizar seus próprios atos, corrigindo eventuais ilegalidades ou irregularidades. O controle legislativo, por sua vez, é exercido pelo Poder Legislativo e se configura como um controle político, podendo contar com o apoio técnico do Tribunal de Contas. Já o controle judiciário ocorre quando o Poder Judiciário é provocado para examinar a legalidade dos atos administrativos no contexto de sua função jurisdicional. Esse tripé de controle — administrativo, legislativo e judiciário — assegura que os atos públicos sejam fiscalizados em diferentes esferas, evitando abusos e promovendo a transparência.

Além disso, o controle da Administração Pública pode ser classificado conforme o momento em que é realizado. Há, assim, três formas de controle: prévio, concomitante e posterior. O controle prévio ocorre antes da execução da atividade administrativa, tendo como objetivo prevenir a prática de atos ilegais ou lesivos ao interesse público. O controle concomitante, por sua vez, é realizado durante a execução da atividade fiscalizada, permitindo que a execução de atos ilegais seja suspensa imediatamente, como no caso de auditorias. Por fim, o controle posterior ocorre após a execução da atividade administrativa, visando avaliar a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos já praticados. Nesta modalidade, é possível a aplicação de sanções aos responsáveis por irregularidades.

Quanto à posição do órgão controlador, cuida o presente trabalho do controle externo. Conforme destacado acima, esse modelo de controle das ações governamentais é realizado por uma entidade independente dos poderes que executam as atividades administrativas. Essa fiscalização abrange a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a eficiência e a efetividade das operações financeiras, administrativas e outras relacionadas à gestão dos recursos públicos. O objetivo principal do controle externo é garantir a correta aplicação dos recursos, prevenir e identificar fraudes, desperdícios ou abusos, e promover a transparência e a *accountability* no governo.



Cumpra esclarecer que existem dois modelos predominantes de controle externo, a depender das características do órgão que presta auxílio ao Poder Legislativo, quais sejam, o de tribunal de contas, inspirado na tradição francesa, e o de auditoria geral, baseado na tradição anglo-saxã. Tais modelos diferem entre si em termos de estrutura, função e escopo, muito embora possuam objetivos comuns de promover a transparência e de fiscalizar o gasto público.

Os Tribunais de Contas são órgãos constitucionais permanentes dotados de independência e jurisdição, com poderes legais específicos, incluindo a autoridade para aplicar sanções e inabilitar gestores públicos de exercerem cargos. Os membros possuem cargos vitalícios. Sua principal função é a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do setor público, e suas decisões têm natureza cogente, sancionadoras ou não. É adotado, por exemplo, no Brasil, França, Portugal, Espanha e Itália.

Já as auditorias gerais são órgãos eminentemente de auditoria, cuja competência não tem força coercitiva. Seus relatórios, portanto, tendem a ser informativos e recomendatórios, sem a capacidade de impor, diretamente, sanções aos gestores públicos. Seus agentes possuem mandato. Inglaterra, Estados Unidos, Canadá, México e Argentina são alguns dos países que adotam o modelo de auditoria geral.

A seguir, destaca-se um quadro comparativo dos dois modelos constitucionais de controle externo elaborado por Furtado (2021):

Quadro 1 – Síntese dos modelos constitucionais de controle externo

<b>TRIBUNAL DE CONTAS</b>	<b>AUDITORIAS GERAIS</b>
Órgão colegiado	Órgão monocrático
Órgão independente	Órgão subordinado ou vinculado
Membros vitalícios	Titulares tem mandato
Função jurisdicional e fiscalizadora	Função fiscalizadora
Poder sancionador	Competência para emitir recomendações sem força coercitiva
Decisões cogentes	Decisões não cogentes

Fonte: Furtado (2021).

Dessarte, temos, no ordenamento jurídico brasileiro, um mecanismo amplo e profundo de controle sobre a Administração Pública, abrangendo diferentes órgãos, momentos e formas de atuação, que atua para prevenir, corrigir e punir atos administrativos ilegais, ilegítimos e antieconômicos. Assim, o controle público é uma ferramenta indispensável para assegurar a boa governança, a transparência e a responsabilidade dos gestores públicos.

Ocorre que o controle da Administração Pública somente será efetivo se os órgãos controladores dispuserem de meios e ferramentas que possibilitem alcançar o fim pretendido. Nesse sentido, para viabilizar o exercício regular desses controles é necessário conferir aos órgãos controladores suas competências, que são fundamentais para garantir que cada órgão público exerça seu papel de forma adequada e legal, assegurando o cumprimento de suas finalidades.

No tópico seguinte será abordado o fundamento jurídico-constitucional das competências dos Tribunais de Contas no Brasil.

### ***3.2.3 A matriz constitucional das competências dos Tribunais de Contas no Brasil***

As competências dos órgãos controladores da Administração Pública têm por finalidade garantir a legalidade, a eficiência, a transparência e a legitimidade dos atos administrativos. Essas competências são atribuídas de maneira a garantir que os órgãos de controle possam fiscalizar, orientar e, quando necessário, aplicar punições aos agentes infratores. Cada órgão controlador possui funções específicas, que visam a proteção do interesse público e a promoção de uma administração mais responsável e ética.

Antes de tratar, especificamente, das competências atribuídas constitucionalmente aos Tribunais de Contas, cumpre destacar que a fiscalização sobre o uso dos recursos públicos não é uma faculdade dos órgãos de controle, mas um dever constitucional, consoante o disposto no *caput* do art. 70 da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (Brasil, 1988).

Além disso, observa-se, do dispositivo constitucional, que essa fiscalização visa verificar os aspectos da legalidade, da legitimidade, da economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas relativos aos atos praticados pela Administração Pública, e deve ser exercida tanto pelos sistemas de controle interno de cada Poder, como também pelos órgãos de controle externo.

Já o parágrafo único do art. 70 da Constituição da República de 1988, dispõe sobre o dever constitucional de prestar contas, com fundamento no princípio da *res publica*. Nesse sentido, a CF/88 impõe que “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, assuma obrigações de natureza pecuniária” (Brasil, 1988). Essa disposição é fundamental para garantir que todos os agentes públicos ou privados que lidam com recursos públicos estejam sujeitos à fiscalização e à prestação de contas.

Portanto, observa-se que o art. 70 e o seu parágrafo único da CF/88 estabelecem uma estrutura robusta de controle e fiscalização da Administração Pública no Brasil, cuja finalidade é proteger o erário e promover uma gestão pública responsável, na medida em que prevê a combinação dos controles externo e interno com a obrigação de prestação de contas.

Conforme destacado acima, o *caput* do art. 70 da CF/88 estabelece dois tipos de controle, quais sejam, o controle interno, que é realizado pelos próprios sistemas de controle de cada um dos Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), e o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com auxílio do TCU, cujas competências estão previstas, principalmente, no artigo 71 da Constituição Federal de 1988, a saber:

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 (Brasil, 1988).

Dessarte, as competências do Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo no âmbito federal, têm matriz constitucional, as quais são aplicáveis aos estados, conforme se verá adiante. Sua função essencial é a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, buscando garantir a correta aplicação dos recursos públicos e a transparência nas ações governamentais.

Sem pretender esgotar o tema, cumpre destacar as principais competências atribuídas constitucionalmente ao TCU. Nesse tocante, ganha relevo a atribuição conferida pela CF/88 ao TCU, de apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, emitindo parecer prévio que subsidia o julgamento político pelo Congresso Nacional. Esta função está diretamente relacionada ao princípio republicano de prestação de contas, uma vez que os gestores públicos têm a obrigação de demonstrar como administram os recursos públicos em prol da sociedade. Nesse sentido, o TCU atua como um fiscal independente, avaliando se os recursos públicos foram aplicados de acordo com as normas de regência e se atenderam aos princípios da Administração Pública, como legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Outra competência atribuída àquela Corte Federal de Contas, e que merece destaque em razão da pertinência com o presente trabalho, é a de realizar auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades que administram recursos federais. Estas auditorias podem ser feitas de ofício ou a pedido do Congresso Nacional, de suas comissões ou de qualquer de suas Casas. O objetivo dessa atuação é verificar a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos praticados pelos administradores públicos. Além disso, o TCU pode fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênios, acordos ou outros instrumentos semelhantes, garantindo que as transferências sejam utilizadas corretamente e dentro dos objetivos pactuados.

O TCU também tem o poder de julgar as contas daqueles que utilizam, arrecadam, guardam, gerem ou administram dinheiro, bens e valores públicos federais. Este julgamento ocorre quando há suspeita de irregularidades na gestão de recursos públicos. Caso sejam encontradas irregularidades, o tribunal pode aplicar sanções, que vão desde multas até a imputação de débito, determinando a devolução de valores ao erário. Essa competência reforça o caráter punitivo do órgão, além de sua função fiscalizatória.

Outra atribuição relevante do TCU é a de assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade. Caso o órgão ou entidade federal não atenda a sua determinação, aquele Tribunal de Contas pode sustar a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal.

Em síntese, as competências do Tribunal de Contas da União, previstas na Constituição Federal de 1988, configuram um arcabouço importante de controle e fiscalização da gestão pública federal, cuja finalidade é assegurar que os recursos federais sejam utilizados de forma legal, eficiente e transparente. Com efeito, o TCU exerce um papel importante no aprimoramento da governança pública ao orientar a aplicação de normas e sugerir melhorias na eficiência da gestão. Dessa forma, aquela Corte Federal de Contas não só garante o controle sobre os recursos da União, mas também age como um mecanismo de fortalecimento da democracia, assegurando que o poder público atue em prol do bem comum e de acordo com os princípios constitucionais.

Em razão do princípio da simetria previsto no art. 75 da CRFB/88<sup>7</sup>, já consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), as competências atribuídas ao TCU devem ser observadas pelos demais entes federativos no âmbito dos Tribunais de Contas respectivos, conforme será tratado no tópico seguinte do presente trabalho.

### ***3.2.4 As competências do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE)***

Com efeito, a Constituição do Estado do Ceará (Ceará, 2016), em seus artigos 68 e 77, estabelece que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, dos municípios e de suas entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, pelas Câmaras Municipais, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno dos Poderes.

Outrossim, conforme mencionado acima, as competências atribuídas ao TCE - CE são, basicamente, as mesmas conferidas ao TCU, em face do princípio da simetria constitucional, a teor dos arts. 76 e 78 da Constituição do Estado do Ceará, a saber:

---

<sup>7</sup> “Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios” (Brasil, 1988).

Art. 76. Compete ao Tribunal de Contas:

I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias, a contar do seu recebimento;

II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Estadual, e as contas daqueles que deram causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo à Fazenda Estadual;

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 das aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV – realizar, de ofício, ou por iniciativa da Assembleia Legislativa, de suas comissões técnicas 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 estaduais de empresas ou consórcios interestaduais, de cujo capital social o Estado participe, de forma direta ou indireta, nos termos de acordo, convênio ou ato constitutivo;

VI – fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres;

VII – prestar as informações solicitadas pela Assembleia Legislativa, ou por qualquer das suas 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, irregularidade de contas ou descumprimento de suas decisões, 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 Assembleia Legislativa;

XI – homologar os cálculos das cotas do ICMS devidas aos Municípios; e

XII – representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados. [...]

Art. 78. Compete ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCE/CE do Ceará:

I – apreciar as contas prestadas pelos Prefeitos Municipais, mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado no prazo de doze meses, a contar do seu recebimento;

II – julgar as contas dos administradores, das Mesas das Câmaras Municipais e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Municipal e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao Erário;

III – apreciar, para fim de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelos municípios, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, e as concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV – realizar, por iniciativa própria, ou da Câmara Municipal, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas do Poder Legislativo e Executivo Municipal, e demais entidades referidas no inciso II;

V – prestar as informações solicitadas pela Câmara Municipal sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

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

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

VIII – propor à Câmara Municipal a sustação de execução de ato impugnado por irregularidade;

IX – representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados;

X – comunicar à Câmara Municipal, para fins de direito, a falta de remessa, dentro do prazo, das contas anuais;

XI – examinar as demonstrações contábeis e financeiras constantes de balancetes mensais, determinando as regularizações necessárias na forma que a lei estabelecer;

XII – editar atos, instruções normativas e resoluções, no âmbito de suas atribuições, para o completo desempenho do controle externo, os quais deverão ser observados pelas administrações municipais (Ceará, 2016, p. 30-31).

O TCE - CE desempenha um papel fundamental no controle externo das contas públicas, exercendo competências atribuídas tanto pela Constituição Federal quanto pela Constituição Estadual. A seguir, serão discutidas algumas das principais atribuições deste órgão, com base no art. 1º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE) – LOTCE - CE, Lei Estadual nº 12.509/95, com as alterações promovidas pela Lei Estadual nº 16.819/2019, cujo teor segue abaixo:

Art. 1º Ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCE/CE, órgão de Controle Externo, compete, nos termos das Constituições Federal e Estadual:

I - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos das unidades administrativas dos Poderes do Estado e dos Municípios e do Ministério Público e das entidades da administração indireta, incluídas fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Estadual ou municipal, bem como as contas daquelas que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade que resulte dano ao erário;

II - proceder, por iniciativa própria ou por solicitação da Assembleia Legislativa ou das Câmaras Municipais ou de suas comissões, à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das unidades administrativas dos Poderes do Estado ou dos Municípios e do Ministério Público, assim como das demais entidades referidas no inciso anterior;

III - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelo Prefeito, nos termos do Art. 42 e 42-A desta Lei;

IV - acompanhar a arrecadação da receita a cargo do Estado e do Município e a das entidades referidas no inciso I deste Artigo, mediante inspeções e auditorias ou por meio de demonstrativos próprios, inclusive a análise trimestral dos balancetes;

V - 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 Estadual ou Municipal, excetuadas as nomeações para cargos 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;

VI - homologar, observada a legislação pertinente, o cálculo das quotas do ICMS devidas aos Municípios, nos termos do inciso XI do Art. 76, da Constituição Estadual, fiscalizando a entrega dos respectivos recursos;

VII - representar ao poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados, indicando o ato inquinado e definindo responsabilidades, inclusive as de Secretário de Estado ou de Município ou autoridades de nível hierárquico equivalente;

VIII - aplicar aos responsáveis as sanções previstas nos Arts. 61 a 64 desta Lei;

IX - elaborar e alterar seu Regimento Interno;

X - eleger seu Presidente, Vice-Presidente e Corregedor e dar-lhes posse;

XI - conceder licença, férias e outros afastamentos aos Conselheiros e Auditores, dependendo de inspeção, por junta médica, a licença para tratamento de saúde, por prazo superior a 04 (quatro) meses;

XII - propor à Assembleia Legislativa a fixação de vencimentos dos Conselheiros e Auditores;

XIII - organizar sua Secretaria, e demais órgãos auxiliares e prover-lhes os cargos e empregos, observada a legislação pertinente;

XIV - propor à Assembleia Legislativa a criação, transformação e extinção de cargos, empregos e funções do Quadro de Pessoal de sua Secretaria e demais órgãos auxiliares, bem como a fixação da respectiva remuneração;

XV - decidir sobre denúncia que seja encaminhada por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, na forma prevista nos Arts. 56 a 59 desta Lei;

XVI - decidir sobre consulta que lhe seja formulada por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência, na forma estabelecida no Regimento Interno.

§ 1º No julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas (Ceará, 2020, p. 3-4).

Em primeiro lugar, cabe ao TCE - CE julgar as contas dos administradores e demais responsáveis pela gestão de dinheiro, bens e valores públicos, abrangendo tanto os poderes estaduais quanto municipais, além das entidades da administração indireta e fundações mantidas pelo poder público. A finalidade é garantir que os recursos sejam utilizados conforme determina a legislação, verificando se houve legalidade, legitimidade e economicidade nas ações administrativas. Além disso, o TCE - CE tem a prerrogativa de julgar as contas daqueles que provocarem prejuízo ao erário, seja por perda, extravio ou outras irregularidades.

Também merece destaque a competência prevista no inciso III do art. 1º da LOTCE - CE, porquanto pode ser considerada uma das atribuições mais importantes daquele órgão de



controle externo. Trata-se da análise das contas anuais do governador do Estado e dos prefeitos municipais, as chamadas prestações de contas de governo. Essa apreciação tem caráter técnico e funciona como um instrumento de controle político-administrativo.

Nesse caso, o TCE - CE emite um parecer prévio sobre as contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo estadual e municipais, que é, posteriormente, encaminhado à Assembleia Legislativa ou às Câmaras Municipais para o julgamento político. Esse processo é fundamental para assegurar a responsabilidade dos gestores máximos do Executivo na administração dos recursos públicos.

Ao que interessa ao presente trabalho, cumpre destacar as competências previstas nos incisos II e IV do art. 1º da LOTCE - CE. Com relação ao inciso II, o TCE - CE exerce a função de fiscalização tanto por iniciativa própria ou a pedido da Assembleia Legislativa, das Câmaras Municipais ou de suas comissões. Essa fiscalização abrange diversos aspectos da administração pública, seja contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial.

Pertinente ao inciso IV, compete ao TCE - CE acompanhar, por meio de auditorias, inspeções ou análise de balancetes, a arrecadação das receitas estaduais e municipais, o que inclui a análise dos balancetes trimestrais das entidades que administram os recursos públicos. Isso possibilita uma supervisão contínua da arrecadação fiscal e ajuda a identificar possíveis irregularidades com antecedência.

Conforme previsto no inciso V do art. 1º da LOTCE - CE, a apreciação dos atos de admissão de pessoal na administração pública direta e indireta, excluídas as nomeações para cargos comissionados, é outra competência relevante do Tribunal de Contas do Ceará. Essa atribuição visa garantir que a contratação de servidores, as aposentadorias e as pensões ocorram dentro dos parâmetros legais, evitando irregularidades que possam comprometer o quadro funcional do serviço público.

Cabe ressaltar que o TCE - CE deve analisar, no processo de julgamento de contas e nas atividades de fiscalização, três aspectos fundamentais dos atos de gestão pública, quais sejam: a legalidade, a legitimidade e a economicidade, conforme previsto no §1º do art. 1º da LOTCE - CE. Esse dispositivo legal destaca o papel essencial do TCE - CE na fiscalização dos atos de gestão pública, assegurando que eles sejam realizados de acordo com a lei e busquem maximizar a eficiência na aplicação dos recursos públicos.

A análise da legalidade refere-se à verificação do cumprimento das normas jurídicas que regem a matéria. O TCE - CE deve averiguar se os atos administrativos e as despesas realizadas pelos gestores públicos estão de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis ao caso. Isso inclui o cumprimento da legislação orçamentária, financeira e outras normas

pertinentes. O objetivo é examinar se os gestores públicos agiram dentro dos limites estabelecidos pela legislação.

A legitimidade, no contexto da administração pública e do controle exercido pelos Tribunais de Contas, vai além da mera conformidade com as leis (legalidade). Além de ser legal, um ato de gestão deve ser legítimo, o que significa que deve atender ao interesse público e estar alinhado aos princípios de justiça e equidade. Sob esse aspecto, o TCE - CE deve analisar se as decisões dos gestores são apropriadas em termos de finalidade e se refletem os interesses da coletividade, e não interesses privados ou abusivos. Dessarte, a legitimidade implica uma administração transparente, justa e comprometida com o bem-estar social.

A economicidade, por sua vez, diz respeito à relação custo-benefício dos atos de gestão. O Tribunal de Contas, nesse ponto, deve avaliar se os recursos públicos estão sendo aplicados de maneira eficiente, ou seja, com o menor custo possível para a obtenção dos resultados pretendidos. Isso inclui a análise da eficiência no uso dos recursos públicos, evitando o desperdício e promovendo a otimização dos recursos financeiros. A economicidade se relaciona com a busca por maximizar o impacto positivo das despesas públicas com o mínimo de recursos.

O §1º também dispõe que o TCE - CE deve fiscalizar a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas. As subvenções são auxílios financeiros concedidos pelo poder público a entidades públicas ou privadas para a execução de atividades de interesse público.

A renúncia de receitas se refere à decisão do governo de renunciar a parte da arrecadação, por exemplo, por meio de isenções fiscais. Nesse ponto, o TCE - CE tem a responsabilidade de garantir que, tanto as subvenções quanto as renúncias, sejam aplicadas de maneira correta, transparente e voltada ao interesse público, evitando que essas ações (aplicação de subvenções e a renúncia de receitas) causem prejuízo ao erário.

Dessarte, observa-se que as competências do TCE - CE abrangem desde o julgamento de contas até a fiscalização de receitas, despesas, contratações e outros atos administrativos, sempre com o objetivo de assegurar a legalidade, a legitimidade, a eficiência e a transparência na gestão dos recursos públicos. Em resumo, o TCE - CE é um órgão essencial para o bom funcionamento da administração pública, devendo atuar de forma preventiva e corretiva na fiscalização e julgamento das contas públicas, visando garantir que os recursos públicos sejam geridos de maneira responsável e em benefício da sociedade cearense.

Para materializar a fiscalização, o controle e a avaliação da gestão dos recursos públicos previstas em suas competências, aquele órgão de controle externo lança mão de ferramentas processuais, visando garantir que os administradores e gestores públicos, tanto

estaduais quanto municipais, cumpram suas obrigações de transparência, eficiência e conformidade com as normas legais e constitucionais. Essas ferramentas são os processos de contas e demais instrumentos de fiscalização, os quais serão tratados no item seguinte do presente trabalho.

### ***3.2.5 As espécies processuais existentes no TCE - CE***

Conforme destacado antes, os processos são instrumentos formais e fundamentais utilizados pelo TCE - CE para materializar suas competências constitucionais e legais e garantir a correta aplicação dos recursos públicos, responsabilizar os gestores, corrigir eventuais irregularidades e orientar as Administrações Públicas estadual e municipais, com o objetivo final de proteger o patrimônio público e garantir uma gestão pública eficiente e transparente.

Com efeito, os processos permitem ao TCE - CE acompanhar a aplicação do dinheiro público, verificando se tais recursos foram ou estão sendo utilizados conforme previsto na legislação de regência e em benefício da sociedade. Isso inclui a análise das receitas e despesas, a execução orçamentária e o controle de bens e valores.

No Título VI do Regimento Interno do TCE - CE estão previstas as espécies processuais existentes no âmbito daquela Corte de Contas. Em resumo, temos os processos de contas (prestações e tomadas de contas), as consultas, os processos que tratam de atos de registro de pessoal e demais processos de fiscalização (denúncias e representações).

A par das normas regimentais, as espécies processuais foram detalhadas por meio da Resolução Administrativa nº 07/2021, que dispõe sobre os gêneros, as categorias e as espécies processuais utilizadas pelo TCE - CE no desempenho das atribuições de controle externo.

Dos normativos citados, pode-se concluir que as espécies processuais estão organizadas em diferentes categorias, cada uma voltada para uma finalidade específica, como apreciação de contas, julgamento de contas, apuração de denúncias, apreciação da legalidade de atos administrativos, e ações de controle, auditorias, monitoramentos e correção de irregularidades. Cada uma dessas espécies processuais possui uma função distinta, mas todas colaboram para a transparência e eficiência da administração pública.

Os processos de prestação de contas (de governo e de gestão) e de tomadas de contas especial têm como objetivo garantir que os gestores públicos respondam por suas ações e sejam responsabilizados por eventuais irregularidades ou má gestão. Caso haja omissões ou desvios, o TCE pode aplicar sanções, determinar a restituição de valores ao erário ou tomar

outras medidas corretivas. Quanto à natureza jurídica da decisão, esses processos de contas se dividem em 2 (duas) categorias, conforme a Resolução Administrativa nº 07/2021, quais sejam, apreciação de contas e julgamento de contas.

A apreciação de contas é uma das principais categorias de processos de controle externo, com foco na análise das contas apresentadas pelos Chefes do Poder Executivo estadual ou municipal. Como o nome indica, não há julgamento, mas mera apreciação das contas de governo. Essa análise é feita anualmente e culmina na emissão de um parecer prévio que orienta o julgamento político das contas pelos órgãos legislativos. O processo de tomada de contas de governo, por sua vez, ocorre quando o gestor se omite no dever de prestar contas, sendo o Tribunal responsável por instaurar um processo para obter os documentos necessários e emitir seu parecer.

No caso de julgamento de contas, que abrange as prestações e as tomadas de contas de gestão e as tomadas de contas especiais, o TCE - CE avalia a gestão dos recursos por administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos. A prestação de contas de gestão abrange a análise das contas prestadas pelos jurisdicionados, ou seja, órgãos e entidades sob a jurisdição daquele órgão de controle externo. Já a tomada de contas de gestão se aplica quando o gestor omite o dever de prestar contas, desencadeando uma ação compulsória do TCE - CE.

A tomada de contas especial, por sua vez, é utilizada para apurar danos ao erário, responsabilizando os gestores por prejuízos causados à administração pública, decorrentes de omissão não deve prestar contas, de desvio ou perda de dinheiro, bens ou valores públicos ou de atos ilegais, ilegítimos ou antieconômicos, que causam prejuízo ao erário, como concessão irregular de benefícios fiscais ou renúncia de receitas. As consultas são um instrumento por meio do qual as autoridades públicas legitimadas podem solicitar esclarecimentos ao TCE sobre a aplicação de normas em situações hipotéticas. Isso ajuda a evitar erros na gestão pública, garantindo a correta interpretação e aplicação das leis.

Já a apreciação da legalidade de atos sujeitos a registro visa controlar as admissões de pessoal, concessões de aposentadorias, reformas e pensões. Nas admissões, o Tribunal verifica a legalidade da contratação de pessoal na Administração Pública direta ou indireta (exceto cargas comissionadas), examinando a regularidade dos documentos e informações relacionadas à admissão. Da mesma forma, a Corte de Contas examina a legalidade da concessão inicial de aposentadorias e pensões, examinando se os documentos correspondentes preenchem os requisitos legais.

Esses processos garantem que os atos administrativos relacionados à contratação e concessão de benefícios previdenciários a servidores sejam realizados dentro dos parâmetros legais. Cabe destacar, ainda, que existe a possibilidade da revisão desses atos, como a reavaliação de aposentadorias ou pensões já concedidas, permitindo que o TCE - CE corrija erros e assegure a conformidade jurídica, protegendo o erário contra abusos ou irregularidades.

As espécies processuais de denúncias e representações permitem que o TCE - CE investigue e apure irregularidades nas administrações públicas estadual e municipais. Isso previne a continuidade de práticas ilegais ou ineficientes e possibilita a correção de problemas antes que causem maiores danos ao erário ou à gestão pública.

A denúncia pode ser apresentada por cidadãos, partidos políticos ou entidades, enquanto a representação é feita por órgãos com prerrogativa legal, como, por exemplo, o Ministério Público Estadual, o Ministério Público junto ao TCE - CE e a Secretaria de Controle Externo do TCE - CE. Esses processos são essenciais para garantir que o controle externo seja concomitante e participativo e envolva a sociedade no acompanhamento da gestão pública.

Nos dois casos, se forem confirmadas irregularidades, o Tribunal de Contas pode aplicar sanções aos responsáveis e determinar a adoção de medidas corretivas pelos órgãos envolvidos. Quando houver danos ao erário, o processo deve ser convertido em tomada de contas especial. Pertinente ao objeto do presente trabalho, impende destacar que o TCE/CE também atua no aprimoramento da gestão pública, por meio de auditorias, levantamentos, acompanhamentos, inspeções e monitoramentos. Esses processos são voltados para a melhoria contínua das administrações públicas estadual e municipais, avaliando a conformidade dos atos governamentais e sugerindo ajustes sempre que necessário.

O levantamento é o processo por meio do qual se pretende conhecer a estrutura organizacional e o funcionamento dos órgãos públicos, identificar riscos e sugerir ações de controle. É uma ferramenta que auxilia no mapeamento dos pontos críticos da Administração Pública. O acompanhamento, por sua vez, objetiva verificar, de forma periódica e concomitante à execução, as ações administrativas dos órgãos e entidades fiscalizadas, buscando garantir que as práticas sejam cumpridas de acordo com a legislação e os critérios estabelecidos. Já o monitoramento tem por objetivo acompanhar o cumprimento das determinações e recomendações expedidas pelo TCE, e o processo de inspeção tem por finalidade preencher lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou investigar indícios de irregularidades em atos administrativos.

Por fim, as normas regimentais e regulamentares do TCE - CE preveem também a espécie processual denominada de auditoria, que tem por finalidade investigar a aderência dos

atos governamentais praticados aos critérios estabelecidos em normativos ou referenciais de boas práticas e contribuir para o aprimoramento da gestão pública, nos termos art. 8º, inciso II, da Resolução Administrativa nº 07/2021. Considerando que o objeto do presente trabalho versa sobre uma auditoria realizada pelo TCE - CE, cabe fazer um destaque especial acerca desta espécie processual que visa o aprimoramento da gestão pública, conforme será tratado no tópico seguinte.

### ***3.2.6 A auditoria operacional***

Conforme destacado acima, o inciso II do art. 8º da Resolução Administrativa nº 07/2021 do TCE - CE estabelece que a auditoria constitui o processo que tem por finalidade investigar a aderência dos atos governamentais praticados aos critérios estabelecidos em normativos ou referenciais de boas práticas, e contribuir para o aprimoramento da gestão pública.

No âmbito dos Tribunais de Contas, a auditoria geralmente está relacionada a dois tipos principais: a auditoria de regularidade (ou conformidade) e a auditoria operacional, cujas diferenças são pontuadas por Andrade (2023, p. 38):

Nas auditorias de regularidade (conformidade e financeira), o foco do controle é analisar a legalidade e legitimidade dos atos de gestão, no que se refere aos seus aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial, sob os prismas da legalidade, economicidade e desperdício. O seu objetivo é identificar a ocorrência de fraudes e desvios de recursos e responsabilizar os agentes públicos que praticaram os atos considerados ilícitos, aplicando-lhes sanções ou determinando o ressarcimento ao erário.

Já nas auditorias operacionais, o foco do controle é na gestão e nos resultados alcançados, o que é aferido por meio da avaliação sistêmica das organizações, dos programas, projetos e atividades governamentais, sob os aspectos da efetividade, economicidade, eficiência, eficácia, equidade e qualidade, sem prejuízo da análise da legalidade. O seu objetivo não é punir, mas, sim, expedir recomendações aos gestores visando ao aprimoramento da gestão.

Enquanto nas auditorias de regularidade o controle é repressivo e punitivo e só ocorre após a realização do ato considerado ilegal, ilegítimo ou antieconômico, nas auditorias operacionais o controle possui o caráter preventivo e de orientação, o que promove mais diálogo e uma maior aproximação dos órgãos de controle externo com os gestores submetidos à jurisdição desta Corte de Contas e possibilita o aperfeiçoamento da gestão, a melhoria do desempenho e a otimização da utilização dos recursos públicos, sem prejuízo do exame da legalidade dos atos do gestor responsável.

A distinção entre os dois tipos de auditorias evidencia o equilíbrio entre a necessidade de punir desvios e fraudes e a importância de orientar e melhorar a gestão pública. Enquanto as auditorias de regularidade asseguram a conformidade com a legislação e buscam

responsabilizar os agentes públicos por atos ilícitos, as auditorias operacionais contribuem para o aperfeiçoamento contínuo da administração, oferecendo uma abordagem mais construtiva.

Nesse sentido, o TCU destaca que:

As auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem dos outros tipos de auditoria. Ao contrário das auditorias de conformidade e financeiras, que adotam padrões relativamente fixos, as auditorias operacionais, devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria. Empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais. Além disso, esse tipo de auditoria requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica (Brasil, 2020, p. 20).

Pode-se dizer, então, que as auditorias de regularidade ou de conformidade têm como objetivo principal a análise da legalidade e legitimidade dos atos de gestão, considerando aspectos contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais. Nesse tipo de auditoria, o enfoque está em identificar fraudes, desvios de recursos e práticas ilegais ou antieconômicas, com o objetivo de punir os responsáveis e garantir o ressarcimento ao erário.

Com efeito, a auditoria de conformidade busca assegurar que os atos praticados pelos gestores públicos, como contratos, licitações, admissões de pessoal, entre outros, estejam em conformidade com a legislação vigente. Se identificadas irregularidades, o objetivo é corrigi-las, evitar danos futuros e, quando necessário, aplicar as sanções cabíveis. Possui, pois, um caráter punitivo e repressivo, ocorrendo após a constatação de irregularidades. Além disso, a auditoria de conformidade promove a transparência, ao permitir que a sociedade tenha certeza de que os recursos públicos estão sendo aplicados de acordo com as normas. Portanto, a auditoria de conformidade é fundamental para garantir que a Administração Pública atue dentro dos limites legais e normativos, protegendo o erário e garantindo a boa gestão dos recursos públicos. Ela ajuda a prevenir desvios e assegurar que as decisões administrativas respeitem os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, consagrados pela Constituição Federal de 1988.

Por outro lado, as auditorias operacionais têm um foco distinto, conforme destacado por Andrade (2023). Elas visam avaliar a gestão pública e os resultados alcançados por programas, projetos e atividades governamentais, utilizando critérios como efetividade, economicidade, eficiência, eficácia, equidade e qualidade.

Esse tipo de auditoria é um instrumento essencial para o aprimoramento das políticas públicas, na medida em que avalia a eficiência, a eficácia e a economicidade das atividades realizadas pela Administração Pública, buscando identificar se os recursos estão

sendo aplicados de forma otimizada e se os serviços públicos estão sendo prestados com qualidade. Esse tipo de auditoria visa avaliar o desempenho das atividades governamentais, verificando se os recursos públicos estão sendo utilizados da melhor forma para alcançar os resultados desejados.

Ao contrário das auditorias de regularidade/conformidade, que se concentram na verificação de conformidade contábil e legal, seu objetivo não é aplicar sanções, mas avaliar o desempenho das ações governamentais, buscando identificar se os recursos públicos estão sendo utilizados da melhor forma para atender aos objetivos traçados pela Administração Pública e corrigir eventuais falhas, expedindo recomendações e/ou determinações para aprimorar a gestão e otimizar o uso dos recursos públicos. Dessa forma, essas auditorias operacionais possuem um caráter preventivo e orientador, promovendo um diálogo mais próximo entre os órgãos de controle e os gestores públicos, o que favorece o aperfeiçoamento das práticas administrativas.

Portanto, observa-se que as auditorias operacionais são processos de fiscalização complexos de coleta e análise de dados, acerca dos resultados dos programas governamentais, com o objetivo de mensurar, com base em critérios fundamentados, o desempenho da gestão pública e de contribuir para a melhoria contínua das políticas públicas. O objetivo é aferir o desempenho da gestão governamental, no tocante aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, visando contribuir com o aperfeiçoamento da gestão pública.

Conforme definição adotada pelo TCU, “a auditoria operacional é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento” (Brasil, 2020, p. 14).

Da definição, extrai-se que a auditoria deve ser *independente, objetivo e confiável*, o que significa que não poderá ser realizada pelo próprio órgão interessado, tampouco por órgãos subordinados ou tecnicamente desprovidos. Além disso, o exame deve levar em consideração se os objetos auditados *estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento*.

O TCE - CE adotou definição similar, nos termos da Resolução Administrativa nº 10/2015, que dispõe sobre a auditoria operacional, em harmonia com as normas estabelecidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI. Ao regulamentar a auditoria operacional, a Resolução Administrativa nº 10/2015 posiciona o TCE - CE como um agente estratégico de controle e de promoção de melhorias nas gestões públicas



estadual e municipais. As auditorias operacionais possibilitam que aquela Corte de Contas exerça um papel propositivo, oferecendo aos gestores públicos cearenses diagnósticos e expedindo recomendações e determinações que possam resultar em melhorias significativas na prestação de serviços públicos. De acordo com o art. 2º:

[...] a auditoria operacional compreende a avaliação das políticas públicas e das atividades governamentais dos órgãos e entidades, pautada, além dos aspectos de legalidade, em critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, sustentabilidade e transparência, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (Ceará, 2015, p. 1).

Ressalte-se que as definições adotadas por ambos os Tribunais de Contas estabelecem que a finalidade última das auditorias operacionais é o aprimoramento da gestão pública. A Resolução Administrativa nº 10/2015 estabelece um marco regulatório para a condução de auditorias operacionais no âmbito da jurisdição do TCE - CE. A auditoria operacional, conforme delineada na resolução, não se limita à análise de conformidade legal e financeira dos atos administrativos, mas expande-se para abranger critérios de desempenho, como economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, sustentabilidade e transparência.

Conforme será tratado no tópico seguinte do presente trabalho, essa abordagem demonstra a evolução do papel dos Tribunais de Contas, que não se restringem mais à fiscalização tradicional, mas atuam como agentes de melhoria contínua da gestão pública. Nesse sentido, a Resolução Administrativa TCE - CE nº 10/2015 reflete uma visão moderna e ampla de controle externo, ao prever que as auditorias devem não apenas verificar a legalidade, mas também analisar o impacto e a qualidade das políticas públicas implementadas pelas gestões cearenses.

O foco da resolução em critérios como eficácia e eficiência revela uma preocupação crescente em garantir que os recursos públicos gerem os melhores resultados possíveis para a sociedade. Em um contexto em que os governos enfrentam limitações orçamentárias, é imprescindível que as políticas públicas sejam analisadas com rigor técnico para garantir que os investimentos feitos resultem em benefícios concretos e sustentáveis para a população.

A referida resolução do TCE - CE define que a economicidade é a redução dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem que se comprometa a qualidade do produto obtido. A eficiência significa a capacidade de alcançar os objetivos e as metas programadas com o mínimo de recursos disponíveis e tempo. Já a eficácia constitui a

capacidade de alcançar os objetivos e as metas programadas, num determinado período, independentemente dos custos implicados.

A efetividade diz respeito à relação entre os resultados alcançados e os objetivos que motivaram a atuação institucional, entre o impacto previsto e o impacto real de uma atividade. A equidade, por sua vez, reconhece a diferença entre os indivíduos e a necessidade de tratamento diferenciado, segundo suas necessidades, de modo que se eliminem as desigualdades existentes. A sustentabilidade diz respeito à permanência dos resultados alcançados por uma intervenção governamental. Refere-se às características do desenho da intervenção governamental que favorecem o alcance de resultados definitivos, os quais permanecerão mesmo após o encerramento das atividades do programa ou projeto. A transparência constitui princípio democrático que preconiza o livre fluxo de informações suficientes e claras para que grupos interessados possam compreender e monitorar, de forma direta, a atuação governamental. A transparência associada à garantia de participação social é essencial ao exercício da cidadania.

Examina-se, portanto, a legalidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, sustentabilidade e transparência das ações e programas governamentais, visando garantir que os recursos públicos estão sendo utilizados da melhor maneira possível, além de identificar oportunidades para melhorias aprimoramentos.

Quanto aos procedimentos, a Resolução Administrativa TCE - CE nº 10/2015 estabelece uma metodologia detalhada acerca da realização das auditorias operacionais. O processo segue uma estrutura dividida em etapas, que incluem desde a seleção do objeto da auditoria até o monitoramento dos resultados. Essa estrutura metodológica visa assegurar que a auditoria seja conduzida com base em evidências concretas e em um planejamento rigoroso.

O planejamento das auditorias, de acordo com a resolução, é anual e segue critérios objetivos, como materialidade, relevância, agregação de valor e vulnerabilidade. Esses critérios orientam a escolha dos temas auditados, permitindo que o TCE - CE direcione seus esforços para áreas com maior impacto potencial. Ao prever a elaboração de um Estudo de Viabilidade, a resolução também demonstra a preocupação em garantir que as auditorias sejam exequíveis e conduzidas por equipes técnicas competentes.

Um dos aspectos mais relevantes da Resolução Administrativa TCE - CE nº 10/2015 é a criação de um mecanismo de monitoramento contínuo dos resultados da auditoria. Após a emissão do relatório final, os órgãos auditados devem elaborar um Plano de Ação detalhado, que será acompanhado pelo TCE - CE, por meio de monitoramento, espécie processual tratada no tópico anterior do presente trabalho. Consoante já mencionado, o

monitoramento visa assegurar que as recomendações e determinações feitas pelo TCE - CE sejam implementadas de forma eficaz, garantindo a correção de falhas e o aperfeiçoamento das práticas de gestão pública.

Além disso, a resolução reforça a importância da transparência ao prever a divulgação dos relatórios finais e parciais no site daquela Corte de Contas e em outros meios de comunicação. A publicidade dos resultados das auditorias não apenas amplia o controle social, permitindo que a sociedade tenha acesso às informações sobre as gestões públicas estadual e municipais, como também pressiona os gestores a adotarem práticas mais eficientes e transparentes.

Dessarte, a Resolução Administrativa nº 10/2015 consolida o TCE - CE como um órgão de controle externo não apenas fiscalizador, mas também orientador e colaborador no desenvolvimento de gestões públicas estadual e municipais mais qualificadas e comprometidas com o bem-estar da população cearense.

Nesse diapasão, o TCE - CE tem o potencial de desempenhar um papel relevante na avaliação das políticas públicas, proporcionando uma análise mais aprofundada da eficiência, eficácia, efetividade e equidade das ações governamentais. De fato, a auditoria operacional constituiu uma importante ferramenta de atuação do TCE - CE, capaz de avaliar o desempenho das políticas públicas, identificando se seus objetivos estão sendo atingidos de maneira eficaz e se a gestão pública cearense está operando de forma eficiente e econômica.

### ***3.2.7 A atuação dos Tribunais de Contas no campo da avaliação das políticas públicas: a auditoria operacional como importante ferramenta***

Inicialmente, cabe destacar o que vem a ser uma política pública. Lima (2023) destaca que a definição mais famosa e simples talvez seja a de Dye: “política pública é aquilo que o governo decide fazer ou mesmo aquilo que ele decide não fazer”, complementando:

A definição envolve, portanto, tanto a ação quanto a inação do governo. Criar um programa educacional, bem como continuar executando um programa existente, é uma política pública, assim como descontinuar determinada atividade é também uma política pública. Em ambos os casos, há uma decisão política de seguir por determinado caminho.

O autor arremata, em resumo, que as políticas públicas são decisões governamentais para resolver problemas relevantes que integram a agenda governamental, com foco na escolha de prioridades e na mobilização de recursos e meios para a execução dessas decisões.

Bucci (2006, p. 14) define política pública da seguinte forma:

Política pública pode ser definida como sendo um programa ou quadro de ação governamental, porque consiste num conjunto de medidas articuladas (coordenadas), cujo escopo é dar impulso, isto é, movimentar a máquina do governo, no sentido de realizar algum objetivo de ordem pública ou, na ótica dos juristas, concretizar um direito.

Segundo Barcellos (2011), as políticas públicas podem ser compreendidas como um conjunto de iniciativas e programas destinados a prestação de certos serviços essenciais, com o objetivo de promover e assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos. Esses direitos incluem áreas como educação, saúde, moradia e segurança, que são previstos pela Constituição brasileira e fundamentais para a realização da cidadania e do bem-estar social.

Cabe ressaltar que a Constituição Federal de 1988, logo em seu artigo 1º, estabelece como fundamentos de nossa República, entre outros, a cidadania e a dignidade da pessoa humana. O respeito à dignidade humana consiste em reconhecer aos seres humanos alguns direitos essenciais, que são os direitos fundamentais. Além disso, a Carta Magna de 1988 assentou, em seu artigo 3º, que a construção de uma sociedade justa e igualitária, a redução das desigualdades sociais e a promoção do bem de todos constituem objetivos fundamentais a serem perseguidos pelo Estado brasileiro. Os direitos fundamentais estão previstos na parte central da Constituição (Título II), o que demonstra a intenção do constituinte em lhes dar grande importância. Dentre os direitos fundamentais, ganham destaque para o presente trabalho os direitos sociais, previstos no art. 6º da Constituição de 1988, quais sejam, educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância, e, finalmente, assistência aos desamparados (Brasil, 1988).

Ressalte-se que os direitos fundamentais são essenciais para a dignidade humana e o desenvolvimento justo da sociedade e, por isso, devem balizar a atuação governamental na formatação das políticas públicas, a fim de que sejam efetivamente assegurados, em razão da força normativa constitucional. Como meio de realizar e assegurar os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988, o Poder Público, de forma sistemática e abrangente, formula e executa as políticas públicas.

Em seu estudo, Barcellos (2011) argumenta que as políticas públicas são mecanismos pelos quais os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988 são concretizados. Esses direitos incluem áreas essenciais, como educação, saúde, trabalho, moradia e segurança, e a implementação eficaz de políticas públicas para garantir o acesso da população a esses serviços básicos. Ela sustenta que a efetiva implementação dessas políticas

assegura o acesso da população a serviços básicos e que os direitos fundamentais, acompanhado dos princípios constitucionais, devem ser o fundamento central e orientador das ações estatais. Silva (2003) considera as políticas públicas como instrumentos fundamentais para a efetivação dos direitos fundamentais previstos na Constituição, sendo indispensável que elas sejam orientadas pelos princípios constitucionais e pelas normas que regulam a utilização dos recursos públicos. Assim, o autor reforça a importância do planejamento estatal para garantir o cumprimento das garantias constitucionais.

Além disso, cabe ressaltar que diversas políticas públicas têm matriz constitucional, em especial as matérias tratadas no Capítulo II. Das Finanças Públicas, do Título VI, da Tributação e Orçamento. Nesse tocante, Bucci (2006) destaca que os instrumentos de planejamento previstos na Constituição Federal de 1988 (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO) e Lei Orçamentária Anual – LOA) são consideradas as expressões jurídicas de políticas públicas, por excelência.

Os objetivos centrais das políticas públicas são assegurar direitos e resolver problemas específicos da sociedade, atendendo às necessidades coletivas e melhorando a qualidade de vida dos cidadãos. Isso é feito por meio da formulação e implementação de estratégias e ações governamentais que são planejadas para produzir resultados desejados e impactos positivos em áreas como saúde, educação, segurança, transporte, meio ambiente, entre outras. Envolve, pois, identificar um problema social a ser resolvido, que requer a atenção e intervenção estatal, e desenvolver estratégias e planos de ação para solucioná-lo, com o objetivo final de concretizar direitos.

Portanto, sem querer esgotar o tema, as políticas públicas são um conjunto de ações e decisões governamentais para a solução de problemas relevantes, a promoção do bem-estar social e a concretização dos direitos fundamentais previstos constitucionalmente. Conforme os autores apresentados, essas políticas são fundamentais para a implementação dos direitos garantidos pela Constituição da República de 1988 e à necessidade de eficiência, equidade e equidade. Feitas essas breves considerações acerca do que são as políticas públicas, passo a debater a competência dos Tribunais de Contas nesse campo.

Conforme já amplamente mencionado no presente trabalho, compete aos Tribunais de Contas fiscalizar a regular e correta aplicação dos recursos públicos. Considerando que as políticas públicas se materializam por meio de gastos públicos, surge daí a competência dos Tribunais de Contas para controlá-las e avaliá-las.

As políticas públicas, ao envolverem o uso de recursos públicos, não podem ficar imunes ao controle, principalmente quando há uma crescente demanda social por maior

transparência e eficiência no uso desses recursos, não obstante a formulação dessas políticas seja uma atribuição discricionária do gestor. Conforme destacado anteriormente, as políticas públicas são o meio pelo qual os direitos fundamentais, especialmente os direitos sociais, são concretizados. Direitos como educação, saúde, segurança, entre outros, previstos no artigo 6º da Constituição Federal de 1988, dependem da implementação eficaz de políticas públicas. Dessa forma, o controle dessas políticas é essencial não apenas para garantir a eficiência e a economicidade, mas também para garantir que os recursos públicos sejam aplicados de maneira justa e equitativa, em benefício da coletividade.

Dessarte, no regular exercício do controle externo, compete aos Tribunais de Contas, entre outras atribuições, controlar e avaliar as ações e programas realizados pelo Poder Público, a partir das decisões políticas tomadas pelos gestores, que visam atender o interesse público. Tal atribuição conferida aos Tribunais de Contas, de avaliar as políticas públicas, encontra fundamento jurídico no texto constitucional e não se restringe à análise da conformidade legal ou financeira das despesas públicas, mas também abrange a avaliação da efetividade e eficiência das políticas públicas.

Nesse sentido, o controle das políticas públicas pelos Tribunais de Contas vai além da verificação da legalidade formal. Esses órgãos de controle externo também devem avaliar a legitimidade dessas políticas, ou seja, se elas atendem aos princípios constitucionais de moralidade, razoabilidade, proporcionalidade e eficiência. Esta análise permite que o Tribunal fiscalize não apenas o cumprimento das normas legais, mas também a efetividade das políticas públicas na promoção do bem-estar social e dos direitos fundamentais.

Cabe lembrar que o art. 70 da Constituição Federal de 1988 estabelece que a fiscalização a cargo dos Tribunais de Contas é realizada a luz dos aspectos da legalidade, da legitimidade e da economicidade das ações governamentais, o que é fundamental para garantir que os recursos públicos sejam aplicados de forma transparente, eficiente e responsável (Brasil, 1988).

No que diz respeito à legalidade, os Tribunais de Contas asseguram que todos os atos praticados pelo Poder Público estejam em conformidade com as leis de regência, o que é crucial para a proteção dos direitos fundamentais, considerando que as atuações arbitrárias e ilegais prejudicam os direitos dos cidadãos.

Viana (2019) destaca que o controle é inerente ao Estado Democrático de Direito, na medida em que se constitui instrumento limitador do próprio poder estatal, servindo como meio idôneo para evitar que abusos venham a ser cometidos em detrimento da regular atuação

da Administração Pública, e que os Tribunais de Contas são órgãos indutores e controladores das políticas públicas.

Por legitimidade, no contexto da Administração Pública, entende-se que as ações governamentais se baseiam não apenas na legalidade, mas principalmente devem estar orientadas para o atingimento de um objetivo que atenda ao interesse público. Por esse viés, exige-se que as ações e decisões dos gestores públicos sejam voltadas para o bem comum, e não para atender a interesses pessoais ou de grupos específicos. A Administração Pública deve atuar em prol da coletividade, garantindo que os recursos e políticas públicas beneficiem a população de maneira justa e equitativa.

O aspecto da economicidade se relaciona com a avaliação do custo-benefício das despesas públicas. Isso significa adquirir bens e prestar serviços pelo menor custo possível, sem comprometer a qualidade necessária. Refere-se, pois, à capacidade de utilização dos recursos disponíveis da maneira mais produtiva e econômica possível, com o objetivo de maximizar os resultados ou benefícios para a sociedade. Na prática, a eficiência é a busca por realizar mais com menos, ou seja, obter o maior rendimento com o menor gasto de recursos, sejam eles financeiros, humanos ou materiais.

De acordo com Lima (2021, p. 16), a Constituição Federal de 1988 ampliou as competências dos Tribunais de Contas, porquanto “o controle externo ultrapassou os limites da verificação formal dos registros contábeis e passou a atuar no exame da legitimidade e da economicidade da aplicação dos recursos públicos”.

Quanto ao assunto, Lima e Diniz (2018, p. 401) destacam que “não basta, portanto, avaliar que determinado gasto público está em conformidade com a legislação, mas cabe verificar se está em sintonia com critérios de economia e se atende a anseios legítimos”. Segundo os autores, as decisões dos gestores públicos, não obstante a discricionariedade administrativa, devem estar devidamente fundamentadas:

[...] não apenas na lei que autoriza a despesa, mas no atingimento de objetivos que atendam ao interesse público, o que lhes confere legitimidade, e que os meios utilizados para alcançar essa finalidade foram os mais adequados vis-à-vis a outros meios disponíveis, justificando-se a economicidade.

Nesse mesmo sentido, Moreira Neto (2008) leciona que os atos da Administração Pública, no Estado Democrático de Direito, passam a ser submetidos não somente ao crivo da legalidade, mas também quanto a aspectos mais abrangentes, como a avaliação do resultado da ação governamental, destacando que a eficiência e a moralidade administrativa despontam como novos princípios constitucionais.

Conforme defendido pela doutrina mencionada acima, com o passar do tempo, tem-se observado que as funções e a importância dos Tribunais de Contas têm evoluído, abrangendo não apenas a fiscalização contábil, mas também o controle de desempenho e a auditoria operacional. De fato, observa-se que a competência constitucional atribuída às Cortes de Contas não se restringe ao exame da legalidade, mas também da legitimidade e economicidade das ações governamentais. Com efeito, o papel dos Tribunais de Contas não se limita à fiscalização e julgamento de contas, mas também consiste em promover, fomentar e avaliar as políticas públicas, cujo objetivo é a prestação de serviços cada vez melhores.

Para verificar se os recursos públicos estão sendo aplicados de forma econômica, eficiente e legítima, as Cortes de Contas dispõem das auditorias operacionais, conforme previsto no inciso IV do art. 71 da Constituição Federal de 1988, que estabelece a atribuição do TCU de realizar inspeções e *auditorias* de natureza contábil, financeira, orçamentária, *operacional* e patrimonial<sup>8</sup> (Brasil, 1988).

Ressalte-se que as auditorias operacionais são o instrumento adequado para avaliar o desempenho dos programas governamentais e sugerir ou determinar medidas para melhorar a gestão pública. Cabe rememorar que as auditorias operacionais permitem uma análise independente e objetiva de eficiência, economicidade, eficácia e efetividade de programas e atividades governamentais.

Portanto, a Constituição Federal de 1988 confere ao Tribunal de Contas da União e, por simetria constitucional, aos Tribunais de Contas estaduais e municipais, a competência para realizar auditorias operacionais que avaliem os aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade dos gastos públicos, com o objetivo de promover o aprimoramento da gestão pública, garantindo que os recursos públicos sejam utilizados da melhor forma possível.

Cada vez mais, as auditorias operacionais assumem um papel importante nos processos de fiscalização a cargo dos Tribunais de Contas, uma vez que possuem o condão de realizar a avaliação das políticas públicas e podem servir como ferramenta para a melhoria dos serviços prestados à sociedade. Elas não apenas identificam falhas, mas também têm o condão de orientar os gestores públicos para melhorar a eficiência e a eficácia dos programas governamentais. Por meio delas, os Tribunais de Contas contribuem para o aperfeiçoamento das políticas públicas, que são indutoras dos direitos fundamentais do cidadão, melhorando, por

---

<sup>8</sup> Nesse mesmo sentido, em razão do princípio da simetria previsto no art. 75 da CRFB/88, o inciso IV dos arts. 76 e 78 da Constituição do Estado do Ceará dispõe que compete ao TCE – CE realizar, de ofício, ou por iniciativa da Assembleia Legislativa ou das Câmaras Municipais, inspeções e *auditorias* de natureza contábil, financeira, orçamentária, *operacional* e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes do Estado e dos Municípios.



consequente, a qualidade de vida das pessoas. Eis o porquê de a atividade de controle externo atribuída constitucionalmente aos Tribunais de Contas ganhar relevância, na medida em que tem o potencial de contribuir para o aperfeiçoamento das políticas públicas e da governança de órgãos, programas e projetos governamentais, notadamente nos aspectos inerentes à eficiência, efetividade, eficácia e economicidade, na busca pela materialização dos direitos fundamentais do cidadão.

Com efeito, depreende-se que o controle externo desempenha um papel de elevada relevância para o Estado brasileiro, “porque exerce funções indispensáveis ao funcionamento dos princípios republicano e democrático, no tocante a um dos mais delicados aspectos de qualquer complexo juspolítico que é, desde a Carta Magna, a gestão fiscal” (Moreira Neto 2005, p. 105).

Frise-se que a regular atuação da atividade de controle externo possui interferência no alcance dos direitos fundamentais perseguidos pelas políticas públicas. De fato, a atuação dos Tribunais de Contas, enquanto órgãos fiscalizadores da Administração Pública, tem uma relação intrínseca com a garantia e a promoção desses direitos fundamentais. Nesse sentido, Torres (1993, p. 31-45) destaca que:

Os direitos fundamentais têm uma relação profunda e essencial com as finanças públicas. Dependem, para a sua integridade e defesa, da saúde e do equilíbrio da atividade financeira do Estado, ao mesmo tempo em que lhe fornecem o fundamento de legalidade e legitimidade. Os direitos fundamentais se relacionam com os diversos aspectos das finanças públicas. (...). Cabendo ao Tribunal de Contas, de acordo com o art. 70 da Constituição Federal, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, segue-se que passa ele a exercer papel de suma importância no controle das garantias normativas ou principiológicas da liberdade, ou seja, no controle da segurança dos direitos fundamentais.

Cumprido destacar, ainda, que a corrupção, combatida pelas Cortes de Contas, configura um dos maiores obstáculos à realização efetiva dos direitos fundamentais, pois desvia os recursos que deveriam ser destinados à melhoria dos serviços públicos e ao desenvolvimento social. Portanto, a regular atuação dos Tribunais de Contas, seja no exame da legalidade, seja no da legitimidade e da economicidade, tem um impacto profundo na concretização dos direitos fundamentais, na medida que tende a garantir uma gestão pública responsável e proteger os recursos necessários para a realização desses direitos.

Vale ressaltar que a boa gestão pública é um direito fundamental, cujo alcance passa necessariamente pela atuação da função controladora, conforme prescrição abaixo:

[...] tendo em vista que aos órgãos de controle externo incumbem o monitoramento da execução de políticas públicas, aferindo, por expressa previsão constitucional e sempre pautado no respeito ao postulado do devido processo legal de controle externo, a eficiência e eficácia dessas políticas (Viana, 2019, p. 23).

Nesse ponto, é preciso assentar a importância e imprescindibilidade da atividade de controle externo no Estado Democrático de Direito, cujas atribuições têm matriz constitucional e possuem extrema relevância, na medida em que visam preservar os direitos fundamentais do cidadão e assegurar a boa e regular aplicação dos recursos públicos, garantindo, assim, que as políticas públicas atinjam a suas finalidades.

Conforme já mencionado, os direitos fundamentais servem de diretrizes para a tomada de decisão acerca das políticas públicas. Assim, as políticas públicas são projetadas para serem intervenções do Estado que buscam promover o bem-estar social, garantir direitos e gerenciar recursos e serviços de forma econômica, eficiente e eficaz, procurando sempre alcançar o maior benefício para o maior número de pessoas de uma sociedade.

Dessarte, observa-se uma estreita relação entre os direitos fundamentais, concretizados por meio das políticas públicas, que são planejadas pelo Estado e inseridas em seu orçamento (finanças públicas), cuja fiscalização compete aos Tribunais de Contas, conforme previsto no art. 70 da Constituição Federal já mencionado alhures (Brasil, 1988).

É importante lembrar que a escassez dos recursos públicos é uma realidade que impõe desafios significativos para a sociedade. Soma-se a tal dificuldade a crescente demanda por serviços públicos de qualidade. Assim, torna-se imperativa a necessidade de uma gestão eficiente e transparente e a promoção da qualidade na gestão pública.

Nesse cenário, as Cortes de Contas, no regular exercício do controle externo, desempenham um papel crucial, considerando que asseguram a utilização dos recursos públicos de forma eficaz, eficiente e econômica e que contribuem para a prevenção de desvios, fraudes e corrupção.

De fato, a atuação dos Tribunais de Contas no campo das políticas públicas é fundamental para garantir a transparência, a eficiência e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos. Esses órgãos desempenham um papel crucial na fiscalização e avaliação das políticas implementadas, assegurando que os gastos públicos estejam alinhados com os princípios constitucionais de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Olczewki e Reis (2023, p. 86) destacam que, “neste diapasão, é que se insere o papel dos Tribunais de Contas na concretização dos seus objetivos em busca de benefícios para a

sociedade e desenvolvimento de políticas públicas no sentido da racionalização de gastos almejando maior abrangência, transparência e controle das contas públicas”.

Com efeito, a atuação dos Tribunais de Contas, no que se refere às políticas públicas, visa induzir a uma gestão mais eficiente e igualitária do dinheiro público e combater os desvios de verbas e a corrupção na estrutura da Administração, a fim salvaguardar o erário e zelar pela correta aplicação dos recursos públicos, e garantir a efetivação de direitos fundamentais do cidadão. Contribuem, pois, para que as políticas públicas atinjam sua finalidade. Por isso, essas instituições têm um papel fundamental no controle das ações e programas governamentais da Administração Pública, funcionando como órgãos que fiscalizam a aplicação dos recursos públicos, de modo a contribuir para a transparência, eficiência e prevenção de corrupção no setor público.

Após todo o trâmite dos processos de fiscalização que tratam de auditorias operacionais voltadas a avaliar uma determinada política pública, os Tribunais de Contas emitem recomendações e determinações aos responsáveis pelas ações ou programas governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

Dessarte, esses órgãos de controle externo possuem potencial de contribuir para o aperfeiçoamento da governança e da boa gestão pública, a partir de determinações e recomendações expedidas por meio de suas deliberações proferidas, notadamente, em processos de auditoria operacional, tendo o cuidado, vale dizer, que a função controladora não deve se confundir com a função executiva, em face do princípio da segregação de funções. Verificada ilegalidade, o Tribunal de Contas determinará aos órgãos responsáveis a adoção das providências necessárias ao exato cumprimento da lei. Têm, pois, natureza cogente e são de cumprimento obrigatório pelos jurisdicionados.

Por sua vez, as recomendações se referem às sugestões dirigidas aos administradores públicos, visando à otimização da atuação governamental. A implementação das recomendações expedidas pelos Tribunais de Contas é de estrita conveniência dos jurisdicionados, cabendo a eles avaliarem a pertinência das providências sugeridas. Não obstante, convém destacar a seguinte ponderação acerca do não cumprimento injustificado das recomendações expedidas:

A especificidade do Tribunal de Contas é que ele faz determinações e recomendações aos órgãos avaliados. Determinações nos casos em que certos dispositivos legais estejam sendo desobedecidos e recomendações quando, embora não haja obrigatoriedade legal para se realizar certo procedimento, o Tribunal de Contas avaliar a oportunidade de adotá-lo. E, ao fazê-lo, a responsabilidade do gestor em não adotar determinada recomendação do Tribunal de Contas da União (TCU) – no caso de gestor

federal – ou de um Tribunal de Contas Estadual (TCE) – no caso de gestor estadual – aumenta muito. Ele tende a ter que justificar com bastante cuidado a não adoção de recomendação do órgão de controle, notadamente se os resultados finalísticos não forem satisfatórios. Ou seja, não se trata de mera sugestão, como a que um instituto de pesquisa procede após avaliar determinada política, mas de um documento emitido por órgão de controle que, se não chega, nesses casos, a ter força cogente, obriga os gestores a terem muito mais cuidado para fundamentar a razão de não se adotar as recomendações (Lima; Diniz, 2018, p. 400).

Atualmente, os Tribunais de Contas, de uma forma geral, vêm expedindo um elevado número de recomendações e determinações aos jurisdicionados, mas muitos não dispõem de ferramentas e nem capacidade operacional de monitoramento, o que permite inferir que os benefícios esperados não são avaliados ou não conhecidos. Aliás, em muitos casos, o gestor público destinatário não chega a tomar conhecimento das deliberações do tribunal, o que também permite concluir que as medidas emitidas sequer são implementadas.

Por vezes, determinações e recomendações exaradas estão apartadas da realidade, por não levarem em consideração a viabilidade de sua implementação e nem as consequências práticas delas advindas. Além disso, os comandos, por vezes, são intempestivamente expedidos, seja porque a irregularidade antes existente já fora corrigida, seja porque a solução deixou de ser cabível/adequada ao caso concreto. Por fim, a falta de padronização na elaboração dos textos dificulta a correta interpretação para o estrito cumprimento da decisão. Esse cenário causa uma equivocada desacreditação, pelo jurisdicionado e pela própria sociedade, na atividade de controle externo exercida pelos Tribunais de Contas e na própria efetividade de suas deliberações.

Não obstante, é preciso assentar a importância e imprescindibilidade da atividade de controle externo, no Estado Democrático de Direito, exercida pelos Tribunais de Contas, cujas atribuições têm matriz constitucional e possuem extrema relevância, notadamente as auditorias operacionais, na medida em que visam preservar e concretizar os direitos fundamentais do cidadão e assegurar a boa e regular aplicação dos recursos públicos, garantindo, assim, que as políticas públicas atinjam a suas finalidades. Portanto, o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, especialmente por meio de auditorias operacionais, visa garantir que as políticas públicas sejam executadas de maneira eficiente, legítima e transparente, sempre em conformidade com os princípios constitucionais.

### **3.3 Trajetória institucional da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE)**

O presente tópico desenvolve o quarto eixo analítico de avaliação em profundidade de políticas públicas de caráter social. Conforme proposto por Lea Rodrigues (2008), para realizar uma avaliação qualitativa, cumpre analisar o desenvolvimento histórico e institucional da política pública, desde sua criação até a sua implementação.

Em um primeiro momento, buscou-se demonstrar o processo de criação das diretrizes de controle externo sobre receita e renúncia de receita pública, conduzido pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), com o objetivo de fortalecer a atuação dos Tribunais de Contas no Brasil, que culminou na aprovação da Resolução ATRICON nº 6/2016, que estabeleceu diretrizes que visam promover a eficiência, a transparência e a responsabilidade na administração pública, especialmente em relação à arrecadação de receitas e à concessão de benefícios fiscais.

Com bases em tais diretrizes da ATRICON, o TCE - CE realizou uma auditoria operacional para avaliar a eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional e identificar melhores práticas, atuação que será tratada no segundo item do presente tópico.

#### ***3.3.1 As diretrizes propostas pela ATRICON***

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), ao longo dos anos, vem promovendo eventos com o propósito de fortalecer a atuação dos Tribunais de Contas como guardiões da eficiência, transparência e responsabilidade na Administração Pública brasileira, os quais culminaram na elaboração das diretrizes de controle externo sobre receita e renúncia de receita pública.

O ponto de partida para o desenvolvimento dessas diretrizes pode ser identificado na Declaração de Campo Grande, ocorrida em novembro de 2012, durante o III Encontro Nacional dos Tribunais de Contas do Brasil. Nesse evento, os participantes reconheceram a necessidade de desenvolver mecanismos que fortalecessem institucionalmente os Tribunais de Contas. O foco estava na efetividade do controle externo, um objetivo fundamental para garantir que a fiscalização das contas públicas fosse não apenas rigorosa, mas também eficaz. Esse evento plantou a semente para o desenvolvimento de padrões e diretrizes que pudessem ser adotados em todo o país.

Em dezembro de 2013, durante o XXVII Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil, realizado em Vitória - ES, a ATRICON deu um passo adiante ao reafirmar a importância dos Tribunais de Contas como instrumentos de cidadania e de melhoria da gestão pública. A Declaração de Vitória enfatizou o papel das Cortes de Contas na promoção do desenvolvimento econômico e na redução das desigualdades regionais e sociais. Nesse encontro, foi reconhecida a necessidade de reforçar a atuação dos Tribunais de Contas, não apenas como órgãos de fiscalização, mas como entidades essenciais para a promoção de uma gestão pública mais eficiente e justa.

O avanço mais significativo na formulação das diretrizes ocorreu em março de 2014, quando a Diretoria Executiva e o Conselho Deliberativo da ATRICON se reuniram para tomar decisões fundamentais. Durante essa reunião, foi decidido que a ATRICON deveria elaborar resoluções orientativas sobre temas relevantes, incluindo a receita e a renúncia de receita. Essa decisão marcou um ponto de inflexão, formalizando a necessidade de diretrizes claras que pudessem ser seguidas por todos os Tribunais de Contas do Brasil. Foi uma demonstração do compromisso daquela associação em padronizar e elevar a qualidade da fiscalização das contas públicas.

Vale ressaltar que esse processo de elaboração das diretrizes foi conduzido de maneira inclusiva e colaborativa, como evidenciado pela audiência pública eletrônica realizada entre setembro e outubro de 2016. Esse período permitiu que representantes dos Tribunais de Contas de todo o país apresentassem contribuições e emendas à proposta das diretrizes. A audiência eletrônica garantiu que as diretrizes refletissem uma ampla gama de perspectivas e experiências, promovendo um senso de propriedade e compromisso entre os membros dos Tribunais de Contas.

Finalmente, em novembro de 2016, durante o V Encontro dos Tribunais de Contas do Brasil, realizado em Cuiabá - MT, as diretrizes de controle externo sobre receita e renúncia de receita foram formalmente aprovadas, por meio da Resolução ATRICON nº 6/2016.

Conforme está consignado na supramencionada resolução, as discussões destacaram a importância de uma fiscalização rigorosa das receitas e das renúncias de receitas públicas, com o objetivo de promover uma Administração Pública mais responsável, eficiente e alinhada aos princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal, como forma de contribuir para a redução dos déficits financeiros e fiscais, além de garantir a obtenção dos recursos necessários para o financiamento de políticas públicas.

Ademais, foi ressaltado que a arrecadação de receitas é a base financeira que sustenta a execução de políticas públicas em qualquer nível de governo. Ao mesmo tempo, a

concessão de benefícios fiscais, que muitas vezes implica renúncia de receita, é uma ferramenta utilizada pelos governos para estimular o desenvolvimento econômico, reduzir desigualdades regionais e fomentar setores estratégicos. No entanto, essa prática deve ser acompanhada de rigorosos mecanismos de controle para evitar que o uso indiscriminado desses benefícios comprometa o equilíbrio fiscal e a efetividade das políticas públicas. Em suma, as diretrizes de controle externo da ATRICON sobre receita e renúncia de receita pública constituem um conjunto de orientações que visam promover uma administração pública mais responsável, eficiente e transparente.

Ao reforçar a fiscalização das receitas e renúncias de receita, os Tribunais de Contas cumprem um papel crucial na preservação do equilíbrio fiscal e na garantia de que os recursos públicos sejam utilizados em benefício da sociedade. As diretrizes, ao exigir compromisso, transparência e cooperação, estabelecem um padrão elevado para a atuação dos Tribunais de Contas, contribuindo para o fortalecimento das instituições democráticas e para a melhoria da gestão pública no Brasil.

Conforme consta do anexo único da Resolução ATRICON nº 6/2016 (Ceará, 2016, p. 3), “a execução de políticas públicas ordinariamente é viabilizada pela execução orçamentária, ou seja, arrecadação de receitas e execução de despesas”, motivo pelo qual entendeu-se relevante “verificar se cada ente federativo está sendo eficiente na previsão e na efetiva arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional, nos termos estabelecidos pelo art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal”.

Destacou-se que a fiscalização realizada pelas Cortes de Contas deveria, sempre que possível, “resultar em contribuições para o aperfeiçoamento da gestão pública, por meio de recomendações que otimizem a capacidade de gestão, o cumprimento de metas e/ou resultados das políticas públicas” (Ceará, 2016, p. 7) e que tal prática, apesar de sua relevância, não era consolidada no âmbito daqueles órgãos de controle externo.

Em razão da pertinência com o objeto em estudo, cumpre destacar 2 (dois) “considerandos” principais que serviram de fundamento para a aprovação da resolução em comento, a saber:

CONSIDERANDO que as diretrizes e os princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal, inclusive quanto à máxima eficiência na arrecadação, a par do controle do gasto público, são instrumentos essenciais ao equilíbrio das contas e à qualidade da gestão;

CONSIDERANDO a necessidade de fomentar e priorizar a fiscalização da receita pública e da renúncia de receita no âmbito dos Tribunais de Contas para contribuir com a redução dos déficits financeiro e fiscal e para estimular a obtenção dos recursos imprescindíveis ao financiamento das políticas públicas [...] (Ceará, 2016, p. 1).

Portanto, conforme se depreende, a Resolução nº 06/2016 da ATRICON teve por fundamento o disposto no art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, cuja observância deve ser fiscalizada pelos Tribunais de Contas, por meio de auditorias operacionais, financeiras e de conformidade, com a finalidade de “contribuir com a redução dos déficits financeiro e fiscal e para estimular a obtenção dos recursos imprescindíveis ao financiamento das políticas públicas” (Ceará, 2016, p. 1-2). Foi nesse contexto que o TCE - CE, com base nas regras estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, notadamente em seu artigo 11, e nas diretrizes previstas na Resolução nº 06/2016 da ATRICON, realizou o processo de fiscalização objeto do presente estudo.

Vale destacar que, até o ano de 2017, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos municípios e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, moralidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, competia ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM - CE).

Naquele ano, a 13ª Inspeção de Controle Externo daquela Corte de Contas havia se proposto a realizar auditoria operacional com o intuito de avaliar a eficiência, a eficácia e a economicidade das Secretarias de Finanças dos Municípios Cearenses (SEFINs), no âmbito da arrecadação dos tributos de competências municipais, com foco naquilo que foi arrecadado em 2016/2017. Ocorre que, em agosto de 2017, o TCM - CE foi extinto por meio da Emenda Constitucional nº 92, de 16 de agosto de 2017, que transferiu todas suas competências ao TCE - CE.

Nesse diapasão, o TCE - CE, por meio da então Gerência de Avaliação de Políticas Públicas, incorporou integralmente o acervo produzido em 2017 pelo extinto TCM - CE, referente à análise preliminar da receita pública municipal, mediante aplicação de técnicas de diagnóstico (análise SWOT, Diagrama de Verificação de Riscos e Análise Stakeholder), visita exploratória ao município de Eusébio e Estudo de Viabilidade. Instaurou-se, então, o Processo nº 06265/2018-7, acerca de auditoria operacional, que teve por objetivo averiguar a eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional, com foco nos resultados alcançados nos exercícios financeiros de 2016 e 2017. Além desse objetivo principal, o referido processo de fiscalização pretendeu “melhorar o equilíbrio fiscal e a saúde econômica dos municípios, identificar melhores práticas



na arrecadação municipal, identificar indícios que possam configurar objetos de exame de futuras auditorias de conformidade” (Ceará, 2018, p. 12)<sup>9</sup>.

Durante a fase de planejamento, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas do TCE - CE constatou os municípios brasileiros, de uma forma geral, tinham uma baixa arrecadação tributária própria, chegando a menos de 1% da receita total arrecadada, e que, por isso, dependem, fundamentalmente, das receitas transferidas pelos Estados e União, a partir da repartição das receitas públicas prevista na Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, a Unidade Técnica do TCE – CE (Ceará, 2018) destacou, em seu projeto de auditoria, que:

[...] Em verdade, as transferências intergovernamentais desempenham um papel fundamental no financiamento dos municípios brasileiros.

Em 2016, dados apurados em pesquisa realizada com o objetivo de estabelecer um ranking de eficiência dos municípios, publicados na Folha de São Paulo (acessível em <http://temas.folha.uol.com.br/remf/ranking-de-eficiencia-dos-municipios-folha/70-dos-municipios-dependem-em-mais-de-80-de-verbas-externas.shtml>), apontam que “cerca de 70% dos municípios brasileiros dependem hoje em mais de 80% de verbas que vêm de fontes externas à sua arrecadação”, comprovando a sua dependência e vulnerabilidade e a exploração reprimida de sua capacidade tributária.

No caso dos municípios do Estado do Ceará, conforme levantamento oriundo da base de dados do Sistema de Informações Municipais - SIM, nos anos de 2015, 2016 e 2017, a receita tributária própria, em dados agregados, representaram, respectivamente, em média, 9,21%, 9,05% e 8,73% em relação à receita corrente arrecadada.

O referido cálculo mostra-se adequado e objetivo para avaliar o grau de dependência do município em relação às transferências provenientes do Estado e da União e adota como premissa que quanto menor o índice apurado maior a sua submissão aos recursos externos.

Os dados obtidos parecem confirmar a hipótese de que as transferências intergovernamentais, ao propiciar uma fonte de receita sem a contrapartida do custo político da cobrança de tributos, desestimulam o esforço fiscal dos governos municipais.

No entanto, imperioso destacar que, se analisados individualmente, tomando por base 2017, observa-se que a correlação acima estabelecida apresenta resultados muito díspares se for comparado entre o menor e o maior percentual obtido. É o caso de Aratuba, com 0,24%, e São Gonçalo do Amarante, 29,31%, denotando o comportamento heterogêneo das administrações tributárias municipais.

De certo que uma avaliação de desempenho da atividade tributária municipal, quando realizada tomando por base valores agregados, poderá apresentar distorções pois tende

---

<sup>9</sup>De acordo com o relatório preliminar de auditoria do TCE - CE, os resultados esperados eram: melhorar a gestão das fontes arrecadoras, otimizando ao máximo a entrada de receita no município; melhorar o gerenciamento dos recursos arrecadados, a fim de levar o máximo benefício e melhorias aos cidadãos; conscientizar e educar os gestores, assim como a população, acerca da importância de uma boa política fiscal pra o crescimento e melhoria do município; diminuir a evasão fiscal, evitando a desigualdade entre os contribuintes, a fim de que todos paguem seus tributos equitativamente; melhorar o acompanhamento, a inscrição, e a cobrança da dívida ativa do município, sempre tentando buscar um acordo amigável com o contribuinte; diminuir ou eliminar os casos de prescrição e decadência da cobrança dos tributos.

a desprezar variáveis que interferem nos resultados, tais como a diversidade populacional, econômica, social e de desenvolvimento urbano.

Porém, ainda com base no SIM, foi possível avaliar a composição da base tributária municipal, que compreende o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter-vivos), ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), as taxas, CIP, e as contribuições de melhoria, sendo possível fazer inferências quanto a alguns resultados inexpressivo, que não se justificam.

Utilizando-se novamente dos dados do município de Aratuba em 2017, à título de exemplo, verifica-se uma arrecadação de R\$ 3.264,49 de IPTU enquanto que em Mulungu, territorialmente vizinho àquele e que guarda semelhança em nível de urbanismo, arrecadou R\$ 63.702,48.

Ilacões como estas ratificam a legitimidade da linha de investigação estabelecida a partir da relação entre receita tributária própria e receita corrente, sendo suficiente para instigar a análise do comportamento dos municípios cearenses na exploração da sua base tributária.

Outra percepção que se pode destacar a partir dos resultados acima destacados, quais sejam, 9,21%, 9,05% e 8,73%, houve redução entre os anos de 2015 e 2017, revelando uma tendência crescente do nível de dependência das transferências intragovernamentais, ou seja, está ocorrendo uma involução na capacidade de exploração do potencial de arrecadação de todos os impostos de competência dos municípios [...].

[...] Outro dado relevante aplicável à espécie diz respeito ao levantamento realizado por este Tribunal, por meio de aplicação de questionário eletrônico, para apuração do Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM/TCE/CE, 2018 ano-base 2017, que considerou 7 (sete) dimensões, dentre elas, a gestão fiscal (I-Fiscal), que avaliou a administração tributária nos municípios.

Questionados acerca do sistema de arrecadação utilizado, 143 (cento e quarenta e três) municípios confirmaram a terceirização dos serviços, demonstrando que a atividade tributária própria envolvendo os processos de trabalho, rotinas e normatizações estabelecidos, a estrutura física e tecnológica existente e a gestão do quadro funcional da área, ainda se mostra incipiente.

Definido este cenário, impõe-se a necessidade de aprimoramento do sistema tributário, com a exploração mais eficiente do potencial de arrecadação, como condição para aumentar a capacidade de autofinanciamento dos governos municipais, indispensável ao desenvolvimento local sustentável e implementação de políticas públicas prementes.

Quanto ao cronograma, a auditoria operacional seguiu o plano de trabalho destacado abaixo:

Quadro 2 – Síntese do cronograma da auditoria operacional realizada pelo TCE - CE

META	MÊS	PLANO DE AÇÃO
Realização da análise preliminar do tema	Abril/2017	Revisão bibliografia (artigos, auditorias anteriores, legislação)
		Elaboração do estudo de viabilidade da auditoria operacional 2017

Realização da atividade exploratória	Maio/2017	Elaboração do questionário de levantamento preliminar a ser encaminhado aos municípios
		Realização da atividade exploratória
		Relatório da atividade exploratória
Definição do escopo da auditoria e elaborar a matriz de planejamento	Junho/2017	Elaboração das técnicas de diagnóstico
Redefinição do escopo da Auditoria e elaborar a matriz de planejamento	Agosto/2018	Definição do escopo da AOP. Construção da Matriz de Planejamento
	Agosto/Setembro/2018	Elaboração dos papéis de trabalho da AOP e definição da amostra
Elaboração do Projeto de auditoria	Setembro/2018	Projeto de auditoria
Realização do teste piloto e Realização do teste piloto da AOP versão final dos papéis de trabalho	Outubro/2018.	Realização do teste piloto da AOP
		Elaboração da versão final dos papéis de trabalho
Realização da execução da auditoria	Outubro/2018.	Visita aos Municípios definidos na amostra
Análise dos dados e elaborar a matriz de achados	Novembro/2017	Tabulação e análise dos dados da coleta dos questionários
		Elaborar matriz de achados
Concluir a Matriz de Achados	Novembro/2017	Realizar painel de referência
		Revisar matriz de achados com base no painel de referência
		Iniciar a elaboração do relatório preliminar
Concluir a elaboração do relatório preliminar	Dezembro/2018	Elaborar Relatório preliminar da Auditoria

Fonte: Projeto de auditoria constante do Processo nº 06265/2018-7 (Ceará, 2018).

Em 2019, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas da Secretaria de Controle Externo do TCE - CE concluiu o Relatório Preliminar de Auditoria, no qual constam as fragilidades encontradas nos 12 (doze) municípios auditados, em razão das quais sugeriu que fosse enviada cópia do mencionado a todos os 184 (cento e oitenta e quatro) municípios cearenses e que fossem expedidas 02 (duas) determinações e 19 (dezenove) recomendações.

Registre-se que, no dia 23/08/2019, foi realizada audiência pública sobre a matéria, ocorrida no Plenário do Edifício 05 de outubro do TCE - CE, conforme a Ata do Debate Público nº 01/2019. Em seguida, após analisar os comentários apresentados pelos gestores responsáveis pelos órgãos auditados, acerca dos achados da auditoria e das propostas de encaminhamento, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas, com fundamento nos artigos 14 e 15 da Resolução Administrativa TCE - CE nº 10/2015, sugeriu que o Relatório Preliminar de Auditoria fosse convertido em Relatório Final de Auditoria, nos termos do Certificado nº 07/2020 e do Relatório

Complementar nº 02/2021, o que foi acolhido pelo Pleno do TCE - CE, nos termos da Resolução nº 664/2024.

### ***3.3.2 A atuação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE)***

No presente item, será tratada a atuação propriamente dita do TCE - CE, desde a fase de planejamento da auditoria operacional até o seu julgamento. Cumpre ressaltar que o presente trabalho não pretende avaliar a eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional, uma vez que esta, a gestão fiscal municipal, já foi objeto de exame e de avaliação por parte do TCE - CE no âmbito da auditoria operacional em questão. Dessarte, o presente trabalho visa avaliar a atuação do TCE - CE e os impactos dela decorrentes, ou seja, busca-se examinar quais os benefícios gerados pela atuação do Tribunal de Contas do Ceará.

A atuação do TCE - CE, no caso de auditoria operacional, compreende a seleção do objeto de auditoria, o planejamento e a execução da auditoria, elaboração do relatório preliminar, exame da manifestação dos gestores, elaboração do relatório final, o julgamento (apreciação e deliberação do relatório final) e o monitoramento das determinações e recomendações expedidas aos órgãos auditados, conforme o disposto no artigo 4º da Resolução Administrativa TCE - CE nº 10/2015, *in verbis*:

Art. 4º A Auditoria Operacional compreende as seguintes etapas:  
I – seleção do objeto da auditoria;  
II – planejamento da auditoria;  
III – atuação do processo e distribuição ao relator;  
IV – execução da auditoria;  
V – elaboração de relatório preliminar;  
VI – encaminhamento do relatório preliminar para manifestação do gestor;  
VII – emissão de relatório final;  
VIII – apreciação e deliberação do relatório final;  
IX – elaboração e aprovação do Plano de Ação;  
X – monitoramento [...] (Ceará, 2015, p. 2).

No que se refere ao planejamento da auditoria operacional em exame, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas do TCE - CE incorporou integralmente o acervo produzido pelo extinto TCM - CE referente à análise preliminar da receita pública municipal, mediante aplicação de técnicas de diagnóstico (análise SWOT, Diagrama de Verificação de Riscos e Análise Stakeholder), visita exploratória ao Município de Eusébio e Estudo de Viabilidade.

A propósito, cumpre destacar que a 13ª Inspeção de Controle Externo do extinto TCM - CE havia se proposto a realizar auditoria operacional com o intuito de avaliar a eficiência,

a eficácia e a economicidade das Secretarias de Finanças dos Municípios Cearenses (SEFIN's), no âmbito da arrecadação dos tributos de competências municipais, com foco naquilo que foi arrecadado em 2016/2017.

Após a extinção daquele órgão de controle externo, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas do TCE - CE lançou mão dos procedimentos já realizados pelo TCM - CE, além de incluir, em seu planejamento, os seguintes:

- 1) Estudo da legislação afim (Constituição Federal, Lei Complementar nº 101/2000, Lei nº 4.320/64, Código Tributário Nacional etc) e de procedimentos similares realizados por outros Tribunais de Contas, inclusive TCU;
- 2) Ampla pesquisa baseada no levantamento de informações disponíveis na literatura correlata, em fontes de domínio público, por meio da internet, revistas especializadas, livros, artigos e informações divulgadas por instituições públicas;
- 3) Acesso aos dados constantes do Sistema de Informações Municipais – SIM; e
- 4) Análise dos quesitos constantes do Índice de Efetividade da Gestão Municipal - IEGM, dimensão gestão fiscal (I-Fiscal), apurados em 2017 e 2018 (Ceará, 2018, p. 13).

Após realizar um levantamento inicial com base nos dados constantes do Sistema de Informações Municipais (SIM), referente aos exercícios financeiros de 2015, 2016 e 2017, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas do TCE - CE constatou que “a receita tributária própria, em dados agregados, representaram, respectivamente, em média, 9,21%, 9,05% e 8,73% em relação à receita corrente arrecadada” (Ceará, 2018, p. 6).

A Unidade Técnica do TCE/CE entendeu que “o referido cálculo mostra-se adequado e objetivo para avaliar o grau de dependência do município em relação às transferências provenientes do Estado e da União e adota como premissa que quanto menor o índice apurado maior a sua submissão aos recursos externos” (Ceará, 2018, p. 6), e que esse resultado preliminar leva a crer que as transferências intragovernamentais desestimulam o esforço fiscal dos governos municipais, pois constituem uma importante fonte de receita sem a contrapartida do custo político da cobrança de tributos.

Não obstante, observou-se que existem municípios que apresentam um menor grau de dependência das transferências governamentais, como foi o caso do Município de São Gonçalo do Amarante, em que a receita própria representou 29,31% da receita corrente, e outros municípios apresentaram um alto grau de dependência, no caso de Aratuba, com 0,24%, “denotando o comportamento heterogêneo das administrações tributárias municipais” (Ceará, 2018, p. 8). Portanto, esse contexto parece indicar, de fato, uma alta dependência dos municípios em relação aos repasses de outros entes da Federação e constituem fortes indícios da exploração reprimida de sua competência tributária, o que motivou a atuação do TCE - CE. Dessarte, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas do TCE - CE entendeu que:

[...] impõe-se a necessidade de aprimoramento do sistema tributário, com a exploração mais eficiente do potencial de arrecadação, como condição para aumentar a capacidade de autofinanciamento dos governos municipais, indispensável ao desenvolvimento local sustentável e implementação de políticas públicas prementes (Ceará, 2018).

Como justificativa, a Unidade de Auditoria do TCE - CE destacou que a fiscalização das receitas compete aos Tribunais de Contas, por meio dos processos de auditorias operacionais, financeiras e de conformidade, nos termos do art. 71 da Constituição Federal de 1988, e que:

[...] a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON reconheceu a necessidade de fomentar e priorizar a fiscalização da receita pública e da renúncia de receita no âmbito dos Tribunais de Contas para contribuir com a redução dos déficits financeiro e fiscal e para estimular a obtenção dos recursos imprescindíveis ao financiamento das políticas públicas, o que motivou a aprovação plenária da Resolução ATRICON nº 6/2016, que trata das Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016, relacionadas à temática em questão, discutidas no V Encontro dos Tribunais de Contas do Brasil, ocorrido em Cuiabá/MT, novembro/2016.

Percebe-se, também, que o assunto tangencia a questão da implementação de políticas públicas, cuja avaliação encontra-se ao encargo do controle externo e configura o objetivo maior desta Gerência, conforme deixou assente a referida Associação:

A execução de políticas públicas ordinariamente é viabilizada pela execução orçamentária, ou seja, arrecadação de receitas e execução de despesas. Nesse contexto, ganha especial relevância verificar se cada ente federativo está sendo eficiente na previsão e na efetiva arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional, nos termos estabelecidos pelo art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Assim, a modernização do setor tributário dos municípios é fundamental para a melhoria da arrecadação de suas receitas e a realização de auditoria operacional por este Tribunal em muito contribuirá para a questão uma vez que os seus resultados culminarão em deliberações, que, implantadas pelos jurisdicionados, poderão agregar valor e resultar em melhoria no processo e, conseqüentemente, maiores ofertas de serviços públicos à população (Ceará, 2018, p. 9-10).

O objeto de auditoria que o TCE - CE selecionou foi, portanto, a receita municipal, em especial a arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), taxas e as contribuições de melhoria de competências municipais, com foco nos resultados alcançados em 2016/2017.

O objetivo central da auditoria operacional foi averiguar a eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional. Baseada no art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal e na Resolução nº 06/2016

da ATRICON, a fiscalização buscou verificar se os municípios cearenses estavam explorando adequadamente seu potencial tributário.

O foco foi a arrecadação de impostos municipais como IPTU, ITBI, ISSQN, além de taxas e contribuições de melhoria. A auditoria operacional também visou analisar as bases legais (códigos tributários), os processos de trabalho, a estrutura física e tecnológica, a gestão do quadro funcional e a gestão da dívida ativa, ou seja, tudo que envolvia a gestão fiscal dos municípios. Os objetivos secundários incluíram diagnosticar melhorias para o equilíbrio fiscal e a saúde econômica dos municípios, identificar fragilidades e deficiências no sistema tributário, bem como identificar e melhores práticas na arrecadação municipal. Para tanto, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas do TCE - CE formulou quatro questões de auditoria, a saber:

1. Em que medida a legislação tributária municipal está aderente à legislação vigente, consolidada em texto único para cada um dos tributos de sua competência?
2. Os processos de trabalho estabelecidos pelo município nas atividades da administração tributária, nas dimensões do planejamento, arrecadação, fiscalização e cobrança dos tributos de sua competência, têm contribuído para maximizar o potencial da receita pública própria municipal?
  - 2.1 Como é calculada a previsão da receita anual?
  - 2.2 O município tem maximizado o potencial de arrecadação dos tributos de sua competência (IPTU, ISS, ITBI, COSIP)?
  - 2.3 A atividade de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes é efetivada no município?
  - 2.4 O município tem atuado no sentido de efetivar a cobrança de contribuintes inadimplentes evitando, assim, a inscrição destes na dívida ativa?
3. Como estão dispostos os recursos organizacionais para as atividades da administração tributária?
  - 3.1 A estrutura física e tecnológica existente é adequada para as atividades da administração tributária?
  - 3.2 Quais ações o município tem adotado para atrair e manter pessoas na carreira da administração tributária?
4. De que forma o município tem atuado para uma efetiva cobrança da dívida ativa? (Ceará, 2018, p. 12-13).

Com relação à amostra, utilizou-se a Pesquisa de Informações Básicas Municipais – MUNIC 2017, do IBGE, que fornece dados atualizados sobre os municípios brasileiros. A MUNIC foi escolhida por ser uma fonte pública atualizada, com dados coletados entre abril e agosto de 2017, e incluir todos os 184 municípios cearenses.

Os resultados apresentados pelo IBGE foram organizados por classes de tamanho da população dos municípios, pois facilitava a comparação entre entes com características econômicas, sociais, culturais e espaciais semelhantes, conforme o quadro abaixo:

Quadro 3 – Síntese das classes de tamanho da população dos municípios – IBGE (2017)

<b>Classe</b>	<b>População</b>
1	Até 5.000 habitantes
2	De 5.001 a 10.000 habitantes
3	De 10.001 a 20.000 habitantes
4	De 20.001 a 50.000 habitantes
5	De 50.001 a 100.000 habitantes
6	De 100.001 a 500.000 habitantes
7	Mais de 500.000 habitantes

Fonte: Relatório Preliminar de Auditoria. Processo nº 06265/2018-7 (Ceará, 2018).

Para selecionar os municípios a serem auditados, estabeleceu-se um índice baseado na proporção da receita própria arrecadada em relação à receita corrente, tomando por base o exercício financeiro de 2017, e foram escolhidos 2 municípios de cada uma das classes de tamanho da população, levando em consideração o menor e o maior percentual obtido, ou seja, os que representam, em tese, o pior e o melhor esforço tributário. O Município de Fortaleza, o único situado na classe 7, foi excluído da amostra, por ser a capital e apresentar um sistema tributário desproporcionalmente grande.

Com base em tais parâmetros, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas do TCE - CE selecionou a amostra a seguir:

Quadro 4 – Relação dos municípios visitados

<b>MUNICÍPIO</b>	<b>População Estimada 2017 - IBGE *1</b>	<b>Classes de tamanho da população dos municípios - IBGE *2</b>	<b>% Arrec. Mun. Própria/Rec. Corrente - 2017</b>
Granjeiro	4.425	1	0,45%
Guaramiranga	3.547	1	5,68%
Ererê	7.163	2	0,55%
Jati	7.847	2	20,11%
Aratuba	11.244	3	0,24%
Jijoca de Jericoacoara	19.510	3	12,97%
Itapiúna	20.014	4	0,55%
São Gonçalo do Amarante	48.265	4	29,31%



Itapajé	51.945	5	1,41%
Aquiraz	79.128	5	20,86%
Itapipoca	127.465	6	2,54%
Caucaia	362.223	6	8,46%

Fonte: Relatório Preliminar de Auditoria. Processo nº 06265/2018-7 (Ceará, 2018).

Antes da execução da auditoria, foi realizado um teste-piloto no Município de Guaiúba, que apresentava, entre os municípios que compõem a região metropolitana, o pior índice de arrecadação própria em relação à receita corrente (0,95%), para validar a metodologia e os instrumentos de coleta de dados. A Gerência de Avaliação de Políticas Públicas do TCE - CE pretendia alcançar os seguintes resultados (Ceará, 2018, p. 19-20):

- Melhorar a gestão das fontes arrecadoras, otimizando ao máximo a entrada de receita no município;
- Melhorar o gerenciamento dos recursos arrecadados, a fim de levar o máximo benefício e melhorias aos cidadãos;
- Conscientizar e educar os gestores, assim como a população, acerca da importância de uma boa política fiscal para o crescimento e melhoria do município;
- Diminuir a evasão fiscal, evitando a desigualdade entre os contribuintes, a fim de que todos paguem seus tributos equitativamente;
- Melhorar o acompanhamento, a inscrição, e a cobrança da dívida ativa do município, sempre tentando buscar um acordo amigável com o contribuinte;
- Diminuir ou eliminar os casos de prescrição e decadência da cobrança dos tributos.

Todo o planejamento acima descrito foi submetido à Presidência do Tribunal de Contas de Estado do Ceará (TCE - CE), que autorizou a realização da auditoria operacional em comento. Portanto, seguindo as diretrizes estabelecidas pela Resolução nº 06/2016 da ATRICON e com fundamento no art. 11 da LRF, o TCE - CE, por meio de sua Gerência de Avaliação de Políticas Públicas, realizou auditoria operacional cujo objetivo foi averiguar a eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional, com foco nos resultados alcançados nos exercícios financeiros de 2016 e 2017.

Após a fase de execução da auditoria, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas da Secretaria de Controle Externo do TCE - CE concluiu o Relatório Preliminar de Auditoria, no qual constam as fragilidades encontradas nos 12 (doze) municípios auditados, as quais comprometem o desempenho da administração tributária municipal, conforme o item 3.5 do Relatório Preliminar constante do Processo nº 06265/2018-7, a saber:

- 1) Não consolidação da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos da competência dos municípios, nos termos do Art. 212 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966);
- 2) O cálculo da previsão da receita não é realizado de acordo com os critérios impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000);
- 3) Desconhecimento do potencial de arrecadação própria pelos municípios e, por consequência, a não otimização do recolhimento das receitas próprias de sua competência;
- 4) Deficiência das ações de fiscalização quanto ao cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes;
- 5) Ineficiência na cobrança administrativa dos contribuintes inadimplentes, com o intuito de evitar a inscrição destes na dívida ativa;
- 6) Inadequação da estrutura física e tecnológica para as atividades da administração tributária;
- 7) Deficiência nas ações de gestão de pessoas relacionadas à Administração Tributária;
- 8) Ausência de procedimentos de cobrança administrativa (amigável) da dívida ativa pelo Fisco [...] (Ceará, 2018, p. 157).

Ademais, merecem destaque as conclusões da unidade de auditoria do TCE - CE resumidas a seguir:

1. não foi possível atribuir um comportamento linear ao desempenho tributário dos 184 municípios, devido à diversidade populacional, econômica e níveis de urbanização;
2. as administrações tributárias municipais enfrentam dificuldades significativas em arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos. A ineficiência da arrecadação tributária municipal decorre da falta de uma estrutura legal adequada e da insuficiência de recursos humanos e materiais que permitam aos municípios a utilização adequada da sua base tributária;
3. a renda é um fator crucial para a otimização da arrecadação de tributos municipais, influenciando diretamente o nível de urbanização e, consequentemente, a base tributária dos impostos urbanos (IPTU, ITBI, ISS);
4. o modelo de repartição de competências tributárias adotado pelo país atribui aos municípios tributos cujos fatos geradores ocorrem em áreas urbanas, ignorando a realidade de que muitos municípios são, predominantemente, rurais. Os municípios com maior urbanização tendem a arrecadar mais, enquanto aqueles com atividades predominantemente rurais enfrentam dificuldades devido à baixa arrecadação própria e à falta de uma base econômica forte;
5. o comprometimento da capacidade de alguns municípios de gerar impostos decorre da incipiente atividade econômica local, situação que só é possível reverter com o auxílio de incentivos fiscais concedidos pelo Estado para atrair investimentos privados, ou seja, a capacidade de gerar impostos em alguns municípios depende de incentivos fiscais estaduais para atrair investimentos privados;
6. a ausência de uma instância centralizadora para as atividades tributárias municipais dificulta a coordenação e aprimoramento das ações, diferentemente do que ocorre em áreas como educação e saúde;
7. a inadimplência e a sonegação são problemas recorrentes que afetam todos os municípios, exacerbados pela percepção de uma contrapartida inadequada em termos de serviços públicos e pela falta de planejamento fiscal e controle eficiente;
8. iniciativas para combater a inércia tributária, como a revisão cadastral do IPTU, são geralmente impopulares e encontram resistência política, dificultando a aprovação de leis que possam melhorar a arrecadação;
9. as transferências intergovernamentais, ao propiciar uma fonte de receita sem a contrapartida do custo político da cobrança de tributos, desestimulam o esforço fiscal local, incentivando a criação de municípios financeiramente inviáveis (Ceará, 2018, p. 157-160).

Portanto, a conclusão geral da Gerência de Avaliação de Políticas Públicas do TCE

- CE é que:

[...] impõe-se a necessidade de aprimoramento do sistema tributário, com a exploração mais eficiente do potencial de arrecadação, como condição para aumentar a capacidade de autofinanciamento dos governos municipais, indispensável ao desenvolvimento local sustentável e implementação de políticas públicas prementes (Ceará, 2018, p. 24).

Em razão das fragilidades e das evidências constatadas durante a execução da auditoria operacional, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas do TCE - CE sugeriu que fosse enviada cópia do relatório preliminar a todos os 184 (cento e oitenta e quatro) municípios cearenses, “como forma de subsidiar doravante suas ações relacionadas à otimização na arrecadação de receitas próprias, proporcionais à real capacidade tributária” (Ceará, 2018, p. 162), com 02 (duas) determinações e 19 (dezenove) recomendações:

**Determinações:**

1. Aos Municípios, para que cumpram o Art. 212 do CTN, consolidando a legislação vigente, relativa a cada um dos tributos de sua competência, por meio de decreto, a cada ano, garantindo a transparência da gestão tributária;
2. Aos Municípios que ainda não implantaram a atividade de fiscalização na área de administração tributária, para que cumpram o mandamento contido no art. 194 do Código Tributário Nacional, no sentido de efetivamente realizar ações de fiscalização em relação ao cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, de forma contemporânea ao fato gerador do tributo, no intuito de otimizar a arrecadação em relação a sua previsão.

**Recomendações:**

1. Aos Municípios, para adequar a estrutura de pessoal de forma a garantir a realização do cálculo da previsão da receita de acordo com os critérios impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, com o objetivo de projetar suas receitas de forma mais consistente e realista;
2. Aos Municípios, para dotar a área de administração tributária de procedimentos, rotinas, controles, etc, de forma a padronizar as atividades inerentes ao cálculo da previsão da receita;
3. Aos Municípios, para projetar adequadamente o montante de arrecadação própria, apoiada na legislação vigente e em uma base de dados de referência consistente e atualizada, considerando as metas fiscais propostas nos orçamentos, conjugada com a real capacidade contributiva dos contribuintes;
4. Aos Municípios, para adotar mecanismos com vistas a obter dados e informações consistentes e atualizadas, elevando o grau de confiabilidade do cadastro de contribuintes e identificando a potencial capacidade contributiva, adequada à realidade local;
5. Aos Municípios, para aperfeiçoar o gerenciamento do seu sistema tributário, adequando a capacidade tecnológica, mediante a reavaliação e adequação dos sistemas de informação utilizados, e dispondo de recursos humanos, técnicos e gerenciais devidamente qualificados para desempenhar as funções inerentes à arrecadação;
6. Aos Municípios, para criar canal de comunicação de fácil acesso às informações pertinentes aos tributos de sua competência, com a simplificação de

procedimentos e documentos, com o intuito de promover a rapidez no atendimento ao contribuinte;

7. Aos Municípios, para desenvolver programas de educação fiscal e/ou de informação ao contribuinte com o intuito de promover e estimular o cumprimento voluntário das obrigações fiscais;

8. Aos Municípios, para que dotem a área de administração tributária de quadro próprio de fiscais, promovendo permanentemente programas de treinamento, atualização e qualificação profissional, com o objetivo de melhor desempenhar suas funções;

9. Aos Municípios, para que adotem metodologias, procedimentos e normativos com o intuito de orientar/padronizar as ações de fiscalização no que diz respeito à sua programação e controle de resultados, em especial quanto à recuperação fiscal e redução da evasão;

10. Aos Municípios, para que incrementem o uso da tecnologia da informação, incluindo processamento de dados e sistemas de informação, como forma de dar suporte ao pleno exercício da atividade de fiscalização na medida em que permite a identificação de indícios concretos de evasão e direciona as ações de forma mais eficiente;

11. Aos Municípios, para que implantem/reestruem o processo de cobrança dos contribuintes inadimplentes, adequando a estrutura de pessoal, promovendo permanentemente programas de treinamento, atualização e qualificação profissional, com o objetivo de melhor desempenhar suas funções;

12. Aos Municípios, para que adotem metodologias, procedimentos e normativos com o intuito de orientar/padronizar as ações de cobrança no que diz respeito à sua programação e controle de resultados, em especial quanto à recuperação fiscal e redução da inadimplência;

13. Aos Municípios, para que incrementem o uso da tecnologia da informação, incluindo processamento de dados e sistemas de informação, como forma de dar suporte ao pleno exercício da atividade de cobrança, na medida em que permite a identificação ágil dos contribuintes inadimplentes;

14. Aos Municípios, para que promovam a adequação da estrutura física para as atividades da administração tributária em relação à mobiliário, conservação do prédio, equipamentos de informática, acesso à internet, veículos e condições de limpeza, bem como garanta a acessibilidade às pessoas com deficiência ao prédio público municipal;

15. Aos Municípios, para que promovam a adequação do parque tecnológico para as atividades da administração tributária, mediante a aquisição de equipamentos de informática e o incremento do uso da tecnologia da informação, incluindo processamento de dados e sistemas de informação, como forma de dar suporte ao pleno exercício da atividade de arrecadação própria;

16. Aos Municípios, para que adequem a estrutura de pessoal da área de administração tributária, promovendo permanentemente programas de treinamento, atualização e qualificação profissional, com o objetivo de melhor desempenhar suas funções;

17. Aos Municípios, para que promovam a adequação da remuneração dos servidores públicos lotados na área de administração tributária, mediante a implementação de plano de cargos, carreira e remuneração, condizente com a complexidade e responsabilidade das atividades, incluindo incentivo proporcional à produtividade;

18. Aos Municípios, para que adotem instrumentos extrajudiciais de cobrança de créditos tributários inscritos em dívida ativa, mediante cobrança administrativa (amigável), a partir da notificação sistemática dos contribuintes inadimplentes, e/ou protesto em cartório de protestos e títulos, nos termos da Lei nº 9.492/1997;

19. Aos Municípios, para que aprimorem os controles sistematizados quanto ao resultado das ações de cobrança administrativa (amigável), cobrança judicial, protestos e prescrição de créditos tributários inscritos na dívida ativa (Ceará, 2018, p. 162-165).

Por fim, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas sugeriu, ainda, o que segue:

- [...] 2) Que seja dada ciência ao Tribunal de Contas da União acerca das fragilidades identificadas no que diz respeito à efetividade das ações da União quanto à assistência técnica (treinamento e desenvolvimento de recursos humanos e transferência de tecnologia) e cooperação financeira aos Municípios visando a modernização de suas administrações tributárias (art. 65 da LRF), abordada na questão 2 de auditoria, constante do item 3,5 do presente relatório;
- 3) Que seja encaminhada cópia dos autos à Secretaria das Cidades, para conhecimento e adoção de providências que julgar cabíveis, na qualidade de Coordenadora do Programa de Governança Interfederativa do Estado do Ceará, denominado CEARÁ UM SÓ, instituído nos termos da Lei Complementar nº 180/2018, em que se considera a gestão fiscal dos municípios uma das funções públicas de interesse comum e sobre a qual o Poder Executivo estadual poderá desenvolver ações coletivas institucionais;
- 4) Que sejam considerados os resultados deste levantamento no planejamento de futuras ações de controle desta Gerência e da Secretaria de Controle Externo desta Corte (Ceará, 2018, p. 165-166).

Conforme determina o art. 13<sup>10</sup> da Resolução Administrativa TCE - CE nº 10/2015, os gestores das áreas tributárias dos 12 (doze) municípios auditados foram notificados para apresentar seus comentários acerca dos achados de auditoria, mas apenas os gestores da área de finanças dos municípios de Aquiraz, São Gonçalo do Amarante e Aratuba se manifestaram.

Após analisar os comentários apresentados pelos gestores responsáveis pelos órgãos auditados, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas, com fundamento nos artigos 14<sup>11</sup> e 15<sup>12</sup> da Resolução Administrativa TCE - CE nº 10/2015, ratificou seus apontamentos iniciais quanto às fragilidades encontradas (achados) e às determinações e recomendações, sugerindo que o Relatório Preliminar de Auditoria fosse convertido em Relatório Final de Auditoria, conforme o Certificado nº 07/2020.

Instado a se manifestar, o Ministério Público, junto ao TCE - CE, emitiu o Parecer nº 1628/2021, por meio do qual “encampou as propostas de encaminhamento dispostas no Relatório Final de Auditoria, acrescentando as seguintes recomendações aos municípios do Estado do Ceará” (Ceará, 2021, p. 10):

1. Implantar e implementar o planejamento das ações fiscais por meio de um Plano Anual de Fiscalizações que defina os critérios das escolhas para a fiscalização do imposto, as metodologias a serem adotadas, de forma a garantir a impessoalidade na escolha dos contribuintes a serem fiscalizados e possibilitar o controle de seu resultado a fim de medir a eficiência e a eficácia dos trabalhos realizados;

---

<sup>10</sup>“Art. 13 O Relator encaminhará o Relatório Preliminar ao gestor responsável pelo órgão/entidade auditada, para que esse possa se manifestar e tecer seus comentários acerca dos achados da auditoria e das propostas de encaminhamento” (Ceará, 2015, p. 3).

<sup>11</sup>“Art. 14 Quando da apresentação dos comentários do gestor, estes serão analisados, registrados e, ainda, incorporados ao Relatório Preliminar, complementando-o, ou até mesmo corrigindo-o, se assim decidir a Comissão, a partir do qual será denominado Relatório Final da Auditoria.” (Ceará, 2015, p. 3).

<sup>12</sup>“Art. 15 Decorrido o prazo para manifestação do gestor, a Comissão de Auditoria Operacional emitirá o Relatório Final da Auditoria” (Ceará, 2015, p. 3).

2. Elaborar estimativa de impacto orçamentário-financeiro para todas as concessões de eventuais benefícios tributários dos quais decorram renúncia de receita, evidenciando a metodologia de cálculo adotada, sem prejuízo de verificar periodicamente a manutenção pelos beneficiários das condições exigidas;
3. Avaliar a conveniência de, no âmbito de seu poder discricionário e considerando a competência para propositura de lei, promover a atualização do cadastro imobiliário do município, bem como da respectiva planta genérica de valores, adotando-se as medidas administrativas necessárias (capacitação, reforço de pessoal, utilização de soluções tecnológicas de cadastramento, entre outras) visando minimizar os efeitos negativos que a possível desatualização cadastral impõe à municipalidade;
4. Avaliar a conveniência da realização de convênios com as distribuidoras de energia elétrica, Secretarias das Receitas Federal e Estadual, Detran-CE, Cartórios, entre outros, no sentido de esgotar os meios para localização e identificação dos devedores não localizados na cobrança administrativa, a fim de qualificar futuras execuções fiscais;
5. Avaliar a conveniência de disponibilizar serviços web, via sítio eletrônico do município, visando facilitar o pagamento dos tributos não recolhidos, inclusive possibilitando o pagamento por meio cartão de crédito.

Após novo exame, a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas do TCE/CE incorporou as sugestões apresentadas pelo Ministério Público de Contas às suas conclusões, propondo que o relatório preliminar fosse convertido em relatório final de auditoria, o que foi acolhido pelo Pleno do Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCE/CE do Ceará, nos termos da Resolução nº 664/2024, cujo teor segue abaixo:

#### **RESOLUÇÃO Nº 664/2024 – PLENO TCE/CE**

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Auditoria Operacional, dos Municípios do Estado do Ceará, exercício de 2018, que tem por objeto examinar a receita pública das administrações públicas municipais, especificamente com o objetivo de averiguar a eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência.

Processo destacado na sessão virtual de 07/11/2023 pelo Conselheiro Rholden Queiroz para prosseguimento do seu julgamento na sessão presencial. RESOLVE o Pleno do Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCE/CE DO CEARÁ, por unanimidade dos votos:

1. Seja convertido, na íntegra, o Relatório Preliminar de Auditoria nº 0002/2017, em Relatório Final de Auditoria, que contém determinações e recomendações aos atuais gestores municipais, com o acréscimo das recomendações sugeridas pelo Ministério Público de Contas;
2. Seja homologado o Relatório Final de Auditoria, devidamente atualizado quanto às recomendações propostas pelo MPC, que doravante consigna as conclusões definitivas desta Auditoria Operacional acerca do levantamento realizado;
3. Seja enviada a todos os municípios cearenses e respectivas Câmaras municipais cópia da decisão que vier a ser proferida nestes autos, acompanhada do acórdão que a fundamentar, e do Relatório Final de Auditoria, como forma de subsidiar doravante suas ações relacionadas à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional;

4. Seja dada ciência ao Tribunal de Contas da União acerca das fragilidades identificadas no que diz respeito à efetividade das ações da União quanto à assistência técnica (treinamento e desenvolvimento de recursos humanos e transferência de tecnologia) e cooperação financeira aos Municípios visando a modernização de suas administrações tributárias (art. 65 da LRF), abordada na questão 2 de auditoria, constante do item 3.5 do Relatório;

5. Seja encaminhada cópia dos autos à Secretaria das Cidades, para conhecimento e adoção de providências que julgar cabíveis, na qualidade de Coordenadora do Programa de Governança Interfederativa do Estado do Ceará, denominado CEARÁ UM SÓ, instituído nos termos da Lei Complementar nº 180/2018, em que se considera a gestão fiscal dos municípios uma das funções públicas de interesse comum e sobre a qual o Poder Executivo estadual poderá desenvolver ações coletivas institucionais;

6. Como forma de propiciar o controle social, seja autorizada a divulgação, no sítio eletrônico deste Tribunal de Contas, do Relatório Final de Auditoria; e

7. Seja autorizado o arquivamento dos presentes autos, considerando que foram cumpridos os objetivos da auditoria em tela. Tudo nos termos do Relatório e Voto, partes integrantes da presente decisão (Ceará, 2024, p. 1-2).

Dessarte, em um primeiro momento, a auditoria operacional realizada pelo TCE - CE analisou o grau de eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional. Em seguida, aquele órgão de controle externo propôs às gestões públicas municipais a adoção de medidas, com vistas a incrementar a arrecadação próprias das municipalidades auditadas e, conseqüentemente, diminuir a dependência em relação às transferências constitucionais.

### ***3.3.3 Outras atuações do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE) no campo da receita pública***

O presente item visa demonstrar, de forma resumida, outras atuações do TCE - CE no campo da receita pública, indicando que aquela Corte de Contas vem ampliando e aprimorando seu processo de fiscalização sobre a temática. A seguir, segue um quadro resumo dos processos de auditoria promovidos pelo TCE - CE:

Quadro 5 – Quadro resumo dos processos de auditoria realizados pelo TCE - CE

<b>UNIDADE ADMINISTRATIVA</b>	<b>PROCESSO</b>	<b>EXERCÍCIO FINANCEIRO</b>	<b>TIPO DE AUDITORIA</b>	<b>OBJETIVO DA AUDITORIA</b>
Ceará	27086/2019-9	2018	Conformidade	Verificar a consistência dos dados utilizados para calcular os índices de distribuição da Cota Parte do ICMS pertencente aos municípios

				cearenses no exercício de 2018
Ceará	00432/2021-6	2019	Conformidade	Verificar a consistência dos dados utilizados para calcular os índices de distribuição da Cota Parte do ICMS pertencente aos municípios cearenses no exercício de 2019
Ceará	00433/2021-8	2020	Conformidade	Verificar a consistência dos dados utilizados para calcular os índices de distribuição da Cota Parte do ICMS pertencente aos municípios cearenses no exercício de 2020
Ceará	16077/2021-4	2021	Conformidade	Verificar a consistência dos dados utilizados para calcular os índices de distribuição da Cota Parte do ICMS pertencente aos municípios cearenses no exercício de 2021
Ceará	04159/2022-8	2022	Conformidade	Verificar a consistência dos dados utilizados para calcular os índices de distribuição da Cota Parte do ICMS pertencente aos municípios cearenses no exercício de 2022
Ceará	09695/2023-9	2023	Conformidade	Verificar a consistência dos dados utilizados para calcular os índices de distribuição da Cota Parte do ICMS pertencente aos municípios cearenses no exercício de 2023
Crateús	02780/2023-4	2023	Conformidade	Avaliar a instituição e arrecadação da COSIP e a destinação dos recursos para iluminação pública
Fortaleza	02792/2023-3	2023	Conformidade	Avaliar a instituição e arrecadação da COSIP e a destinação dos recursos para iluminação pública
Monsenhor Tabosa	02779/2023-5	2023	Conformidade	Avaliar a instituição e arrecadação da COSIP e a destinação dos recursos para iluminação pública
Eusébio	03264/2024-3	2024	Conformidade	Avaliar a gestão dos créditos tributários inadimplidos no município
Ceará	00721/2019-6	2019	Operacional	Avaliar a governança na política de benefícios fiscais: concessão, controle e monitoramento dos resultados



Fortaleza	33833/2022-9	2022	Conformidade	Avaliar os controles relacionados à renúncia de receitas no município
Itaitinga	31979/2023-1	2023	Conformidade	Avaliar a gestão da receita pública municipal, com foco na análise da estrutura e nos controles relacionados às rotinas administrativas tributárias
Maranguape	22396/2024-5	2024	Conformidade	Avaliar a gestão da receita pública municipal, com foco na análise da estrutura e nos controles relacionados às rotinas administrativas tributárias
São Gonçalo do Amarante	26862/2023-0	2023	Conformidade	Avaliar a gestão da receita pública municipal, com foco na análise da estrutura e nos controles relacionados às rotinas administrativas tributárias
Itapipoca	25845/2024-1	2024	Conformidade	Avaliar a gestão da receita pública municipal, com foco na análise da estrutura e nos controles relacionados às rotinas administrativas tributárias
Ceará	02958/2024-9	2024	Conformidade	Avaliar a estimativa e o controle da receita pública estadual, com foco na análise da estrutura e nos controles relacionados às rotinas administrativas tributárias

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Tais auditorias realizadas pelo TCE - CE representam um pilar essencial na fiscalização da gestão tributária, contribuindo para a transparência e eficiência dos recursos públicos. Conforme destacado no quadro acima, estas auditorias têm por objeto áreas críticas, como o cálculo e repasse do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), a gestão da Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) e a renúncia de receitas, e visam assegurar que as práticas e procedimentos estejam em conformidade com as normas tributárias e orçamentárias vigentes.

Vale ressaltar que o ICMS é uma das principais fontes de receita para os municípios cearenses. As auditorias realizadas anualmente, entre 2018 e 2023, examinam os índices de distribuição utilizados para calcular a Cota Parte do ICMS de cada município, apurando se a aplicação dos critérios de repartição está adequada e em conformidade com a legislação. Esses índices determinam o valor exato que cada município receberá, impactando diretamente os

recursos disponíveis para financiamento de políticas públicas locais. Ao revisar e validar esses cálculos, as auditorias tendem a assegurar uma distribuição justa e balanceada do ICMS entre os municípios, permitindo que o estado do Ceará avance no desenvolvimento regional homogêneo e na justiça fiscal.

No tocante à Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), foram realizadas auditorias nos Municípios de Crateús, Fortaleza e Monsenhor Tabosa para avaliar a instituição, arrecadação e destinação dos recursos daquela contribuição. O objetivo central dessas auditorias é verificar a conformidade da arrecadação da COSIP com as normas tributárias e garantir que os recursos obtidos sejam aplicados na melhoria e manutenção dos serviços de iluminação pública. A iluminação adequada das vias urbanas é um fator essencial para a segurança e qualidade de vida da população. Assim, essas auditorias visam assegurar que os valores arrecadados cumpram seu propósito e que a população se beneficie diretamente dos serviços financiados com esses recursos.

O TCE - CE também realizou auditoria para avaliar a gestão dos créditos tributários. Nesse caso, a auditoria realizada no Município de Eusébio focou na recuperação de créditos tributários, analisando o processo de cobrança e identificando oportunidades de melhoria. Esta prática permite ao município aumentar a receita efetiva e, conseqüentemente, sua capacidade de investimento em serviços e infraestrutura pública. A auditoria realizada no Município de Eusébio visou, portanto, verificar a eficiência das políticas de cobrança de tributos, identificando áreas em que a administração municipal pode melhorar o retorno de créditos inadimplentes para aumentar a receita pública e fortalecer o orçamento municipal.

Outra atuação importante do TCE - CE trata de avaliar a renúncia de receitas. As auditorias realizadas em nível estadual e em Fortaleza refletem a preocupação com o impacto que os benefícios fiscais e as renúncias de receita têm sobre o orçamento. Ressalte-se que a renúncia de receitas, se não for monitorada de forma adequada, pode gerar desequilíbrios fiscais, privando o governo dos recursos necessários para atender às demandas públicas. Essas auditorias examinam a concessão e o acompanhamento desses benefícios fiscais são feitos de forma justa e estratégica, avaliando o impacto real no desenvolvimento econômico versus a perda de receita. No caso do Estado do Ceará, a auditoria operacional buscou analisar as etapas de concessão, controle e avaliação dos benefícios fiscais, enquanto a auditoria em Fortaleza focou nos controles específicos adotados pela prefeitura para gerenciar essas concessões tributárias.

Além dessas, houve auditorias no Estado do Ceará, assim como nos Municípios de Itaitinga, Maranguape, São Gonçalo do Amarante e Itapipoca, para avaliar detalhadamente a

estrutura administrativa e os controles internos relacionados à gestão tributária estadual e municipal. Essas auditorias ajudam a identificar lacunas no processo de arrecadação, além de verificar a conformidade com as práticas recomendadas. A melhoria dos processos administrativos tributários fortalece a capacidade dos municípios de arrecadar recursos de maneira eficiente e justa, aumentando a transparência e a confiança da população na gestão pública local.

Em suma, essas auditorias revelam uma forte atuação do TCE - CE no que diz respeito à gestão e fiscalização das receitas públicas. Elas não apenas identificam problemas, mas também sugerem ações corretivas e melhorias estruturais, promovendo a transparência e a eficiência no uso de recursos públicos. Ao identificar deficiências e recomendar melhorias, essas auditorias ajudam a fortalecer a governança fiscal, contribuindo para uma gestão pública mais justa e voltada ao interesse da sociedade.

## **4 A EVOLUÇÃO DA RECEITA MUNICIPAL: UMA REFLEXÃO DA ATUAÇÃO DO TCE - CE**

O presente capítulo trata, inicialmente, da análise da evolução da arrecadação tributária dos municípios que foram auditados pelo TCE - CE, levando em consideração as receitas correntes e as receitas próprias pertinentes ao exercício financeiro de 2017 e de 2023, com base nos dados constantes do Sistema de Informações Municipais (SIM). Em seguida, será desenvolvida uma reflexão crítica acerca da auditoria operacional realizada por aquela Corte de Contas, levando-se em consideração o escopo daquele processo de fiscalização e, também, as entrevistas realizadas com atores do processo de fiscalização em questão.

Durante a pesquisa de campo, aplicou-se um questionário semiestruturado, dividido em duas seções principais. A LRF, considerando que esta norma serviu de base para a atuação do TCE - CE, para compreender a visão dos entrevistados acerca dos aspectos positivos e negativos daquele normativo, notadamente quanto aos benefícios trazidos para as finanças públicas e seus impactos na capacidade dos governos de investir em políticas públicas essenciais, suscitando debates sobre o quanto essa legislação promove ou limita a responsabilidade social.

A segunda seção do questionário tratou da atuação do TCE - CE propriamente dita, sendo abordadas questões sobre as limitações enfrentadas pelo TCE - CE neste processo de fiscalização e os impactos das recomendações e determinações expedidas pelo tribunal sobre a gestão pública municipal.

### **4.1 A evolução tributária municipal**

No presente tópico, serão apresentados os resultados dos municípios que foram objeto da auditoria operacional realizada pelo TCE - CE, comparando-se a evolução das receitas correntes e das receitas próprias de 2017, exercício em que foi realizada a fiscalização, a 2023, a partir dos dados constantes do Sistema de Informações Municipais (SIM) resumidos no quadro abaixo:

Quadro 6 – Evolução tributária municipal

Município	Receitas Correntes			Receitas Próprias			Relação RECEITA PRÓPRIA x RECEITA CORRENTE	
	2017*	2023	Incremento	2017*	2023	Incremento	2017	2023
Aquiraz	336.987.679,03	460.185.105,63	36,56%	70.488.929,42	108.038.399,28	53,27%	20,92%	23,48%
Aratuba	67.437.278,64	66.029.007,53	-2,09%	150.833,00	501.191,90	232,28%	0,22%	0,76%
Caucaia	838.597.299,99	1.317.783.088,96	57,14%	69.637.255,23	132.727.220,25	90,60%	8,30%	10,07%
Ereré	28.301.013,78	41.670.337,56	47,24%	170.452,05	225.406,35	32,24%	0,60%	0,54%*
Granjeiro	25.107.584,92	39.794.736,46	58,50%	115.404,84	271.896,10	135,60%	0,46%	0,68%
Guaramiranga	42.687.828,64	50.873.045,31	19,17%	2.269.499,98	5.029.419,25	121,61%	5,32%	9,89%
Itapajé	141.423.743,93	201.803.525,02	42,69%	2.028.978,31	3.568.928,26	75,90%	1,43%	1,77%
Itapipoca	353.941.476,83	645.546.591,67	82,39%	9.028.858,81	23.124.173,99	156,11%	2,55%	3,58%
Itapiúna	87.147.008,75	89.404.389,30	2,59%	478.212,78	1.126.835,91	135,63%	0,55%	1,26%
Jati	42.855.040,70	46.447.896,68	8,38%	8.618.144,55	1.153.646,53	-86,61%	20,11%	2,48%*
Joca de Jericoacoara	84.458.960,81	167.564.779,41	98,40%	11.052.641,98	42.140.422,70	281,27%	13,09%	25,15%
São Gonçalo do Amarante	332.936.570,28	577.747.120,09	73,53%	98.355.948,29	113.917.301,23	15,82%	29,54%	19,72%*

\*Valores corrigidos pelo IPCA de dez/2017 a dez/2023 – 38,37% (<https://www.ibge.gov.br/explica/inflacao.php>)

Fonte: Sistema de Informações Municipais (SIM).

Em primeiro lugar, é importante destacar a distinção entre receitas correntes e receitas próprias. As receitas correntes representam o conjunto dos recursos obtidos pelo município, incluindo repasses federais e estaduais, tributos e outros ingressos.

As receitas próprias, por outro lado, são aquelas geradas diretamente pelo município, por meio dos tributos de sua competência constitucional, como o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto Sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Esse segundo tipo de receita é especialmente importante, pois demonstra a capacidade da cidade em mobilizar recursos locais sem depender unicamente de transferências externas. A relação entre a receita própria e a receita corrente é outro indicador importante, pois permite avaliar a eficiência do município em converter a atividade econômica local em recursos financeiros.

A arrecadação dos municípios é um tema de extrema relevância para a compreensão da capacidade financeira e administrativa das localidades no Brasil. Os dados sobre as receitas correntes e próprias dos municípios e a relação entre elas fornecem uma base sólida para avaliar como cada cidade consegue gerar e gerir recursos essenciais para o desenvolvimento local e para a prestação de serviços à população.

Conforme o quadro acima, observa-se que o Município de Aquiraz apresentou um crescimento de suas receitas correntes, com um aumento de 36,56% no período em exame, passando de R\$ 336,9 milhões em 2017 para R\$ 460,2 milhões em 2023. As receitas próprias também cresceram significativamente, com um incremento de 53,27%, subindo de R\$ 70,4 milhões para R\$ 108 milhões no mesmo período. A relação entre receitas próprias e receitas correntes aumentou de 20,92% para 23,48%, indicando uma leve redução na dependência de transferências constitucionais e uma melhoria na capacidade de arrecadação local.

O Município de Aratuba, por sua vez, teve uma queda de suas receitas correntes, verificando-se um decréscimo de 2,09%, atingindo o valor absoluto de R\$ 66 milhões no exercício financeiro de 2023. Em contrapartida, as receitas próprias tiveram um aumento impressionante de 232,28%, passando de R\$ 150 mil para R\$ 501 mil. No entanto, a relação receita própria/receita corrente continua baixa, considerando que aumentou de 0,22% para apenas 0,76%, o que indica que este município permanece muito dependente de transferências externas, necessitando, portanto, de fortalecer sua arrecadação local.

O Município de Caucaia se destacou com um aumento expressivo de suas receitas correntes, que cresceram 57,14%, atingindo R\$ 1,32 bilhão no exercício financeiro de 2023. As receitas próprias cresceram 90,60%, passando de R\$ 69,6 milhões para R\$ 132,7 milhões. A relação entre receitas próprias e correntes passou de 8,30% para 10,07%, indicando uma

melhoria na capacidade de geração de receitas locais e uma leve redução na dependência das transferências federal e estaduais.

No caso do Município de Ererê, suas receitas correntes aumentaram em 47,24%, chegando a R\$ 41,7 milhões em 2023. Nesse mesmo diapasão, suas receitas próprias cresceram 32,24%, de R\$ 170 mil para R\$ 225 mil. No entanto, a relação receita própria/receita corrente caiu de 0,60% para 0,54%, o que indica dificuldades em aumentar a arrecadação local e um aumento da dependência de outras fontes de receita.

O Município de Granjeiro teve um aumento significativo nas receitas correntes, que cresceram 58,50%, atingindo em 2023 o montante de R\$ 39,8 milhões. As receitas próprias aumentaram 135,60%, de R\$ 115.404,84 para R\$ 271.896,10. A relação receita própria/receita corrente aumentou ligeiramente de 0,46% para 0,68%, mostrando uma pequena melhoria na capacidade de arrecadação própria.

Já o Município de Guaramiranga apresentou um crescimento de 19,17% nas receitas correntes, chegando a R\$ 50,9 milhões, enquanto suas receitas próprias aumentaram 121,61%, de passando de R\$ 2,26 milhões para R\$ 5,03 milhões. A relação entre receitas próprias e correntes teve um resultado relevante, subindo de 5,32% para 9,89%, indicando um fortalecimento significativo na capacidade de geração de receitas locais, diminuindo, por conseguinte, a dependência municipal das transferências constitucionais.

O Município de Itapajé apresentou um crescimento de 42,69% de suas receitas correntes, alcançando R\$ 201,8 milhões em 2023. As receitas próprias também tiveram um resultado expressivo, porquanto aumentaram 75,90%, passando de R\$ 2,02 milhões para R\$ 3,57 milhões. A relação receita própria/receita corrente passou de 1,43% para 1,77%, mostrando uma pequena melhoria na geração de receitas locais.

O resultado do Município de Itapipoca, no que concerne às receitas correntes, foi um aumento de 82,39%, atingindo em 2023 o montante de R\$ 645,5 milhões. Mais expressivo foi o aumento das receitas próprias, que cresceram, no período analisado, 156,11%, passando de R\$ 9 milhões para R\$ 23,1 milhões. A relação receita própria/receita corrente subiu de 2,55% para 3,58%, refletindo uma leve melhoria na capacidade de arrecadação própria.

O Município de Itapiúna viu suas receitas correntes crescerem 2,59%, chegando a R\$ 89,4 milhões no exercício financeiro de 2023. Suas receitas próprias aumentaram 135,63%, passando de R\$ 478 mil para R\$ 1,13 milhão. A relação receita própria/receita corrente subiu de 0,55% para 1,26%, indicando uma melhoria na geração de receitas próprias.

O Município de Jati apresentou um crescimento de 8,38% nas receitas correntes, atingindo R\$ 46,4 milhões em 2023. No entanto, suas receitas próprias caíram drasticamente

em 86,61%, de R\$ 8,6 milhões para R\$ 1,15 milhão. Em consequência, a relação receita própria/receita corrente caiu significativamente de 20,11% para 2,48%, o que sugere graves desafios na arrecadação local e uma maior dependência das transferências constitucionais.

Jijoca de Jericoacoara teve um aumento de 98,40% nas receitas correntes, alcançando R\$ 167,6 milhões em 2023. As receitas próprias cresceram 281,27%, passando de R\$ 11 milhões para R\$ 42,1 milhões. A relação receita própria/receita corrente subiu de 13,09% para 25,15%, indicando uma melhoria substancial na capacidade de geração de receitas próprias e uma menor dependência de transferências dos governos federal e estadual.

Por fim, tem-se que o Município de São Gonçalo do Amarante viu suas receitas correntes crescerem 73,53%, atingindo R\$ 577,7 milhões em 2023. As receitas próprias aumentaram 15,82%, de R\$ 98,3 milhões para R\$ 113,9 milhões. No entanto, a relação receita própria/receita corrente caiu de 29,54% para 19,72%, indicando um crescimento da dependência de fontes externas, apesar do aumento nas receitas próprias.

Analisando os resultados de 2017 a 2023 dos 12 (doze) municípios pesquisados, considerando somente as receitas correntes, observou-se que um crescimento variado, que pode ser reflexo tanto do desenvolvimento econômico local quanto da eficiência na gestão fiscal e das políticas de arrecadação.

Os Municípios de Caucaia, Granjeiro, Itapipoca, Jijoca de Jericoacoara e São Gonçalo do Amarante se destacaram pelo crescimento expressivo de suas receitas correntes no período de 2017 a 2023, de 57,14%, 58,50%, 82,39%, 98,40% e 73,53%, respectivamente, refletindo um desenvolvimento econômico robusto e uma gestão fiscal eficiente. Em contrapartida, os Municípios de Itapiúna e Jati mostraram crescimentos mais modestos, indicando a necessidade de estratégias mais eficazes para aumentar a arrecadação e promover o desenvolvimento econômico. O caso preocupante se verificou em Aratuba, que teve uma redução de sua receita corrente ao longo do período analisado, o que indica um enfraquecimento das fontes de receita ou uma menor disponibilidade de recursos externos, limitando a capacidade financeira do município.

No que tange às receitas próprias, verificou-se que a maioria dos municípios cearenses apresentou melhoras significativas na capacidade de gerar receitas locais de 2017 a 2023, enquanto o Município de Jati foi o único a apresentar uma redução (expressiva) em sua arrecadação das receitas próprias, o que indica que este município enfrenta desafios consideráveis.

O melhor resultado foi alcançado pelo Município de Jijoca de Jericoacoara, que registrou um crescimento percentual de 281,27% de 2017 a 2023. Nesse mesmo diapasão, o



Município de Aratuba teve um crescimento significativo de 232,28% nas receitas próprias. Apesar da base arrecadação inicial (2017), o aumento mostra uma melhoria substancial na arrecadação própria, o que parece indicar esforços bem-sucedidos na ampliação da base tributária e na eficiência da cobrança.

Além desses, vários outros municípios também tiveram acréscimos expressivos na geração de receitas próprias, caso de Granjeiro, Guaramiranga, Itapajé, Itapipoca e Itapiúna, que apresentaram um incremento de suas receitas próprias de 135,6%, 121,61%, 75,90%, 156,11% e 135,63%, respectivamente. Por outro lado, observa-se que o Município de Jati ainda enfrenta dificuldades em aumentar suas receitas próprias, uma vez que houve uma drástica queda de sua arrecadação, de R\$ 8,6 milhões para R\$ 1,15 milhão, o que corresponde a um decréscimo de 86,61%, indicando a necessidade de estratégias mais eficazes para fortalecer a arrecadação local.

Por fim, cumpre examinar a evolução das receitas próprias X receitas correntes dos municípios cearenses fiscalizados, com base nas arrecadações dos exercícios financeiros de 2017 a 2023, considerando que esses dados refletem se houve ou não uma redução da dependência das transferências constitucionais, a partir da auditoria operacional realizada pelo TCE - CE.

É importante frisar que a relação entre receitas próprias e receitas correntes é um indicador crucial da autonomia financeira dos municípios. Uma alta proporção de receitas próprias em relação às receitas correntes indica uma maior independência das transferências governamentais e uma gestão fiscal eficiente, proporcionando maior capacidade de investimento em áreas sociais, como saúde, educação e infraestrutura. Assim, essa relação revela em que medida os municípios dependem de transferências provenientes dos governos federal e estadual para financiar suas atividades.

A presente pesquisa mostrou uma grande variação nessa relação entre os diferentes municípios examinados. Enquanto alguns apresentaram uma relação relativamente alta, indicando uma maior capacidade de gerar receitas próprias, outros ainda dependem muito de recursos externos.

Com efeito, observou-se que os Municípios de Aquiraz, Guaramiranga, Itapipoca e Jijoca de Jericoacoara obtiveram resultados positivos, conseguindo aumentar significativamente essa relação, refletindo uma maior autonomia financeira e eficiência na gestão fiscal. O Município de Jijoca de Jericoacoara se destacou com a maior relação entre receitas próprias e correntes, que subiu de 13,09% em 2017 para 25,15% em 2023. Esse

resultado sugere que o referido município conseguiu reduzir significativamente sua dependência de transferências e aumentar sua autonomia financeira no período analisado.

Outros municípios também apresentaram melhoras nessa relação, como Aquiraz, cuja relação subiu de 20,92% para 23,48%, e Guaramiranga, que passou de 5,32% para 9,89%. Embora ainda não sejam totalmente autônomos, esses municípios tiveram uma boa redução da dependência das transferências governamentais. Todavia, alguns municípios ainda enfrentam desafios em relação à autonomia financeira. Aratuba, Ererê e Granjeiro, por exemplo, apresentaram relações entre receitas próprias e correntes de apenas 0,76%, 0,54% e 0,68%, respectivamente, em 2023. Isso significa que mais de 99% de suas receitas correntes dependem de recursos externos, o que pode limitar sua capacidade de investimento e planejamento a longo prazo. O caso mais preocupante é o do Município de Jati, que viu sua relação entre receitas próprias e correntes despencar de 20,11% em 2017 para apenas 2,48% em 2023. Essa queda drástica na capacidade de gerar receitas próprias é um sinal de alerta e requer ações urgentes para reverter a situação.

Vale destacar o Município de São Gonçalo do Amarante. Embora a relação ainda seja uma das maiores entre os municípios pesquisados, observou-se uma queda considerável. Em 2017, a relação entre as receitas próprias X receitas correntes era de 29,54%, indicando que uma parte significativa das receitas correntes do município era gerada internamente. No entanto, em 2023, essa relação caiu para 19,72%, o que indica um aumento preocupante na dependência de transferências governamentais. Embora o aumento das receitas correntes seja positivo (cresceram de R\$ 332.936.570,28 em 2017 para R\$ 577.747.120,09 em 2023, um aumento de 73,53%), a diminuição da proporção de receitas próprias indica que o município pode estar se tornando mais dependente de repasses dos governos federal e estadual. Essa dependência pode limitar a capacidade de São Gonçalo do Amarante de planejar e executar políticas públicas de forma independente.

Diante dos resultados apresentados, observou-se que a relação entre receitas próprias e correntes revela um cenário diversificado, com alguns municípios avançando rumo à autonomia financeira, enquanto outros ainda dependem excessivamente de transferências governamentais. A análise das receitas correntes e próprias dos municípios entre 2017 e 2023 revela um cenário de crescimento, mas também de desafios em relação à autonomia financeira. Embora muitos municípios tenham avançado na arrecadação, a dependência de transferências constitucionais ainda é uma realidade que limita o potencial de desenvolvimento. Para garantir o desenvolvimento sustentável e a qualidade dos serviços públicos, é fundamental que os

gestores municipais priorizem o fortalecimento da capacidade de arrecadação própria, diversificando suas fontes de receita e implementando políticas fiscais eficientes.

Em Municípios como Aquiraz e Caucaia, com receitas correntes elevadas e uma base econômica diversificada, observa-se um incremento substancial tanto nas receitas correntes quanto nas próprias. Esses resultados refletem uma economia ativa, com arrecadações significativas de impostos locais como ISS, IPTU e ITBI. A robustez dessas receitas próprias sinaliza uma menor dependência de repasses externos e maior capacidade de investimento local. Aquiraz, com seu potencial turístico, e Caucaia, com uma base econômica diversificada, exemplificam cidades que conseguem captar recursos locais, o que permite maior flexibilidade financeira e a possibilidade de investimentos mais direcionados à infraestrutura, educação e saúde.

Por outro lado, Municípios menores, como Aratuba, Ererê e Granjeiro, apresentam receitas correntes e próprias em patamares mais baixos, característico de localidades com economias menos diversificadas e bases tributárias mais limitadas. A baixa relação entre receita própria e corrente nesses municípios evidencia uma dependência estrutural dos repasses estaduais e federais, o que limita sua autonomia financeira. No entanto, o incremento modesto nas receitas próprias e correntes sugere que esses municípios estão buscando, ainda que de forma gradual, fortalecer sua arrecadação local. Esses esforços são essenciais para que Aratuba, Ererê e Granjeiro consigam sustentar investimentos básicos e reduzir sua vulnerabilidade a oscilações nos repasses externos.

A relação entre a receita própria e a receita corrente destaca a eficiência dos municípios em converter a atividade econômica local em recursos financeiros. Em cidades como Ererê, a relação é relativamente positiva, indicando uma gestão eficiente dos recursos disponíveis. Entretanto, o desafio é claro e urgente: municípios com arrecadação própria limitada dependem fortemente de transferências para equilibrar seus orçamentos e financiar serviços públicos essenciais, como saúde e educação. Em síntese, a análise comparativa das receitas dos municípios revela que cidades maiores e economicamente diversificadas, como Aquiraz e Caucaia, têm uma vantagem clara em termos de arrecadação e independência financeira, o que lhes proporciona uma capacidade maior de investimento local.

Já municípios menores, como Aratuba, Ererê e Granjeiro, enfrentam desafios adicionais, dada a menor autonomia financeira e a dependência de repasses externos. Para esses locais, a criação de políticas de incentivo ao desenvolvimento econômico local é crucial para promover uma maior arrecadação própria e assegurar a sustentabilidade financeira a longo prazo. Assim, a autonomia financeira, embora desafiadora para municípios menores, representa

uma meta estratégica para fortalecer a capacidade de gestão e assegurar o desenvolvimento sustentável dos municípios brasileiros.

Conforme assentado no Relatório Preliminar de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE - CE) (Ceará, 2018), é essencial que os municípios realizem investimentos em melhorias administrativas, na expansão da base tributária e na implementação de políticas de incentivo ao pagamento de impostos, como forma de promover uma sustentabilidade financeira robusta.

A capacidade de gerar receitas próprias é crucial para a autonomia financeira dos municípios, permitindo-lhes maior flexibilidade na alocação de recursos e na implementação de políticas públicas. Em suma, a evolução das receitas municipais no Ceará entre 2017 e 2023 oferece um panorama diversificado, com exemplos de sucesso e, ao mesmo tempo, municípios que necessitam de atenção e melhoria. A dependência de transferências governamentais ainda é um fator crítico para muitos municípios cearenses, motivo pelo qual a busca contínua por autonomia financeira e eficiência fiscal deve permanecer como uma prioridade para garantir um crescimento econômico sustentável e a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos.

#### **4.2 Uma reflexão sobre a atuação do TCE - CE**

O presente tópico cuida de uma análise qualitativa da atuação do TCE - CE, levando-se em consideração o escopo da auditoria operacional realizada por aquela Corte de Contas para avaliar a eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional em cotejo com os pilares fundantes da LRF.

Durante a pesquisa de campo, aplicou-se um questionário semiestruturado com os atores do processo de fiscalização em questão, dividido em duas seções principais. Considerando que a LRF foi o principal fundamento jurídico que respaldou a auditoria operacional realizada pelo TCE - CE, as questões da primeira seção buscaram compreender a visão dos entrevistados acerca dos aspectos positivos e negativos daquele normativo, notadamente quanto aos benefícios trazidos para as finanças públicas e seus impactos na capacidade dos governos de investir em políticas públicas essenciais, suscitando debates sobre o quanto essa legislação promove ou limita a responsabilidade social.

Em termos gerais, todos os entrevistados reconheceram os benefícios gerados pela LRF, especialmente em relação ao equilíbrio fiscal e à organização das finanças públicas.

Houve um consenso no sentido de reconhecer que a LRF trouxe benefícios importantes para o Brasil, sobretudo no campo do equilíbrio fiscal.

Nesse sentido, um dos entrevistados destacou que a lei estabeleceu um padrão de responsabilidade na gestão das finanças públicas, normatizando boas práticas que antes não eram amplamente seguidas, como o equilíbrio fiscal, o controle do endividamento e a maior transparência nas contas públicas. Na sua opinião, as finanças públicas brasileiras, de uma forma geral, melhoraram muito atualmente, se comparadas com o cenário de 20/25 anos atrás, ou seja, antes do advento da LRF.

Outro entrevistado ressaltou que o foco principal da LRF é o equilíbrio fiscal e financeiro, promovendo uma gestão mais eficiente, o que foi fundamental para evitar crises fiscais nos governos locais. Esse foco no equilíbrio fiscal é um dos pilares da lei, sendo considerado pelo entrevistado como uma ferramenta que organiza a gestão financeira pública, garantindo que os governos não gastem mais do que arrecadam. Todavia, apesar dos avanços trazidos pela LRF, a rigidez imposta por suas regras gerou críticas e divergências entre os entrevistados, especialmente no que se refere à capacidade de investimento dos governos.

Para um dos entrevistados, a LRF, embora benéfica, acaba impondo limitações severas aos governos, principalmente no que diz respeito a investimentos em áreas essenciais como saúde, educação e infraestrutura. Ele argumenta que, embora a rigidez seja necessária para garantir a responsabilidade fiscal, a lei restringe a capacidade de governos, especialmente os estaduais e municipais, de investir em políticas sociais, dado que impõe restrições financeiras que dificultam investimentos em áreas como educação e saúde. Cita, como exemplo, a questão da remuneração dos profissionais do magistério. Conforme a Lei Federal nº 14.113/2020, no mínimo 70% dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) devem ser usados na remuneração dos profissionais da educação básica, em efetivo exercício.

Ocorre que a LRF impõe que os gastos com pessoal não podem exceder o percentual global de 60% da Receita Corrente Líquida (RCL) (art. 19, inciso III), criando dificuldades aos entes federados de cumprirem a regra prevista na lei que regulamenta o FUNDEB. Ele defende, portanto, uma maior flexibilidade para acomodar investimentos em áreas sociais.

Outro entrevistado concorda com o fato de que a rigidez LRF pode, em alguns casos, restringir os investimentos públicos. Ele resalta a importância de se considerar os gastos sociais nesse contexto, afirmando que são essenciais para o crescimento econômico e para a diminuição das desigualdades. Ou seja, na sua visão, o foco excessivo no equilíbrio fiscal pode prejudicar os investimentos em políticas públicas que geram desenvolvimento social. No entanto, ele

ressalta a questão da eficiência na alocação dos recursos. Segundo ele, alguns municípios conseguem superar essas limitações através de uma gestão mais eficiente, que permite fazer mais com menos, conforme o exposto abaixo:

*Você acredita que a LRF limita a capacidade dos governos de investir em políticas públicas essenciais como saúde, educação e infraestrutura? Por quê?*

*Em parte sim, mas não de forma completa. Por que eu falo isso? Alguns municípios conseguem, vamos dizer assim, efetivar melhor esses gastos. O que é efetivar melhor os gastos? É você empregar melhor, ou seja, você alocar aqueles recursos de forma mais eficiente.*

*E ser eficiente é exatamente isso, é fazer mais com menos. Então, quando você vê alguns municípios se destacando em relação a questões como educação, principalmente, é exatamente municípios que conseguem alocar de forma mais eficiente esses recursos.*

Dessarte, em sua visão, a eficiência na alocação de recursos é um fator importante para o sucesso dos investimentos em saúde, educação e infraestrutura, mais do que os limites de impostos pela LRF, ou seja, foi enfatizada a ideia de “fazer mais com menos”, no sentido de que uma gestão eficiente dos recursos permite que alguns municípios obtenham resultados melhores, mesmo dentro das limitações impostas pela LRF.

Outro entrevistado também reconhece essas limitações, mas defende que a rigidez da LRF é necessária para evitar o descontrole fiscal, que historicamente foi um problema no Brasil, e que o objetivo daquela lei foi justamente impor restrições orçamentárias. Destacou que, com o Plano Real, implementado em 1994 e 1995, foi possível estabilizar a economia, mas o problema fiscal estrutural persistiu, especialmente nos estados e municípios, razão pela qual era essencial a promoção de um ajuste fiscal.

Ele destaca que a lei impôs um padrão que ajudou a melhorar a saúde financeira das administrações públicas, reconhecendo que a lei impõe restrições orçamentárias, mas afirma que essa era precisamente a intenção da LRF, ressaltando que o descontrole fiscal, como gastar mais do que se arrecada continuamente, leva ao déficit público, e este gera inflação e crises econômicas, conforme o exposto abaixo:

*Acho que esse é o ponto. Eu vou fazer o melhor que eu puder fazer, mas limitado ao meu orçamento, ou seja, sujeito a minha restrição orçamentária. Assim, entendo que todos os gestores gostariam de investir em políticas sociais, mas têm restrições orçamentárias, limites de endividamento, limite de arrecadar tributo. Então, respondendo objetivamente, claro que as restrições orçamentárias limitam a capacidade de investimentos. O governo também está sujeito à restrição orçamentária. Vai limitar? Vai! Mas a LRF foi feita para isso mesmo.*

Assim, na sua opinião, a LRF foi criada para corrigir esse desequilíbrio, evitando que o Brasil voltasse a enfrentar problemas inflacionários severos, como ocorria antes do Plano Real. Ele também comenta que a rigidez fiscal é necessária para evitar que governos se endividem de forma irresponsável. Ele argumenta que, ao ultrapassar os limites de endividamento, um governo perde a confiança dos credores e pode enfrentar problemas de financiamento no futuro. No seu entendimento, os limites impostos pela LRF são essenciais para garantir que os governos mantenham sua capacidade de pagamento e continuem a ter acesso a crédito no mercado.

Outra questão central do questionário em torno da LRF é se ela prioriza o equilíbrio fiscal em detrimento do desenvolvimento social. Nesse ponto, um dos entrevistados entende que o equilíbrio fiscal não é um fim em si mesmo, mas uma condição necessária para o desenvolvimento social. Ou seja, ele acredita que a LRF, ao garantir a sustentabilidade das finanças públicas, cria as bases para que os governos possam desenvolver políticas sociais mais eficazes e eficientes. Dessarte, ele argumenta que “tendo equilíbrio fiscal e sendo mais eficiente, como foi falado, você consegue alocar melhores os recursos e diminuir essas desigualdades por meio dessa responsabilidade social do Estado”. Portanto, em sua visão, o equilíbrio fiscal dá condições para que os governos invistam em políticas públicas sociais mais focadas nos resultados e mais assertivas na sua execução, motivo pelo qual o entrevistado defende que a LRF promove, ainda que indiretamente, a responsabilidade social.

Outro entrevistado propõe que deve haver uma conciliação entre responsabilidade social e fiscal, algo que ele acredita que a LRF não tem sido capaz de promover de forma equilibrada. Ele menciona a existência de projetos de lei, que ficam “travados” no Congresso Nacional, porque não levam em consideração as limitações impostas pela LRF. Ele argumenta que, em muitos casos, como os gastos com o magistério, que já consomem uma grande parcela do orçamento, tornam inviável o cumprimento dos limites de despesas estabelecidos pela LRF, criando uma tensão entre as obrigações fiscais e sociais dos municípios.

Em contraponto, o Entrevistado 2, não obstante a importância das políticas públicas nas áreas sociais, argumenta que é preciso analisar os objetivos para os quais as leis são criadas e, no caso da LRF, a finalidade era precisamente o ajuste fiscal, conforme o exposto abaixo:

*É questão de qual objetivo de cada lei. O objetivo da LRF não é fazer responsabilidade social. A grande questão discutida era que se precisava de uma lei de responsabilidade fiscal, mas precisava também de uma lei de responsabilidade social. O objetivo da LRF é fazer responsabilidade social? Óbvio que não! O objetivo dela é o seguinte: façam o que quiserem fazer, mas dentro de uma restrição orçamentária. A LRF trouxe essa lógica de responsabilidade orçamentária, ter*

*restrição orçamentária para os governos. A capacidade de endividamento tem um limite. Se o governo começar a se endividar, os credores começarão a achar que o estado ou o país não terão condições de pagar a dívida. E começa o risco de default, risco de não pagamento. Então, deixa-se de financiar aquele estado, que perde a capacidade de financiamento. Então, os governos precisam de limites, e a LRF tem esse objetivo de responsabilidade orçamentária. As políticas sociais podem ser feitas, mas desde que respeitem as restrições orçamentárias.*

Um ponto de convergência entre os entrevistados é a crítica à aplicação uniforme da LRF em um país com tantas disparidades regionais como o Brasil. Para o Entrevistado 3, a lei impõe desafios maiores aos pequenos municípios, que muitas vezes não têm estrutura ou arrecadação suficiente para observar as regras de regência. O Entrevistado 1 também sugere que a LRF deveria considerar melhor as particularidades socioeconômicas de cada região, uma vez que municípios menores enfrentam problemas que não são comparáveis aos grandes centros urbanos.

Sobre esse ponto, o Entrevistado 2 reconhece que essa uniformidade pode ser problemática, especialmente em um país com tantas desigualdades regionais como o Brasil. No entanto, ele ressalta que o TCE tem o dever de aplicar a lei de maneira justa e ponderada, considerando as realidades locais. O entrevistado menciona a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), que obriga os órgãos de controle a levarem em consideração as circunstâncias concretas de cada caso ao aplicar sanções ou fazer recomendações. Isso significa que o TCE - CE tem certa margem para interpretar a LRF de acordo com as particularidades socioeconômicas e administrativas de cada município, o que ajuda a mitigar os efeitos de uma aplicação excessivamente rígida e uniforme da lei.

No entanto, o entrevistado também deixa claro que o TCE - CE não pode "reescrever" a LRF. O Tribunal de Contas tem a função de aplicar a lei e, embora possa adaptar suas recomendações de acordo com a realidade local, ele está limitado pelas regras impostas pela legislação. O problema da aplicação uniforme de leis como a LRF, segundo ele, é um reflexo do federalismo centralizado do Brasil, onde as decisões fiscais e legislativas muitas vezes não levam em conta as disparidades regionais. Mesmo assim, segundo o entrevistado, o TCE - CE deve buscar agir com discernimento dentro de seus limites legais, garantindo que a aplicação da LRF seja o mais justa possível.

A segunda parte do questionário tratou, especificamente, da atuação do TCE - CE, relativamente à auditoria operacional realizada por aquela Corte de Contas para avaliar a eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional. Foram abordadas questões sobre as limitações



enfrentadas pelo TCE - CE neste processo de fiscalização e os impactos das recomendações e determinações expedidas pelo tribunal sobre a gestão pública municipal.

A atuação dos Tribunais de Contas na fiscalização do cumprimento da LRF é vista pelo Entrevistado 2 como positiva e crucial para a melhoria da gestão pública. Ele enfatiza a importância desse órgão de controle externo na promoção de uma gestão pública mais responsável e eficiente, explicando que o TCE - CE é fundamental para garantir que prefeituras respeitem os limites orçamentários estabelecidos pela LRF.

Segundo o Entrevistado 2, a fiscalização realizada pelo TCE - CE é essencial, uma vez que muitas vezes os gestores, especialmente em municípios menores, tendem a ceder às pressões locais e flexibilizar a cobrança de impostos, o que pode comprometer o orçamento municipal. Ele defende que a atuação do TCE - CE é uma ferramenta poderosa para induzir os prefeitos a cumprirem a legislação fiscal, mesmo quando isso é politicamente impopular. Ele exemplifica essa questão com o fato de que, em cidades menores, como no interior do Ceará, prefeitos frequentemente encontram seus eleitores em locais públicos, como padarias e mercados, o que torna a cobrança de tributos, como IPTU e ISS, uma tarefa politicamente difícil. No entanto, ressalta que *“o Tribunal de Contas não está sujeito a esse custo político, porquanto é um órgão independente, com autonomia”*, impondo a esses gestores a necessidade de cumprir a LRF, sob o risco de enfrentar sanções, como pareceres prévios desfavoráveis ou até ações de improbidade administrativa.

Essas determinações advindas do TCE - CE obrigam os prefeitos a adotarem uma postura mais rígida na gestão fiscal. O entrevistado destaca que, em muitos casos, os prefeitos justificam para a população que a cobrança de tributos é uma exigência do Tribunal de Contas, utilizando essa imposição como uma maneira de contornar o desgaste político que naturalmente acompanha o aumento de impostos. Portanto, ele argumenta que o TCE - CE, ao atuar como um órgão independente, garante que os prefeitos sigam a legislação, independentemente das pressões políticas locais.

O Entrevistado 2 defende que a atuação do TCE - CE, especialmente no cumprimento da LRF, tem um impacto positivo no aperfeiçoamento da gestão pública. Ao forçar o cumprimento de regras fiscais, o TCE - CE incentiva uma gestão mais eficiente e responsável, evitando o descontrole financeiro e garantindo que as administrações públicas operem dentro de suas capacidades. Na sua visão, essa atuação contribui para que os governos possam investir em políticas públicas sem comprometer a estabilidade financeira a longo prazo. Portanto, ele defende que a atuação do TCE - CE, especificamente no caso da auditoria

operacional em questão, “*sem dúvidas*” tem o potencial de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública dos municípios cearenses.

Nesse mesmo sentido, o Entrevistado 3 ressaltou, inicialmente, que as auditorias operacionais realizadas pelos Tribunais de Contas são essenciais para garantir que os municípios melhorem sua arrecadação e cumpram as normas fiscais. Ele elogia a iniciativa de foco em auditorias que avaliam não apenas a conformidade legal, mas também a eficiência e eficácia da arrecadação de receitas municipais. Destacou, ainda, que a atuação do TCE - CE, nesse caso, foi importante em dois sentidos, conforme o exposto abaixo:

*Dois pontos merecem destaque. O primeiro é que foi a primeira auditoria de cunho operacional, ou seja, que não se mediu especificamente a questão da conformidade, da legalidade. Foi, além disso, olhando critérios como de eficiência, eficácia, em que se tratou de receita. Então, sempre a gente tinha como foco a questão da despesa, até então. Então, esse foi o primeiro ponto.*

*Isso também teve algumas limitações. Mas, especificamente, foi uma auditoria em que foi um mundo novo em relação a como a gente enxergar essa questão da pouca eficiência dos municípios. Até então, a gente tinha feito uma análise preliminar em que era, vamos dizer assim, pouco efetiva essa arrecadação.*

*Então, foi muito importante nesses dois sentidos.*

Ele ressaltou que, até então, as auditorias nesse campo eram ainda incipientes, pois os trabalhos relacionados às receitas e renúncia de receitas só tinham sido feitos no âmbito federal, concluindo que “*foi um mundo novo em relação tanto à questão de trabalhos anteriores, como ao próprio levantamento de dados*”. Portanto, a auditoria operacional em exame foi um marco na atuação do TCE - CE, sendo a primeira do tipo com foco em receitas próprias dos municípios cearenses, em vez de apenas despesas e conformidade legal.

O Entrevistado 3 destacou que a análise foi além da legalidade, considerando também critérios de eficiência e eficácia na gestão das receitas públicas, típicos das auditorias operacionais. Esse novo enfoque trouxe à tona a pouca efetividade de muitos municípios na arrecadação de impostos locais, revelando um problema crônico de baixa arrecadação e subutilização das receitas tributárias.

Além disso, o entrevistado ressalta que a arrecadação de receitas é um campo que ainda era pouco explorado pelos gestores municipais, o que torna a implementação das recomendações e determinações expedidas pelo TCE - CE ainda mais desafiadora. E mencionou que, sem uma base sólida de dados e práticas já estabelecidas, muitos gestores não tinham informações precisas ou mecanismos eficientes para melhorar a arrecadação de impostos, o que dificultava a implementação de políticas mais eficazes.

Um ponto importante comentado pelo entrevistado foi a dificuldade estrutural que muitos municípios, especialmente os menores, enfrentam para implementar as recomendações e determinações expedidas pelo TCE - CE. Segundo ele, a auditoria evidenciou a falta de estrutura física, tecnológica e de pessoal nas áreas de arrecadação, como a ausência de fiscais tributários e sistemas adequados de gestão de tributos, o que impede que muitos municípios consigam realizar uma fiscalização eficiente e, conseqüentemente, arrecadem os tributos de forma adequada. Destacou, ainda, que, apesar das limitações, a auditoria operacional trouxe resultados positivos na gestão pública municipal. O entrevistado afirma que houve um aumento efetivo na arrecadação de tributos após a auditoria, especialmente em relação ao IPTU e ISS.

Para o referido entrevistado, a auditoria operacional realizada pelo TCE - CE foi vista como um aliado por muitos gestores, que encontraram nas recomendações e determinações do Tribunal um suporte para implementar medidas impopulares, como o aumento de impostos ou a intensificação da fiscalização. Ao longo da entrevista, o entrevistado também toca na questão do equilíbrio entre responsabilidade fiscal e social. Ele reconhece que, em muitos casos, o aumento da carga tributária pode ser justificado quando os recursos são bem aplicados em políticas sociais que trazem benefícios concretos para a população. O entrevistado menciona que muitas administrações municipais sequer estavam colocando em prática o que já era previsto na legislação tributária, o que prejudicava a arrecadação e, conseqüentemente, a capacidade de investimento em políticas públicas.

O Entrevistado 1 ressalta que, *“apesar dessa inexperiência inicial, os resultados das auditorias realizadas pelo TCE/CE foram positivos”*. Ele sugere que, se essas auditorias fossem realizadas hoje, o TCE - CE teria um conhecimento mais aprofundado da realidade municipal, o que resultaria em avaliações ainda mais eficientes. Com relação à resistência política à implementação das recomendações e determinações expedidas pelo TCE - CE, o Entrevistado 1 trouxe um exemplo claro de como a política interfere nas decisões fiscais e na implementação das decisões do TCE - CE. Ele menciona a questão da taxa do lixo, uma medida polêmica que está em debate nas eleições em Fortaleza. Segundo ele, alguns candidatos estão prometendo acabar com a taxa, mesmo sabendo que a gestão de resíduos sólidos é um dos maiores custos para os municípios. Ele sugere que a resistência política a essas medidas é um obstáculo importante para a aplicação das recomendações e determinações feitas pelo TCE - CE.

Essa resistência, segundo o referido entrevistado, é evidenciada pelo fato de que a política, muitas vezes, se sobrepõe à responsabilidade fiscal, impedindo que medidas necessárias sejam adotadas por conta do "custo político" envolvido. Por outro lado, ele sugere que, para legitimar aumentos na carga tributária, os governantes precisam mostrar claramente

os benefícios dessas medidas, como o aumento da coleta de lixo ou a construção de novas escolas, por exemplo. No seu entendimento, há uma falta de transparência e comunicação por parte dos governantes em relação às suas ações e investimentos. Ele critica o fato de que os portais de transparência fazem apenas o mínimo exigido por lei, sem inovar na divulgação das informações. Segundo ele, isso dificulta a legitimação de medidas fiscais, como o aumento de impostos, uma vez que a população não é devidamente informada sobre como esses recursos estão sendo aplicados.

Por fim, o Entrevistado 1 critica a falta de adaptação das recomendações e determinações expedidas pelo TCE - CE às particularidades socioeconômicas e administrativas de cada município. Nesse ponto, ele sugere que os grandes municípios, que possuem maior capacidade de arrecadação, deveriam ser tratados de forma mais rigorosa, enquanto os pequenos municípios, com menor arrecadação, deveriam receber um tratamento mais flexível. Dessarte, ele considera que o TCE - CE deveria dosar suas recomendações e determinações de acordo com as disparidades regionais e locais.

De acordo com as entrevistas, depreende-se que os entrevistados concordam que a LRF representou um avanço importante para a organização das finanças públicas no Brasil, ao impor um padrão de equilíbrio fiscal que visava evitar o descontrole orçamentário. Esse normativo trouxe diretrizes e limites para o controle de gastos e a promoção do equilíbrio fiscal em todos os níveis de governo.

Em termos gerais, há um consenso entre os três entrevistados sobre os benefícios trazidos pela LRF, principalmente em relação ao controle fiscal e à organização das finanças públicas. Todos eles concordam que a LRF foi um marco importante na modernização das finanças no Brasil, e que ela trouxe maior transparência e responsabilidade fiscal. De fato, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi criada como uma resposta à necessidade de maior disciplina e racionalidade na gestão dos recursos públicos, impondo limites e regras para evitar práticas fiscais irresponsáveis que possam prejudicar a estabilidade econômica do país.

No entanto, ao impor tais limites rigorosos ao endividamento e às despesas dos entes federativos, a LRF causa impactos negativos sobre programas sociais e serviços públicos, uma vez que restrições orçamentárias podem levar ao corte de programas essenciais. Em períodos de recessão, quando mais pessoas dependem do suporte do governo, isso pode agravar as condições de vida das camadas mais vulneráveis da sociedade. Com relação a esse assunto, há divergências quanto ao impacto dessa rigidez na capacidade dos governos de investir em áreas sociais. As entrevistas apontam que, apesar dos benefícios gerados pela LRF, a rigidez da lei tem trazido desafios, especialmente para os estados e municípios, que enfrentam limitações

para investir em políticas públicas essenciais. Além disso, também foi consenso entre os entrevistados que as desigualdades regionais tornam a aplicação uniforme da LRF um problema recorrente, que exige adaptações e maior flexibilidade.

Uma questão importante que emerge dessas entrevistas é a necessidade de equilibrar a responsabilidade fiscal com a responsabilidade social, sem comprometer o desenvolvimento econômico e social do país. Ajustes na aplicação da LRF, levando em conta as especificidades regionais, e uma maior flexibilização para investimentos em áreas prioritárias foram apontados como caminhos possíveis para melhorar a eficácia da lei, sem renunciar aos princípios que a tornaram um marco na gestão pública brasileira. Em resumo, embora haja um consenso sobre os benefícios gerais da LRF e sua importância para o controle das finanças públicas, as entrevistas revelam divergências significativas quanto à rigidez da lei e seu impacto sobre os investimentos públicos.

Enquanto alguns entrevistados defendem maior flexibilidade para permitir mais investimentos sociais, outros acreditam que o foco deve permanecer no equilíbrio fiscal, com melhorias na eficiência da gestão dos recursos. As desigualdades regionais são um ponto de convergência, com todos os entrevistados reconhecendo que a aplicação uniforme da LRF prejudica municípios menores, mas com diferentes sugestões sobre como lidar com esse problema. No que tange à atuação do TCE - CE, há um consenso dos impactos positivos à gestão pública municipal cearense advindos pela auditoria operacional realizada por aquela Corte de Contas, no que pese ter sido a primeira fiscalização realizada nesse campo de atuação.

Entre os principais pontos destacados pelos entrevistados foi o papel crucial que o TCE - CE desempenha na fiscalização das finanças públicas e na garantia do cumprimento das normas estabelecidas pela LRF. Eles entendem que a fiscalização realizada pelos Tribunais de Contas, ao exigir o cumprimento do artigo 11 da LRF, por exemplo, força os gestores a adotarem medidas necessárias, mesmo que desgastantes politicamente. Dessa forma, ao impor que os prefeitos e governadores sigam as regras fiscais estabelecidas, os entrevistados defendem que os Tribunais de Contas cumprem um papel social relevante, embora ainda enfrentem desafios políticos na implementação de suas recomendações e determinações. Com efeito, ao fiscalizar o cumprimento do art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o TCE - CE contribui para melhorar a arrecadação de tributos, aumentar a eficiência da gestão pública e garantir maior transparência nas contas dos governos.

No caso em exame, o TCE - CE verificou uma baixa eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional, motivo pelo qual propôs às gestões públicas municipais a adoção de medidas,

com vistas a incrementar a arrecadação próprias das municipalidades auditadas e, conseqüentemente, diminuir a dependência em relação às transferências constitucionais.

As recomendações e determinações expedidas pelo TCE - CE aos municípios cearenses, no âmbito da auditoria operacional em exame, delineiam um conjunto de diretrizes essenciais para o fortalecimento da administração tributária e o aprimoramento da gestão fiscal. Em um cenário em que a responsabilidade fiscal é crucial para a sustentabilidade financeira, essas orientações buscaram não apenas assegurar o cumprimento das obrigações legais, mas também promover uma gestão eficiente e transparente dos recursos públicos.

Em primeiro lugar, a adequação da estrutura de pessoal aparece como um dos pilares fundamentais. Para que os municípios cearenses possam realizar cálculos de previsão de receita com precisão, é imperativo que disponham de equipes qualificadas e estruturadas. Isso inclui a capacitação contínua dos servidores, permitindo que estejam aptos a lidar com as complexidades do planejamento fiscal. A implementação de um plano de cargos, carreiras e remuneração, alinhada à complexidade das funções desempenhadas, também é recomendada para valorizar os profissionais e, conseqüentemente, melhorar a qualidade dos serviços prestados.

Outro ponto crucial apontado no relatório de auditoria do TCE - CE é a necessidade de padronização e otimização dos processos na administração tributária. A padronização de procedimentos e rotinas garante uniformidade e eficiência na execução das tarefas, o que, por sua vez, contribui para a consistência nas projeções de arrecadação. Além disso, a incorporação da tecnologia da informação emerge como um fator decisivo para a modernização da gestão tributária. O uso de sistemas de informação avançados facilita a identificação de inconsistências, melhora o controle sobre a arrecadação e potencializa as ações de fiscalização, reduzindo a evasão fiscal.

A projeção realista das receitas municipais também é um aspecto central nas recomendações. Os municípios cearenses são instados a basear suas previsões em dados atualizados e consistentes, levando em conta a capacidade contributiva real da população. Essa abordagem não apenas evita o superdimensionamento das receitas, mas também assegura que as metas fiscais estabelecidas sejam atingíveis e alinhadas à realidade econômica local.

No que tange à relação com os contribuintes, a criação de canais de comunicação acessíveis e a implementação de programas de educação fiscal são ações fundamentais. A transparência nas informações sobre tributos e a simplificação dos procedimentos contribuem para aumentar a confiança dos cidadãos na administração pública, além de promover o cumprimento voluntário das obrigações fiscais. A educação fiscal, em especial, desempenha um

papel crucial na conscientização dos contribuintes sobre a importância de suas contribuições para o desenvolvimento municipal. Por fim, as recomendações e determinações expedidas pelo TCE/CE enfatizaram a importância de uma gestão eficiente da cobrança de créditos tributários. A adoção de metodologias e procedimentos eficazes para a recuperação de créditos inscritos na dívida ativa é essencial para reduzir a inadimplência e assegurar a estabilidade financeira dos municípios cearenses. O uso de instrumentos extrajudiciais, como a cobrança administrativa e o protesto de títulos, aparece como uma estratégia eficaz para agilizar a recuperação de receitas.

Em suma, as recomendações e determinações expedidas aos municípios cearenses pelo TCE - CE têm como objetivo central a construção de uma administração tributária mais robusta, eficiente e transparente, com vistas a diminuir a dependência em relação às transferências constitucionais. A implementação dessas diretrizes não apenas fortalece a gestão fiscal, mas também contribui para a sustentabilidade financeira a longo prazo, promovendo um ambiente de maior confiança entre a administração pública e os contribuintes.

A atuação do TCE - CE, especialmente no que tange à auditoria operacional em exame, mostrou-se essencial para a melhoria da gestão pública municipal no Ceará. Ao adotar uma abordagem que foca na eficiência da arrecadação de receitas próprias, o tribunal ajudou a identificar falhas e propor soluções que tiveram impacto real na capacidade financeira dos municípios. Embora os desafios estruturais e tecnológicos sejam evidentes, as recomendações e determinações do TCE - CE tiveram um papel central em fomentar mudanças positivas na gestão fiscal e em reduzir a resistência política à adoção de medidas necessárias para o equilíbrio das contas públicas.

Conforme tratado no tópico anterior, o incremento na arrecadação municipal própria demonstrou que alguns municípios avançaram rumo à autonomia financeira, embora outros municípios ainda necessitem de atenção e melhoria. Os municípios de Caucaia, Granjeiro, Itapipoca, Jijoca de Jericoacoara e São Gonçalo do Amarante se destacaram pelo crescimento expressivo de suas receitas correntes no período de 2017 a 2023, de 117,44%, 119,31%, 152,37%, 174,52% e 140,11%, respectivamente, refletindo um desenvolvimento econômico robusto e uma gestão fiscal eficiente. Esses resultados sugerem que, quando bem orientados, os municípios podem melhorar significativamente sua capacidade de arrecadação, o que é fundamental para a sustentabilidade financeira local e a execução de políticas públicas.

O TCE - CE, ao cobrar que os gestores sigam as regras fiscais e ao exigir transparência nas contas públicas, promove uma administração mais responsável, eficiente e comprometida com o equilíbrio orçamentário. Embora enfrente desafios como a aplicação uniforme da LRF em regiões com realidades muito diferentes, o Tribunal atua dentro dos limites

legais para garantir que as peculiaridades locais sejam consideradas, enquanto mantém o foco no cumprimento das regras fiscais e no aperfeiçoamento da gestão pública.

Em suma, atuações como essas consolidam o TCE - CE como um importante aliado na busca por uma administração pública mais eficiente e transparente, ajudando os municípios a fortalecerem suas finanças e, conseqüentemente, a capacidade de investir em melhorias para a sociedade. O impacto dessa auditoria destaca a relevância de uma fiscalização que vai além da conformidade legal, oferecendo suporte prático para uma gestão mais eficaz e responsável. Sem embargos, a auditoria operacional realizada pelo TCE - CE parece ter se preocupado somente com a questão da eficiência na arrecadação, sem contemplar uma dimensão social no referido processo de fiscalização, conforme está delimitado em seu escopo.

É evidente que a eficiência dos municípios cearenses quanto à instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional é algo de fundamental importância, mas também é fundamental que os Tribunais de Contas realizem auditorias de desempenho com foco em políticas públicas de impacto social, emitindo recomendações e determinações aos gestores públicos para que priorizem investimentos em áreas que promovam a inclusão e o bem-estar social.

É preciso lançar luz sobre a atuação dos Tribunais de Contas voltadas a avaliar a eficiência e eficácia das políticas públicas. É imperioso analisar, em suas fiscalizações, não apenas a conformidade com a LRF, mas principalmente se os gastos públicos estão alinhados com as prioridades sociais e se os recursos estão sendo utilizados de forma a maximizar o impacto social positivo. Isso porque a atuação dos Tribunais de Contas na aplicação da LRF é essencial não apenas para assegurar a saúde financeira do Estado, mas também para garantir que a gestão fiscal esteja alinhada com o objetivo de promover o bem-estar social.

Por meio de auditorias operacionais, os Tribunais de Contas devem assegurar que a LRF não seja apenas um mecanismo de ajuste fiscal, mas também um instrumento para promover a equidade e o desenvolvimento social, recomendando ou determinando uma melhor alocação dos recursos públicos, de forma a garantir que os investimentos prioritários atendam às necessidades sociais sem comprometer o equilíbrio fiscal. Essas recomendações e determinações expedidas pelos Tribunais de Contas podem orientar os gestores públicos a alocarem mais recursos para políticas que impactem diretamente a redução das desigualdades, como educação básica, saúde preventiva e programas de transferência de renda, garantindo que os gastos públicos contribuam para a promoção do desenvolvimento social. Assim, os Tribunais de Contas se tornam agentes fundamentais na construção de um Estado que equilibre rigor fiscal com responsabilidade social, garantindo que as políticas públicas atendam, de fato, às



necessidades da população. Com relação a esse ponto, transcrevo a fala de um dos entrevistados, a saber:

*Como bem sabe, a LRF, ela trouxe principalmente a questão do equilíbrio fiscal e financeiro, então essa equalização é a base da LRF. Contudo, não devemos esquecer exatamente que isso deve ser balanceado com a questão da programação das políticas públicas, ou seja, equilíbrio fiscal é importante, mas atentando também para a questão das políticas públicas, da implementação dela.*

De fato, além de assegurar o equilíbrio fiscal, as auditorias operacionais realizadas pelo TCE - CE devem levar em consideração os impactos sociais, buscando uma gestão pública que seja ao mesmo tempo fiscalmente responsável e socialmente inclusiva.

Em suma, a atuação dos Tribunais de Contas na aplicação da LRF pode ser estendida de forma a não apenas garantir a estabilidade fiscal, mas também a promover a responsabilidade social. Isso requer uma abordagem integrada de fiscalização, planejamento e monitoramento das políticas públicas, com foco no impacto social das decisões orçamentárias. Dessa forma, os Tribunais de Contas podem ser agentes fundamentais na construção de uma gestão pública que equilibre o rigor fiscal com o compromisso com o bem-estar da sociedade.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Durante os anos 1980 e 1990, o Brasil enfrentou uma série de problemas fiscais, incluindo inflação alta, descontrole nos gastos públicos e um ciclo contínuo de endividamento, que culminaram em diversas crises financeiras. Nesse período, o país sofria com a instabilidade econômica, o que afetava tanto a confiança interna quanto externa, além de comprometer a capacidade de investimento do governo.

Um dos momentos críticos que precederam a LRF foi o Plano Real, implementado em 1994, que teve como principal objetivo o controle da alta inflação, mas não resolveu a questão da fragilidade fiscal do Estado brasileiro. O crescimento do déficit público e o aumento do endividamento eram reflexos de uma gestão fiscal pouco eficiente, com excessiva dependência do governo central para financiar os estados e municípios. Essas condições impunham uma pressão insustentável sobre as contas públicas e aumentavam o risco de novas crises inflacionárias. É nesse cenário de vulnerabilidade fiscal que surgiu a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), concebida em 2000, em um contexto político e econômico profundamente influenciado pelas reformas neoliberais que se consolidaram no Brasil nos anos 1990, particularmente após o Plano Real, implementado em 1994.

O principal objetivo da lei foi estabelecer regras com o intuito de disciplinar as finanças públicas em todos os níveis de governo — União, estados e municípios —, criando uma cultura de responsabilidade e planejamento fiscal. O foco central da LRF era garantir que a gestão dos recursos públicos fosse feita de forma prudente e sustentável, evitando que governantes assumissem compromissos financeiros sem a devida previsão orçamentária ou sem fontes de financiamento adequadas.

Entre seus objetivos principais, a LRF visa promover o equilíbrio fiscal, impondo limites rígidos para as despesas públicas e para o endividamento. Nesse diapasão, a lei estabelece que as despesas não podem crescer acima das receitas, e obriga a criação de metas fiscais a serem cumpridas anualmente. Outro ponto relevante é a imposição de limites para os gastos com pessoal, que historicamente representavam uma fatia significativa dos orçamentos públicos, especialmente em estados e municípios. Além disso, a LRF introduziu mecanismos de transparência e controle social, exigindo a publicação regular de relatórios de gestão fiscal, como forma de assegurar que a sociedade e os órgãos de fiscalização acompanhassem a execução do orçamento público. Esse aspecto também visava coibir a prática de “maquiagem” nas contas públicas, comum em momentos anteriores, em que as despesas eram ocultadas ou receitas eram superestimadas para aparentar equilíbrio fiscal.

A lei também estabeleceu mecanismos de responsabilização dos gestores públicos, prevendo sanções para aqueles que descumprirem os limites estabelecidos ou que cometerem infrações fiscais. Essa medida tinha como objetivo aumentar a responsabilidade dos administradores públicos, impondo consequências mais rigorosas para ações que pudessem comprometer a saúde financeira do Estado.

Dessarte, a edição da LRF foi uma resposta ao histórico de descontrole fiscal que fragilizou a economia brasileira e às pressões de organismos internacionais, como as exercidas pelo FMI e, ao mesmo tempo, foi um marco na busca por uma gestão pública mais eficiente e transparente. Seus principais objetivos (equilíbrio fiscal, controle de gastos, transparência e responsabilização) visavam combater ou evitar crises fiscais futuras, promover o uso eficiente dos recursos públicos e garantir que as políticas públicas possam ser inovadoras de forma sustentável ao longo do tempo.

Nesse contexto, embora a LRF tenha o propósito de estabelecer uma gestão fiscal prudente e responsável, ela afirma uma lógica de ajuste fiscal com ênfase, sobretudo, no corte de despesas, o que pode causar impactos negativos em investimentos em áreas sociais, além de tornar inflexível os gastos dos governos em momentos de crises econômica ou emergenciais.

Essa rigidez fiscal pode, em muitos casos, prejudicar a capacidade dos governos de investir em setores estratégicos, como saúde, educação e infraestrutura. Ao estabelecer limites estritos para os gastos com pessoal e endividamento, a LRF impede que governos, em momentos de necessidade, aumentem seus investimentos em áreas prioritárias sem comprometer o equilíbrio fiscal. Isso pode resultar em um baixo investimento em políticas sociais e públicas, agravando problemas de desigualdade e dificultando a melhoria de serviços essenciais para a população. Em tempos de crise econômica ou recessão, essa limitação se torna ainda mais evidente, pois os gestores ficam impedidos de adotar políticas anticíclicas, como o aumento de gastos públicos para estimular a economia.

Outrossim, a falta de flexibilidade em momentos de crise emergenciais, como a crise sanitária da COVID-19, pode ser um obstáculo para que os governos adotem políticas expansivas de aumento de gastos públicos, essenciais para mitigar os efeitos negativos da crise. Embora a lei preveja algumas exceções em situações de calamidade pública, o processo para flexibilização é demorado e burocrático, o que pode comprometer a eficácia das políticas de resposta rápida.

Ressalte-se que o equilíbrio fiscal deve ser conjugado com a programação e implementação de políticas públicas, especialmente em áreas prioritárias como saúde, educação e infraestrutura, ou seja, a gestão fiscal responsável deve ser perseguida, mas, ao mesmo tempo,

a legislação deve permitir que os governos continuem a investir em serviços essenciais para a população. Com efeito, é crucial que os gestores públicos e legisladores considerem os efeitos colaterais das restrições fiscais sobre os investimentos em áreas sociais e estratégicas, tais como saúde, educação, infraestrutura e serviços. É necessário, pois, equilibrar a disciplina fiscal com o investimento produtivo e sustentável.

Por todo o exposto, pode-se concluir que, apesar das inegáveis contribuições da LRF para a disciplina fiscal no Brasil, sua rigidez fiscal, principalmente, no tocante às despesas, é um ponto crítico da norma, porquanto limita a capacidade de investimentos em áreas sociais e acarreta uma falta de flexibilidade em tempos de crise. Esse aspecto da lei aponta a necessidade de adaptações ou de complementos à lei, de modo a conciliar a responsabilidade fiscal à responsabilidade social, no sentido de garantir serviços públicos de qualidade e de responder, tempestivamente, a emergências e crises econômicas.

Nesse contexto, ganha relevância a atuação dos Tribunais de Contas, em razão do inegável potencial contributivo desse órgãos de controle externo para o aperfeiçoamento da gestão pública, sobretudo por meio das auditorias operacionais, as quais não se limitam à verificação da conformidade legal, mas também buscam avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das políticas públicas implementadas. Esse tipo de processo de fiscalização permite identificar fragilidades na gestão e propor melhorias, contribuindo para uma administração pública mais eficiente. Ao focar não só em sanções por descumprimento de normas, mas em recomendações e determinações para o aprimoramento das políticas públicas, a auditoria operacional se consolida como um meio de promover uma administração pública mais orientada para resultados e mais próxima das necessidades reais da população.

As auditorias operacionais promovem uma visão mais abrangente da atuação do Estado, possibilitando que os Tribunais de Contas façam uma análise crítica sobre a efetividade das políticas públicas, questionando se essas políticas estão realmente alcançando seus objetivos e se estão sendo realizadas da maneira mais eficaz e econômica possível. Ao fazer isso, esses órgãos de controle externo induzem não apenas ao cumprimento da legalidade dos atos administrativos, mas também à maximização do impacto positivo das ações governamentais sobre a sociedade.

Dessa forma, os Tribunais de Contas desempenham um papel fundamental como agentes de mudança na gestão pública, utilizando-se das auditorias operacionais para promover maior eficiência e transparência no uso dos recursos públicos, mas é essencial que a responsabilidade fiscal seja equilibrada com o bem-estar social, garantindo que a arrecadação

tributária seja direcionada para políticas públicas que atendam às reais necessidades da população.

No caso em estudo, observou-se que atuação do TCE - CE foi orientada no sentido de aprimorar a gestão pública municipal, no que concerne à menor dependência das transferências constitucionais e à maior capacidade de arrecadação. Assim, a auditoria operacional realizada pelo TCE - CE deu ênfase, fundamentalmente, às receitas. Por outro lado, não houve cuidado com a destinação dos recursos e com a eficiência, eficácia e efetividade de políticas públicas, ou seja, a dimensão social não foi contemplada no escopo da auditoria operacional realizada por aquela Corte de Contas. Ressalte-se que a boa gestão pública compreende não somente a eficiência na arrecadação dos recursos públicos, mas principalmente na aplicação desses recursos. Não basta ter eficiência na arrecadação se não houver uma destinação igualmente eficiente, capaz de garantir os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988.

Com efeito, é necessário que a atuação dos Tribunais de Contas, ao fiscalizar o cumprimento da LRF, considere, de maneira mais abrangente, a responsabilidade social associada à gestão fiscal para que a governança pública atinja seus objetivos de forma mais ampla e eficaz. Isso implica não apenas garantir que os gestores públicos sigam as normas da LRF, mas também que eles estejam comprometidos com o bem-estar da sociedade, buscando um equilíbrio saudável entre responsabilidade fiscal e social.

A LRF, embora seja um marco importante na promoção da austeridade e do equilíbrio fiscal, não pode ser aplicada de maneira específica e isolada das demandas sociais. Nesse contexto, é crucial que os Tribunais de Contas reconheçam a necessidade de um equilíbrio entre a austeridade fiscal e o investimento em políticas sociais. Afinal, o objetivo final da gestão pública não é apenas o controle dos gastos, mas sim a melhoria das condições de vida da população.

O equilíbrio entre austeridade financeira e o investimento em políticas sociais deve ser uma diretriz norteadora para a atuação futura dos tribunais, especialmente em um contexto de desigualdade socioeconômica como o do Brasil. A responsabilidade fiscal, portanto, não deve ser vista como um fim em si mesma, mas como um meio de garantir uma gestão sustentável e capaz de atender às demandas sociais mais urgentes.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, D. A. **Os Tribunais de Contas e a efetividade dos direitos humanos**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Resolução nº 6, de 25 de novembro de 2016**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016, relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”. Brasília, DF: ATRICON, 2023.

BARCELLOS, A. P. de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

BRASIL. **Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890**. Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes á receita e despesa da Republica. Brasília, DF: Presidência da República, 1980.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 21 ago. 2021.

BRASIL. **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. Brasília, DF: Presidência da República, 2000.

BRASIL. **Manual de auditoria operacional**. 4. ed. Brasília, DF: Tribunal de Contas da União, 2020.

BRASIL. História. **Tribunal de Contas da União**. Brasília, DF., [202?]. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/historia/>. Acesso em: 11 nov. 2024.

BUCCI, M. P. D. **Direito administrativo e políticas públicas**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CEARÁ. **Lei nº 12.509, de 06 de dezembro de 1995**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. (com as alterações introduzidas pela Lei nº 17.209, de 15.05.2020 - D. O. E. 15.05.2020). Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, 2020.

CEARÁ. [Constituição (1998)]. **Constituição do Estado do Ceará**. Fortaleza: INESP, 2016.

CEARÁ. **Resolução administrativa nº 10/2015**. Dispõe sobre a Auditoria Operacional realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Fortaleza: Tribunal de Contas do Ceará, 2015. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/exercicios-anteriores/resolucoes-administrativas/2015/send/217-resolucoes-administrativas-2015/2858-resolucao-administrativa-10-2015>. Acesso em: 19 mai. 2022.

CEARÁ. **Auditoria Operacional nº 06265/2018-7**. Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, 2018. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/cidadao/consulta-de-processos>. Acesso em: 19 mai. 2022.

CEARÁ. **Projeto de Auditoria**. Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, 2018.  
CEARÁ. **Relatório Preliminar de Auditoria**. Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, 2018.

CEARÁ. **Resolução administrativa nº 07/2021**. Dispõe sobre os gêneros, as categorias e as espécies processuais utilizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) no desempenho das atribuições de controle externo, e dá outras providências. Fortaleza: Tribunal de Contas do Ceará, 2021. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/exercicios-antigos/resolucoes-administrativas/2021/send/287-resolucoes-administrativas-2021/3991-resolucao-administrativa-07-2021>. Acesso em: 8 nov. 2024.

CEARÁ. **Parecer nº 01628/2021**. Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, 2021.

CEARÁ. **Resolução nº 664/2024**. Auditoria Operacional julgada no sentido de aplicar determinações e recomendações aos atuais gestores municipais. Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, 2024.

CEARÁ. Histórico. **Tribunal de Contas do Ceará**. Fortaleza, [202?]. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/institucional/historico>. Acesso em: 11 nov. 2024.

FILGUEIRAS, L. A. M. **História do Plano Real**: fundamentos, impactos e contradições. 2. ed. ampliada. São Paulo: Boitempo, 2000.

FURTADO, J. R. C. **Direito Financeiro**. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

GUSSI, A. F; OLIVEIRA, B. R. de. Políticas públicas e outra perspectiva de avaliação: uma abordagem antropológica. **Desenvolvimento em Debate**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 83- 101, 2016.

LIMA, E. C. P. Os Tribunais de Contas e as políticas públicas: uma introdução. *In*: LIMA, E. C. P. (coord.). **Os Tribunais de Contas e as políticas públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2023

LIMA, E. C. P.; DINIZ, G. M. Avaliação de políticas públicas pelos Tribunais de Contas: fundamentos, práticas e a experiência nacional e internacional. *In*: SACHSIDA, A. (org.). **Políticas públicas**: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos. Brasília, DF: Ipea, 2018. p. 399-416.

LIMA, L. H. **Controle Externo**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2011.

LIMA, L. H. **Controle Externo Contemporâneo**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

MARANHÃO, J. Origem dos Tribunais de Contas: Evolução do Tribunal de Contas no Brasil. **Revista Info. Legislativa**, Brasília, ano 29, n. 113, 1992.

MOREIRA NETO, D. de F. **Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno**. Rio de Janeiro: Fórum, 2008.

OLCZEVKI, A.; REIS, M. A Internacionalização dos Tribunais de Contas e sua importância na efetivação das políticas públicas. *In*: LIMA, E. C. P. (coord.). **Os Tribunais de Contas e as políticas públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2023. p. 83-106.

OLIVEIRA, F. H.; PETER, M. G. A.; MENESES, A. F. Lei de Responsabilidade Fiscal: Implicações nos indicadores sociais municipais. CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2009, 9., São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: USP, 2009.

OLIVEIRA, W. de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2015.

PERES, U.; SANTOS, F. P. dos. Covid-19: Políticas Públicas e as Respostas da Sociedade. Rede de Pesquisa Solidária, São Paulo, nº 38, p. 1-20, fev. 2022. Disponível em: <https://redepesquisasolidaria.org/boletins/boletim-38/no-segundo-ano-da-pandemia-da-covid-19-a-situacao-fiscal-dos-estados-brasileiros-melhorou-consideravelmente-devido-ao-aumento-do-icms-e-do-fpe-fundo-de-participacao-dos-estados-e-a-queda-dos-gastos/>. Acesso em: 11 nov. 2024.

RODRIGUES, L. C. Propostas para uma avaliação em profundidade de políticas públicas sociais. **Revista Aval**, Fortaleza, v. 1, n. 1, p. 7-15, jan./jun. 2008.

SANTOS, W. J. L. dos. A responsabilidade fiscal e a ausência do aspecto social. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** Rio de Janeiro, v. 16, n. 3, p. 20 - p. 30, set./dez. 2011.

SILVA, J. A. da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOUSA, F. J. P. Transformações Políticas e Institucionais no Ceará: repercussões nas finanças públicas do estado. **Rev. Econ. do Nordeste**, Fortaleza, v. 38, n. 4, p. 602-621, out-dez. 2007.

TORRES, R. L. A legitimidade democrática e o tribunal de contas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 149, p. 31-45, out./dez. 1993.

VIANA, I. **Fundamentos do Processo de Controle Externo**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.



## APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA APLICADO COM CONSELHEIROS E AUDITORES

1. Quais são, na sua opinião, os principais benefícios trazidos pela LRF para a gestão das finanças públicas?
2. Como você avalia a rigidez da LRF em relação aos limites de gastos públicos?
3. Você acredita que a LRF limita a capacidade dos governos de investir em políticas públicas essenciais como saúde, educação e infraestrutura? Por quê?
4. Você percebe que a LRF prioriza o equilíbrio fiscal em detrimento de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento social? Pode explicar sua visão?
5. Você considera que a LRF promove a responsabilidade social? Por quê?
6. Na sua opinião, a LRF deveria ter um foco maior na responsabilidade social? O que poderia ser feito para melhorar esse aspecto?
7. Quais são os principais desafios enfrentados pelos gestores públicos devido às restrições impostas pela LRF?
8. Como você avalia, de maneira geral, a atuação do TCE - CE, especificamente quanto à auditoria operacional em questão?
9. Quais são as principais limitações enfrentadas pelo TCE - CE no processo de fiscalização em questão?
10. Qual é o impacto real das determinações/recomendações do TCE - CE sobre a gestão pública municipal nesse caso? Há evidências de melhorias significativas após a auditoria?
11. As determinações/recomendações expedidas pelo TCE - CE consideraram a possível resistência política à implementação de medidas que possam aumentar a carga tributária ou a fiscalização mais rigorosa?
12. Quais são as possíveis resistências ou obstáculos enfrentados pelos municípios para implementar as recomendações do TCE - CE?
13. Você considera que o aumento dos investimentos em políticas sociais legitima o aumento da carga tributária?
14. Há determinações/recomendações no sentido de equilibrar a responsabilidade fiscal com a responsabilidade social?
15. As determinações/recomendações expedidas pelo TCE - CE são suficientemente detalhadas e específicas para cada município, considerando suas particularidades socioeconômicas e administrativas?