

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIAS, CONTABILIDADE E  
SECRETARIADO – FEAACS  
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA

GIORDANO BRUNO ARAÚJO CAVALCANTE MOTA

GESTÃO DE RECURSOS DO PODER LEGISLATIVO MUNICIPAL: ESTUDO PARA O  
MUNICÍPIO DE EUSÉBIO-CE

Fortaleza-Ceará  
2009

GIORDANO BRUNO ARAÚJO CAVALCANTE MOTA

GESTÃO DE RECURSOS DO PODER LEGISLATIVO MUNICIPAL: ESTUDO PARA O  
MUNICÍPIO DE EUSÉBIO-CE

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Controladoria.

Orientador. Prof. Marcus Vinicius Veras  
Machado, Ph.D.

Fortaleza-Ceará  
2009

GIORDANO BRUNO ARAÚJO CAVALCANTE MOTA

**GESTÃO DE RECURSOS DO PODER LEGISLATIVO MUNICIPAL: ESTUDO  
PARA O MUNICÍPIO DE EUSÉBIO-CE**

Dissertação submetida à Coordenação do Programa de Mestrado Profissional em Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Aprovada em 25/06/2009

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Marcus Vinicius Veras Machado Ph.D. (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará

---

Profa. Dra. Maria da Glória Arraes Peter - membro  
Universidade Federal do Ceará

---

Profa. Dra. Ana Vlândia Cabral Sobral - membro  
Faculdade Christus

Aos meus pais Aureliano e Isa, aos meus irmãos  
Lívia e Giuliano.

“Um homem bom não precisa de monumentos,  
seus atos permanecem como seu santuário.”

Aureliano Jataí C. Mota

## RESUMO

O mercado mundial, abalado por informações cada vez mais negativas sobre a saúde financeira de várias corporações de abrangência global, expõe a fragilidade dos controles executados, bem como a fiscalização efetuada pelas instituições que deveriam controlá-las. A busca das empresas por mecanismos que possibilitem a correção de desvios e otimização dos processos visando à eficiência das ações, traduzem um sentimento observado há algum tempo na esfera pública. As cobranças institucionais, e populares, despertam para que os governos adotem programas mais eficazes da gestão de seus recursos, principalmente com enfoque na eficiência. Como não se pode falar em eficiência sem abordar a influência do controle, máxime o controle interno, é guindado ao centro das discussões deste estudo. A fiscalização exercida pelo Poder Legislativo Municipal e pelos tribunais de contas estão focadas na implantação e execução dos controles internos. Nesse contexto, este trabalho objetiva a elaboração de modelo da gestão de recursos do Legislativo, consistindo na elaboração de fluxo de despesas e detalhamento de procedimentos operacionais, visando ao atendimento a preceitos legais, à obtenção de informações mais confiáveis e o fortalecimento dos controles. O estudo de caso foi aplicado na Câmara Municipal de Eusébio, com levantamento bibliográfico-documental e informações coletadas mediante da aplicação de questionário estruturado através da técnica de entrevista com os atuais vereadores. Os dados coletados evidenciaram que, embora os edis reconheçam a importância da efetividade do controle interno como meio de melhores resultados nas contas fiscalizadas pelo Tribunal de Contas, tem um nível restrito de conhecimento sobre o assunto. Com base neste estudo, a Câmara Municipal de Eusébio poderá adotar os procedimentos operacionais de controle, como suporte para decisões gerenciais, o que possibilitará uma utilização mais racional dos recursos disponíveis.

Palavras-chave: Gestão. Controle. Controle Interno. Poder Legislativo Municipal.

## ABSTRACT

The world market undermined by increasingly negative information about the financial health of many global companies, exposing the fragility of the controls as well as the supervision carried out by institutions that should control them. The search for mechanism by which companies seek to correct deviations and the optimization of processes to the efficiency of actions, reflects a sense that has been seen for a long time in the public sphere. The pressure made by institutions and society forces the Government to adopt programs that makes the management of their resources more efficient. We can not talk about efficiency without addressing the influence of control, the control in general, especially the internal control is brought to the center of discussions. The fiscalization made by the Municipal Legislative Power, and the courts auditors, are focused on the deployment and implementation of internal controls. In this context the present thesis aims the development of the model for the management of resources, comprising the elaboration of the flow of expenditures and the specification of operational procedures, to the attention of legal proceedings, to obtain more reliable information and the strengthening of controls. The method of case study was applied to the Eusebio Municipal Council with literature research and documents relevant to the subject, and general information on application of questionnaires and interviews with current Councilors. The collected data shows that, although the Councilors recognizes the importance of the effectiveness of internal control as a means to achieve better results in the counts audited by courts, they have a limited level of knowledge on the subject. From this model the Eusebio Municipal Council may adopt operational procedures of control, and support for management decisions which enable a more rational use of resources available.

**KEYWORDS:** Management. Control. Municipal Legislative Power.

## LISTA DE FIGURAS, QUADROS, GRÁFICOS E TABELAS

Figura	1	Organograma da Câmara Municipal de Eusébio (proposição).....	78
Figura	2	Fluxo de Aquisição de bens .....	80
Figura	3	Fluxo de Aquisição de Serviços .....	89
Figura	4	Fluxo de Despesas com Pessoal .....	91
Quadro	1	Base de Cálculo para o repasse do Duodécimo .....	54
Gráfico	1	Demonstrativo de Duodécimo .....	79
Tabela	1	Limite de Repasse .....	54
Tabela	2	Demonstrativo de arrecadação de duodécimo de 2008 .....	55
Tabela	3	Nível de conhecimento sobre Controle Interno.....	73
Tabela	4	Conhecimento sobre os objetivos e funções desenvolvidas por uma Unidade de Controle Interno.....	73
Tabela	5	Opinião sobre a importância do Controle Interno.....	74
Tabela	6	Conhecimento da origem e aplicação de recursos repassados à conta da Câmara.....	74
Tabela	7	Grau de confiança sobre a forma como são executadas as despesas na Câmara.....	75
Tabela	8	Nível de conhecimento sobre preceitos legais que norteiam a utilização dos recursos da Câmara.....	75
Tabela	9	Conhecimento sobre a atuação do TCM-CE.....	76
Tabela	10	Conhecimento sobre as exigências do TCM-CE sobre Controle Interno quando da análise das Contas de Gestão.....	76
Tabela	11	Nível de influência que o aprimoramento da execução dos controles internos tem no resultado das Contas fiscalizadas pelo TCM-CE.....	76

## SUMÁRIO

1. Introdução .....	11
2. Aspectos Gerais do Controle.....	16
2.1 Breve histórico.....	16
2.2 Conceito de Controle .....	18
2.3 Fundamentação legal.....	20
2.4 Controle Interno .....	24
2.5 Controle Social.....	29
2.6 Controle Externo .....	30
2.7 Controladoria .....	34
2.8 Controller .....	36
2.9 Controladoria Governamental .....	38
3. O Poder Legislativo Municipal .....	43
3.1 Breve Histórico .....	43
3.2 Origem .....	45
3.3 Competências e Funções .....	48
3.4 Composição e estrutura .....	51
3.5 Financiamento do Poder Legislativo Municipal .....	53
3.5.1 Base de Cálculo .....	53
3.5.2 Limites de repasses .....	59
3.5.3 As datas de repasse .....	59
3.5.4 Limites de repasse e o valor do Orçamento .....	60
3.5.5 Utilização dos recursos pelo Poder Legislativo .....	60
3.5.6 Retenção de recursos pelo Poder Executivo .....	61
4. Metodologia .....	62
4.1 Abordagens e métodos de pesquisa .....	63
4.2 Pressupostos .....	67
4.3 Coleta e estruturação de dados .....	67
4.4 Passos gerais adotados no desenvolvimento do modelo .....	68
5. Modelo de gestão de recursos para o Poder Legislativo Municipal .....	70
5.1 Caracterização da Instituição Estudada .....	70
5.1.1 O Município de Eusébio.....	70
5.1.2 Câmara Municipal.....	71
5.2 Resultados da Pesquisa.....	73
5.3 Fluxo 1 – aquisição de bens.....	80
5.3.1 Requisição.....	80
5.3.2 Almoxarifado .....	81
5.3.3 Patrimônio .....	83
5.3.4 Combustíveis .....	84
5.3.5 Licitações .....	85
5.3.6 Contabilidade: Execução Orçamentária e Financeira .....	87
5.3.7 Tesouraria .....	88
5.4 Fluxo 2 – aquisição de serviços.....	89
5.4.1 Requisição.....	89
5.4.2 Licitações .....	90

5.4.3 Contabilidade: Execução Orçamentária e Financeira .....	90
5.4.4 Tesouraria .....	90
5.5 Fluxo 3 – Despesas com pessoal.....	91
5.5.1 Recursos Humanos.....	91
5.5.2 Contabilidade: Execução Orçamentária e Financeira .....	93
5.5.3 Tesouraria .....	94
5.6 Auditoria .....	94
6. Conclusão.....	96
Referências .....	100
Apêndice .....	105

# 1 INTRODUÇÃO

O Estado democrático de Direito veio consagrar o Poder Legislativo num aspecto cívico, como a “Casa do Povo”. Ao Poder Legislativo, afora função típica de legislar, também foram conferidas as funções administrativa e a de fiscalização do Poder Executivo.

Rousseau (1987, p.20) expressa a importância do Legislativo e do legislador:

Todos necessitam, igualmente de guias. A uns é preciso obrigar a conformar a vontade à razão, a ao outro, ensinar a conhecer o que quer. Então, das luzes públicas resulta a união do entendimento e da vontade do corpo social, daí o perfeito concurso das partes e, enfim, a maior força de todos. Eis donde nasce a necessidade de um legislador.

No Brasil, são 5562 (cinco mil quinhentas e sessenta e duas) câmaras municipais, com aproximadamente 52000 (cinquenta e dois mil) vereadores. A quantidade de vereadores, os meios financeiros pelos quais as câmaras municipais exercem suas atribuições, identificando as limitações no uso do dinheiro público, e a fiscalização, constituem aspectos a serem conhecidos por todos, e cada vez mais destacados na imprensa.

A edição, pelo Tribunal Superior Eleitoral (TSE), das Resoluções nº. 21.702 de 02 de abril de 2004 e nº. 21.803 de 08 de junho de 2004, repercutiu na composição do Poder Legislativo, em especial, nas câmaras municipais, causando a redução do número de vereadores.

Muito se fala sobre privilégios e “mordomias” conferidas aos representantes no Poder Legislativo, sejam vereadores ou deputados. Alvo de questionamentos nos últimos anos, o custeio do Poder Legislativo, em especial, no âmbito municipal, é, por muitos, objeto de desconhecimento. A sociedade sabe muito pouco sobre as receitas disponibilizadas às câmaras municipais e as limitações de gastos em que incorrem.

Num momento em que novos fatos ligados à gestão, amplamente divulgados após a eleição dos presidentes da Câmara e do Senado Federal, despertam interesse geral de abrangência nacional, a escolha do Poder Legislativo, em especial, o municipal, como foco do trabalho, corrobora o contexto vigente, dada sua relevância, e, ainda, considerando a escassa bibliografia pertinente.

A Constituição Federal, mais as normas infraconstitucionais, em especial a Lei Complementar 101/00, Lei de Responsabilidade Fiscal, trouxeram novo prisma à res publica. O sentimento do dever de responsabilidade e zelo impõe novas condutas aos agentes.

O dever de prestar contas e de se proceder a melhor fiscalização dos gastos públicos é imperativo, seja pela pressão da imprensa e da população, quanto pelas próprias instituições públicas que vem a público se mostrar sob o aspecto da correção e transparência.

A atuação dos órgãos de controle como os tribunais de contas e a Controladoria Geral da União (CGU) se pauta pela busca da defesa do patrimônio público, pelo incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria, e com ações preventivas e de orientação.

Particularmente no Estado do Ceará, segundo acórdãos do Tribunal de Contas dos Municípios, grande quantidade de gestores tem contas desaprovadas, por inobservância das normas legais, em especial, no que tange à implantação e à execução dos controles internos.

O princípio da eficiência, introduzido na Constituição Federal pela Emenda Constitucional 19/98, veio exigir do administrador público maior zelo no trato com a coisa pública. Os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência devem estar direcionados para a geração de resultados que garantam melhor performance na gestão de recursos.

Na busca da eficiência estatal, revela-se a importância do controle interno, como ferramenta de suporte à gestão, não apenas quanto à prevenção de fraudes, mas na melhoria dos fluxos internos, reduzindo o tempo para a realização de tarefas e destacando um potencial informativo rápido e seguro para as instituições.

A relevância dos controles internos perpassa a esfera pública, tendo uma crescente adoção na gestão empresarial. Esse aspecto é determinado pelo aumento da demanda informativa dos agentes decisórios que criam um vetor cada vez mais gerencial para a estrutura de controle interno.

Essa situação é verificada nos mais diversos setores econômicos. A pressão pelos resultados e as demandas legais constituem elementos sujeitos a controles da gestão em qualquer instituição. Portanto, as informações provindas do controle interno representam subsídios fundamentais para o desenvolvimento de uma boa prática de gestão.

A fiel observância à execução dos controles internos pode permitir melhor utilização dos recursos disponíveis, evitando desperdícios, principalmente considerando sua limitação e escassez. Vale destacar que a crise econômica mundial também repercute nas câmaras municipais, hoje o fato de desaceleração da economia provoca diminuição na arrecadação do Poder Executivo, tendo desdobramento no valor a ser repassado ao Poder Legislativo.

A problematização desta pesquisa se baseia na seguinte pergunta: quais os fatores que direcionam a elaboração de uma proposta de modelo da gestão de recursos no âmbito do Poder Legislativo Municipal, com a criação de fluxos de despesas, tendo em vista os aspectos legais e operacionais pertinentes?

Os pressupostos que fundamentam e orientam a pesquisa são os seguintes:

- a) a Câmara Municipal de Eusébio não é dotada de ferramenta adequada que oriente um fluxo adequado de procedimentos necessários ao acompanhamento da execução das despesas;
- b) a adoção de um modelo da gestão dos recursos e acompanhamento da execução da despesa possibilitará o conhecimento de como que estão sendo empregados os recursos públicos; a possibilidade de fazer uma avaliação dos resultados; e a minimização de ocorrência de desvios e fraudes; e
- c) a efetividade do controle interno é determinante para a melhoria da gestão dos recursos do Poder Legislativo Municipal.

Como objetivo geral este estudo intenta propor um modelo da gestão de recursos no âmbito do Poder Legislativo Municipal, com a criação de fluxos de despesas, e detalhamento de procedimentos operacionais, buscando contribuir para a melhoria dos processos. Dentre os objetivos específicos, pode-se destacar: identificar a sistemática da gestão dos recursos em utilização nas câmaras municipais e a análise da gestão de recursos existentes.

Sob o prisma metodológico, esta investigação se caracteriza por ser classificada como qualitativa, sendo os objetivos de natureza exploratório-descritiva, com base na abordagem bibliográfica-documental, para o desenvolvimento de estudo de caso.

O delineamento da pesquisa ocorrerá na análise dos procedimentos e estrutura administrativa, pesquisa documental e entrevistas com os vereadores sobre o funcionamento da Câmara, estabelecendo a importância do controle.

Escolheu-se como objeto de estudo a Câmara Municipal de Eusébio em razão da proximidade da Capital, Fortaleza, e por propiciar maior acessibilidade aos documentos e vereadores, haja vista a existência de relações profissionais entre o autor e a instituição estudada. Referida escolha não ocasiona prejuízos ao trabalho, pois as estruturas de funcionamento do Poder Legislativo Municipal são semelhantes, diferenciando-se, preponderantemente, pelo volume de recursos financeiros recebidos. O Município de Eusébio possui dentro do Estado do Ceará uma das maiores rendas e arrecadação municipal *per capita*, o que vem a conferir ao Poder Legislativo do Eusébio um dos maiores repasses de duodécimo.

Estruturalmente este trabalho está dividido em seis seções, a saber:

A Seção 1 apresenta e delimita o tema da dissertação em uma perspectiva macro-estrutural, formulando o problema de pesquisa e evidenciando sua relevância. Apresenta, ainda, objetivos geral e específicos, definidos pelos pressupostos levantados. Em seguida, apresenta a categorização metodológica da dissertação e sua estrutura.

Na Seção 2, serão abordadas questões sobre o Controle e a Controladoria, traçando históricos, conceitos e fundamentação legal. Aborda, ainda, sobre Controle Interno, Controladoria, Controle Social, *Controller*, Controladoria Governamental

A Seção 3 trata sobre o Poder Legislativo Municipal Brasileiro, seu histórico, formação, funções, financiamento, prerrogativas e responsabilidades, e, por fim, sobre o papel do controle externo.

A Seção 4 traz a Metodologia utilizada no desenvolvimento do estudo, detalha a categorização da pesquisa quanto aos meios, fins e natureza. Adicionalmente, exhibe os instrumentos de coleta de dados, explica as técnicas de análise utilizadas para obtenção dos resultados, e, por fim, caracteriza a entidade estudada.

Na Seção 5, será proposto o modelo da gestão de recursos do Poder Legislativo Municipal com estudo de caso para a Câmara de Eusébio, detalhando procedimentos operacionais e a proposição de organograma.

A Seção 6, Conclusão, exprime breve resumo e sintetiza as considerações finais da pesquisa.

## 2 ASPECTOS GERAIS DO CONTROLE

Essa seção aborda o fato de que a função de controle está associada às pessoas e às organizações, independentemente da natureza, pública ou privada, desde os primórdios das civilizações. Num breve relato histórico, enfocaremos o desenvolvimento da função controle no Brasil, pela criação do Tribunal de Contas da União, e inserções nas constituições.

Após um delineamento de aspectos conceituais, aborda-se a inserção da função controle no âmbito da Administração Pública, destacando a fundamentação legal e a divisão em controle interno e externo. De início, este módulo é restrito à análise do controle interno, para em seguida tratar de Controladoria, de forma geral, e, em seguida, da controladoria governamental, especificamente.

### 2.1 Breve Histórico

A necessidade de realização de demandas, sejam estatais ou pessoais, necessitam de controles. Desde as civilizações antigas, gregas e romanas, há relatos da existência de mecanismos de contabilização de bens, dívidas, patrimônio etc..

Cruz (1997) menciona o fato de que diversos pesquisadores coletaram evidências de que atividades de controle eram realizadas desde a Antiguidade pelos babilônios e sumérios, bem como pelos povos indígenas que habitavam o Brasil antes do início da colonização.

Cavalheiro (2005, p. 15) destaca que acepções sobre controle foram usadas na Roma antiga por Marco Túlio Cícero, em 55 a.C., que assim asseverava: “O orçamento nacional deve ser equilibrado; os pagamentos a governos estrangeiros ou a terceiros devem ser reduzidos, se a nação não quiser ir à falência.”

A formação da democracia moderna, fundamentada nas teorias da separação de poderes ratificou a importância do controle, mediante o sistema de freios e contrapesos. Referido sistema veio possibilitar que cada Poder viesse a controlar as ações de cada um, de maneira adequada e equilibrada.

A história do controle no Brasil remete ao período do Brasil - Colônia, com as Capitânicas Hereditárias e suas Juntas das Fazendas. Em 1808, após a vinda da Família Real e da criação do Real Erário e Conselho da Real Fazenda, órgãos fiscalizadores, adotou-se a Carta de Lei de 25 de março de 1824, que mandava observar a Constituição Política do Império, cujo art. 15, inciso X, preconizava: fixa anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição direta, de competência da Assembleia Geral (SILVA NETO, 2003).

Com o fim do Império, em meio às reformas decorrentes da Proclamação da República do Brasil, foi criado o Tribunal de Contas da União, órgão independente que veio examinar as contas públicas, norteado nos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia (SILVA NETO, 2003).

Como competência originária, cabia ao Tribunal, o exame, revisão e julgamento de todas as operações relacionadas com a receita e a despesa da União, liquidar as contas da receita e da despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso Nacional. A fiscalização se fazia pelo sistema de registro prévio.

O Congresso Nacional, em 1922, aprovou o Código de Contabilidade da União, mediante o Decreto Federal 4536/1922, possibilitando o ordenamento dos procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais da gestão federal. O Código formalizou a prática de o Executivo fornecer ao Legislativo todos os elementos para que este exercitasse sua atribuição de iniciar a elaboração da lei orçamentária, e constituiu mecanismo de controle dos gastos públicos.

No aspecto Constitucional, várias cartas magnas privilegiaram o enfoque no controle dos recursos públicos. A de 1934 concedeu ao TCU, dentre outras, as seguintes atribuições: proceder ao acompanhamento da execução orçamentária, registrar previamente as despesas e os contratos, julgar as contas dos responsáveis por bens e dinheiro públicos, assim como apresentar parecer prévio sobre as contas do Presidente da República para posterior encaminhamento à Câmara dos Deputados (SILVA NETO, 2003).

Com exceção do parecer prévio sobre as contas presidenciais, todas as atribuições outras do Tribunal foram mantidas pela Carta de 1937. A Constituição de 1946 veio elucidar sobre questões de controle, quando no art. 22, assim dispôs:

A administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada, na União, pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e, nos Estados e Municípios, pela forma que for estabelecida nas Constituições estaduais.

A Constituição de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, retirou do Tribunal o exame e o julgamento prévio dos atos e dos contratos geradores de despesas, sem prejuízo da competência para apontar falhas e irregularidades que, se não sanadas, seriam, então, objeto de representação ao Congresso Nacional.

Eliminou-se, também, o julgamento da legalidade de concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ficando a cargo do Tribunal, tão-somente, a apreciação da legalidade para fins de registro. O processo de fiscalização financeira e orçamentária passou por completa reforma nessa etapa. Como inovação, deu-se incumbência ao Tribunal para o exercício de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades dos três poderes da União, instituindo, desde então, os sistemas de controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com auxílio da Corte de Contas, e de controle interno, este exercido pelo Poder Executivo e destinado a criar condições para um controle externo eficaz (SILVA NETO, 2003).

Por fim, 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 fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas.

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, tem o dever de prestar contas.

## **2.2 Conceito de Controle**

As organizações em suas estruturas administrativas norteiam suas ações tomando como referencial a Teoria Clássica da Administração, de Henry Fayol. As ações

administrativas são segregadas em Planejamento, Organização, Comando, Coordenação e Controle.

No âmbito da Administração, Chiavenato (1993, p. 262), associa o controle a três dimensões: controle como função restritiva e coercitiva; controle como um sistema automático de regulação; e controle como função administrativa. Estas dimensões, respectivamente, são resumidas como: restrição e controle de desvios de condutas; execução operacional padronizada, automática; e o processo como um todo, isto objetivando um fim comum e previamente determinado.

Citando Reis (2004, p. 88), tem-se que

A Administração de uma entidade qualquer que seja a natureza jurídica, e exercida através de ações coordenadas e planejadas, a que denominamos de funções administrativas. Essas funções são: a previsão, organização, a coordenação, a direção e o controle.

Percebem-se a importância e o destaque conferidos ao planejamento, como marco inicial de uma estrutura funcional que culmina com a função controle. O passo-a-passo destas funções visa à consecução de um objeto previamente desejado, esperado. Oportuno ‘e ressaltar que essas funções, mesmo dentro das organizações, recebem influências dos fatores externos.

Para Sanches (1997, p.65), controle significa “O conjunto de técnicas, procedimentos e comportamentos através das quais os processos, empreendimentos, programas e organização são mantidos direcionados para seus fins e objetivos”.

Nesta definição, destaca-se a abordagem conceitual do controle como elemento central das organizações, direcionando os fluxos e processos, pelo uso de práticas voltadas à obtenção do fim pretendido, pressupondo ações coordenadas e acompanhadas.

Di Pietro (1999, p.575) assim assevera:

O controle constitui poder-dever dos órgãos a que lei atribui essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado nem retardado, sob pena de responsabilidade de quem se omitiu. A finalidade do controle esta em assegurar à Administração atuação em consonância com os princípios jurídicos.

Percebe-se na abordagem retromencionada a vinculação do aspecto organizacional ao princípio da legalidade, base do Direito brasileiro, e a ligação do controle ao cumprimento de uma finalidade, sendo analisados os planos, objetivos, resultados e distorções, sob o prisma da responsabilização.

Catelli (2001, p. 61) expõe:

O controle visa assegurar, por meio de correção de “rumos”, que os resultados planejados sejam efetivamente realizados, apoiando-se na avaliação de resultados e desempenhos. O processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas, e a decisão quanto às ações a serem implementadas.

Merece destaque o aspecto gerencial do pensamento de Catelli, quanto à “correção de rumos”, que veio a se tornar mais tangível para a Administração Pública brasileira com o advento da Lei Complementar 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal, e cujo contexto se pode destacar a execução de controles, a avaliação de resultados e a correção de desvios, antes ausentes dos normativos.

A execução do controle é um instrumento essencial para fornecer aos gestores informações atualizadas e precisas para subsidiar as tomadas de decisões, propiciar o atendimento da legislação, além de fornecer elementos aos órgãos de controle interno e externo, necessários ao cumprimento de suas finalidades.

### **2.3 Fundamentação Legal do Controle**

O controle está intimamente ligado ao Poder Público, tanto que recai sobre todos os atos, sendo definido pelo Decreto-Lei nº. 200/67 como Princípio da Administração Pública. A função controle é exercida em decorrência de imposições constitucionais, revestindo-se de várias formas, por meio dos Poderes Judiciário e Legislativo, incluindo-se neles os controles externos exercidos pelos tribunais de contas, e pelo controle interno do próprio Poder Executivo.

O sistema de controle de uma entidade governamental pode ser estruturado em tipos, podendo ser, interno, quando exercido pela própria entidade, ou externo, quando realizado por

outro órgão não vinculado a sua estrutura, e, ainda, sob as seguintes formas na divisão proposta por Meirelles (1996, p.575):

Administrativo — é aquele que a Administração Pública exerce sobre seus atos e agentes. É executado pelo Poder Executivo e pelos órgãos de administração dos demais Poderes sobre suas próprias atividades, com o objetivo de que a "atividade pública em geral se realize com legitimidade e eficiência, atingindo a sua finalidade plena que é a satisfação das necessidades coletivas e atendimento dos direitos individuais"

Legislativo — é o controle do Legislativo sobre atos administrativos dos demais Poderes, constituindo-se num "controle eminentemente político, indiferente aos interesses individuais dos administrados, mas objetivando os superiores interesses do Estado e da comunidade".

Judiciário — é o controle exercido exclusivamente pelo Poder Judiciário sobre atos administrativos dos demais Poderes, verificando a conformidade do ato com a norma legal que o rege. Seu intuito é corrigir atos ilegais da Administração Pública, quando estes são lesivos ao direito individual ou ao patrimônio público.

As divisões inseridas tem viabilidade destacada de maneira que possa analisar e verificar a completude dos objetivos previstos para cada ente. A complexidade que envolve as atividades administrativas, também repercute na hora do controle, dadas suas relações.

Sobre a finalidade do controle, Castro (2006, p. 415) assim dispõe:

A finalidade do controle atem-se a própria natureza do Estado, que lhe limita a atividade e, ao objetivar a edição e a realização do direito, conforma necessariamente o desenvolvimento e o exercitamento de suas ações a ordem jurídica.

A intenção do doutrinador em destacar que o controle é típico da ação estatal, e atrelado à força dos diplomas legais que regulamentam a sua execução, fica explicitada na afirmação autoral há pouco reproduzida. Na persecução das suas finalidades, o Poder Público, tem sua atuação pautada na obediência aos ditames legais.

Pode-se destacar a forma como o controle está segregado na legislação brasileira, por controle interno e externo, tendo previsão legal na Constituição Federal de 88, nos seguintes artigos:

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

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.

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

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

Merece destaque as disposições do art. 74 quanto à obrigatoriedade da manutenção de sistema integrado de controle interno entre os poderes, com claro objetivo de acompanhar e avaliar os atos e metas propostas pela Administração, bem como controlar e apoiar o controle externo.

Na legislação infraconstitucional, tem-se as disposições do *caput* dos art. 75 e seguintes, da Lei no. 4320/64, cobrindo a previsão de controle:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subseqüente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Art. 84 Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

Ainda no plano federal, destacam-se de forma clara, as disposições do Decreto-Lei n.º 200/67, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, onde estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências, sendo o controle o destaque em seu art. 6º, observa-se:

As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

I - Planejamento.

- II - Coordenação.
- III - Descentralização.
- IV - Delegação de Competência.
- V - Controle.

No Estado do Ceará, a Constituição traz o seguinte balizamento jurídico:

Art. 67. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

Art. 77. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos Municípios e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno dos Poderes Municipais.

Art. 80. Os Poderes Públicos Municipais manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

A Lei nº 12.160 de 04 de agosto de 1993 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará), estabelece, no capítulo III, as diretrizes que os municípios devem seguir para coordenar eficazmente o seu sistema de controle interno, destacando no art. 47 : “Os Poderes Públicos Municipais manterão, de forma integrada, sistema de controle interno.”

Observa-se em todos os normativos destacados que a abrangência do controle não se restringe apenas a aspectos financeiros e orçamentários, alcançando, também, os aspectos contábeis, operacionais e patrimoniais, bem como estabelece a divisão em controle interno e externo, destacando a importância de atuação do Poder Legislativo e dos tribunais de contas.

A modernização da Administração iniciou-se com a Lei Federal 4320/64 e o Decreto-Lei 200/67. Mais recentemente, em 2000, foi sancionada a Lei Complementar 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, dando ênfase à função do controle, definindo práticas e procedimentos caracterizadores da gestão fiscal responsável. Veio para assegurar o cumprimento dos princípios da eficácia, eficiência e economicidade na administração e aplicação dos recursos públicos; evitar desvios, perdas e desperdícios; identificar erros, fraudes e seus agentes; preservar a integridade patrimonial; além de produzir informações para propiciar a tomada de decisões.

Neste sentido, segue a redação do § 1º do Art. 1º da LRF:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Percebe-se no escopo da LRF a ênfase dada à importância do controle, facilmente percebida pela quantidade de citações da acepção controle: controle de custos, controle da despesa com pessoal, controle de financiamentos etc. o que veio representar maior preocupação com a coisa pública.

## **2.4 Controle Interno**

Conforme já delineado, a ideia de controle pressupõe a existência de autonomia, desde a financeira até a estruturação organizacional. Dada a complexidade das organizações, é imprescindível a existência de controles, como meio de permitir aos gestores o conhecimento das diversas áreas, bem como o cumprimento das determinações legais e, ainda, sua avaliação.

Castro (2008, p. 61) traz a definição de controle interno emitida em 1949 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), assim disposta:

O Controle Interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas, adotados numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

É clara a compreensão do controle interno ao processo de planejamento de uma organização, em que são delineados os planos, objetivos e meios de obtenção dos resultados, aos quais se propõem com a sua utilização. Convém registrar a importância do estabelecimento de métodos que pautam a atuação do setor responsável pelo controle interno.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON, 2005, p. 4) exprime: “O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto ordenado dos métodos e

medidas, adotados pela entidade para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis.”

Denota-se uma estreita aproximação entre os conceitos para controle interno definidos pelo Instituto americano e o Instituto brasileiro, principalmente quanto à importância concedida à definição de plano de organização e métodos e medidas adotados.

Para o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA), (1992, p.48), controle interno define-se como:

Qualquer ação tomada pela administração para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A alta administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

Outro aspecto de bastante relevância quanto às definições para controle interno é a preocupação não apenas com o planejamento, mas também com a própria execução das ações e a correção de desvios, objetivando maior controle de desempenho e a obtenção do resultado pretendido.

Numa visão para a Administração Pública, em Peter e Machado (2003, p. 24), tem-se o controle interno como

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

A visão de Peter e Machado para o controle no âmbito da Administração Pública indica uma faceta mais contemporânea, qual seja, a ideia de execução e ajuste, sempre na busca da correção de desvios que venham afetar os objetivos pretendidos.

O objetivo geral do controle interno, segundo Peter e Machado (2003, p. 26), é “assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas”, e os objetivos específicos são:

(...)observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos; assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade; antecipar-se, previamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes; propiciar informações oportunas e

confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos; salvaguardar as ativos financeiros e físicos quanto a sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo; permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando a eficácia, eficiência e economicidade dos recursos; e assegurar aderência às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão/entidade.

Note-se que o objetivo do controle interno é a atuação, como mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e conformidade pelos administrados, de forma que os objetivos da organização pública sejam alcançados de acordo com a missão específica de cada órgão.

As formas e os métodos de controle são desenhados consoante as necessidades e as peculiaridades de cada órgão, de maneira que se possa dar o tratamento adequado respeitadas as peculiaridades e particularidades de cada um, mas sob o atendimento a critérios básicos, como: consistência e tempestividade dos controles; proporcionalidade dos riscos e efetividade dos custos; adoção de métodos preventivos; bem como, ser importante para a tomada de decisão.

Para Peleias (1999, p.6), controle interno pode ser definido como

(...)um conjunto de normas, procedimentos, instrumentos e ações adotados de forma sistemática pelas empresas, que devem estar em constante evolução, assegurando o atingimento dos resultados conforme objetivos preestabelecidos, protegendo o patrimônio e garantindo transparência às operações. Esse conjunto deve garantir a eficiência operacional e permitir a melhoria dos processos empresariais e seus resultados.

Vale destacar que as operações exercidas pelos órgãos das administrações devem se pautar pela eficiência, eficácia e economicidade, visando a proteger os recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades, zelando pela boa e também regular aplicação dos recursos públicos.

Neste sentido é que, na Administração Pública, existe a obrigatoriedade legal, por parte dos entes que exercitam autonomia financeira, de adotar e manter o controle interno, conforme preconizado nos arts. 74 e 75 da Constituição Federal, arts. 75 a 80 da Lei Federal n.º 4.320/64, visando à comprovação transparente dos recursos aplicados em consonância com os registros realizados.

A atuação do controle na Administração Pública deve estar baseada nos princípios constitucionais enumerados no art. 37 da CF/88, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº. 19, de 04 de junho de 1998, conhecida como a Emenda da Reforma Administrativa de 1998.

Meirelles (1996, p.82/87), assim se posiciona quanto aos princípios destacados:

Legalidade – o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e dele não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme caso.

Moralidade - o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética da própria instituição.

Impessoalidade- veda a prática de ato administrativo sem interesse público ou conveniência para a Administração, visando unicamente a satisfazer interesses privados, por favoritismo ou perseguição dos agentes governamentais, sob a forma de desvio de finalidade.

Publicidade- o princípio da publicidade dos atos e contratos administrativos, além de assegurar seus efeitos externos, visa a propiciar seu conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral, através dos meios constitucionais.

Sobre desse conceito, Meirelles (1996, p.90) assim expressa como “dever” de eficiência: é o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. Adiante, relembra como “dever de boa administração” da doutrina italiana, destacando, ainda, os preceitos evidenciados no mencionado Decreto-Lei 200/67, que submete a atividade do executivo ao controle de resultados, fortalecimento do sistema de mérito e a sujeição à supervisão e à eficiência administrativa.

Conforme Castro (2008, p.61), tem-se a seguinte divisão do controle interno:

controle administrativo: compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas, que normalmente, se relacionam apenas de forma indireta com os registros contábeis. Incluem-se controles como verificação física, controle de contratos, convênios, ações desenvolvidas, retenções e recolhimento de tributos;

controle contábil: compreende o plano de organização e todos os procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis. Compreendem controles que sustentam os números apresentados nos demonstrativos elaborados pela área contábil, como os sistemas que dão suporte aos atos praticados.

A divisão de controle interno em administrativo e contábil veio possibilitar uma melhor compreensão da segregação de funções, em virtude da complexidade das relações que

envolvem uma organização. Ao se dividir o abrangente controle interno, tem-se a possibilidade de uma apuração dos resultados mais específicos e, presumidamente, mais fidedignos.

Numa visão jurídica, Di Pietro (1999, p. 577), assim se posiciona quanto ao controle administrativo:

(...)controle administrativo é o poder de fiscalização e correção que a Administração pública ( em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação.

Tem-se o controle da execução orçamentária por intermédio da Lei 4320/64 no seu art. 75:

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

A divisão dos controles administrativo e contábil veio enfatizar o foco de cada um, sem, contudo, dissociar as relações entre ambos, muito embora o reconhecimento da segregação das atividades pertinentes a cada controle seja próprio de cada área específica.

Assim, na Administração Pública, a execução dos controles internos guardam princípios que norteiam as ações, tais como: a definição de responsabilidades; segregação de funções; padronização das operações; rodízio de pessoal etc., sempre procurando adequar a execução dos controles às características de cada organização.

No que respeita à forma de execução dos controles, tem-se a divisão em: prévio; concomitante e subsequente. Esta divisão segue o disposto no art. 77 da Lei 4320/64, que assim reza: “A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.” Tem-se que o controle prévio consiste naquele que antecede a conclusão ou operacionalidade do ato, como requisito para sua eficácia; o controle concomitante, é aquele que acompanha a realização do ato, passo a passo, para verificar sua

regularidade; e, por fim, o controle subsequente, o que se efetiva após a conclusão do ato controlado.

A importância e a necessidade do controle interno na Administração Pública ocorrem, sobretudo, pela obrigatoriedade, dever do administrador público, de prestar contas à sociedade dos recursos financeiros, patrimoniais, etc, aplicados, tendo em vista a função pública que estes exercem em representação, sendo defensores do patrimônio da coletividade.

## **2.5 Controle Social**

No controle da ação governamental com enfoque para os resultados, é crescente a necessidade de a Administração Pública possuir sistemas que permitam a análise da eficiência da utilização dos recursos postos à disposição dos gestores, para execução dos programas de governo.

Cabe, ainda, enfatizar que o controle na Administração Pública pode ser exercido sob outros prismas, como o social, quando busca verificar, com a implementação de mecanismos de controles e de geração de informações, se as ações dos gestores governamentais foram efetivas na busca do atendimento dos anseios da sociedade.

Entende-se por controle social a participação da sociedade no planejamento, implementação, acompanhamento e verificação das políticas públicas, avaliando objetivos, processos e seus resultados.

A participação popular, no decorrer dos anos, é objeto de maior atenção por parte dos legisladores, destacando-se a legitimidade de ação por parte de qualquer cidadão quando da atuação lesiva ao patrimônio público pelos seus agentes, conforme possibilita a Lei 4717/65, que regula a Ação Popular. Observe-se o art. 1º:

Qualquer cidadão será parte legítima para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados, dos Municípios, de entidades autárquicas, de sociedades de economia mista, de sociedades mútuas de seguro nas quais a União represente os segurados ausentes, de empresas públicas, de serviços sociais autônomos, de instituições ou fundações para cuja criação ou custeio o tesouro público haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual, de empresas incorporadas ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, e de quaisquer pessoas jurídicas ou entidades subvencionadas pelos cofres públicos.

Mais recentemente, tem-se o exercício da ação fiscalizadora da Controladoria Geral da União, contando com a cooperação e captação de informações de populares, incentivada por seu regimento, na forma da Portaria 570/2007, que assim dispõe:

Art. 1º À Controladoria-Geral da União - CGU, órgão central do Sistema de Controle Interno e do Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, integrante da estrutura da Presidência da República e dirigida pelo Ministro de Estado do Controle e da Transparência, compete:

.  
. .

VI - incentivar a participação popular no acompanhamento e fiscalização da prestação dos serviços públicos;

Revela-se, portanto, de grande valia o contributo que o cidadão pode oferecer, seja de maneira direta ou indireta, na fiscalização, atuando como um controlador, auxiliando os órgãos de controle externo.

## **2.6 Controle Externo**

Destacaram-se, no decorrer do presente estudo, aspectos relacionados com a obrigação de se prestar contas, em função das responsabilidades decorrentes da delegação de poder ou do exercício de função pública em geral.

Por previsão constitucional, o exercício da atividade fiscalizadora divide-se em controle interno e externo. O controle interno é exercido com auxílio dos tribunais de contas dos estados ou dos municípios ou dos conselhos ou tribunais de contas do Município, onde houver, de acordo com o art. 31 da Constituição Federal.

O controle externo, efetivado pelos tribunais de contas, encontra assento na Carta Magna, em seu artigo 70, que enuncia:

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.

As competências dos tribunais de contas para o exercício do seu mister, estão delineadas no art. 71 da Constituição Federal, destaca-se:

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;

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;

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;

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;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

As competências conferidas pelo Texto Constitucional, não podem ser diminuídas via legislação infraconstitucional, contudo, podem ser ampliadas por esta mesma via, desde que respeitados os limites de competência em razão da matéria. De modo geral, as leis orgânicas dos tribunais de contas detalham suas atribuições genéricas e formas do exercício da designação legal.

Por sua vez, a Lei nº. 4.320/64, em seu art. 81, define que o controle externo deverá ser exercido pelo Poder Legislativo: “O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento”.

Meirelles (1996, p. 607) ensina que o controle externo é “por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira”. O autor o define (2002, p.632) como:

(...)a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder ou órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro, com objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

Segundo Fernandes (2003, p.94), o sistema de controle externo é

(...)o conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada, visando à fiscalização, à verificação e à correção de atos.

Nota-se nas definições que o exercício do controle externo visa a resguardar o patrimônio da Administração Pública dos atos praticados pelos seus agentes, mediante fiscalização a ser executada fora do âmbito do ente fiscalizado, de forma a garantir a independência e a consequente efetividade em suas ações.

No Brasil, há o Tribunal de Contas da União (TCU), 27 (vinte e sete) tribunais de contas nos Estados, o Tribunal de Contas do Distrito Federal, e seis tribunais de contas dos municípios, sendo dois os tribunais de contas específicos para as cidades do Rio de Janeiro e de São Paulo.

Na esfera estadual, a fiscalização financeira e orçamentária é exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo, com auxílio do Tribunal de Contas do Estado, e pelos sistemas de controle interno do Executivo estadual. Nos municípios, o controle externo fica a cargo da Câmara Municipal, com o auxílio do Tribunal de Contas dos Municípios, nos estados onde houver. Na falta desse Tribunal, essa competência passa a ser do Tribunal de Contas do Estado.

No caso particular do Estado do Ceará, onde existe o Tribunal de Contas dos Municípios, cabem a esse órgão, dentre outras, as seguintes funções, conforme previsto na Lei Estadual nº 12.160, de 04 de agosto de 1993 (Lei Orgânica do TCM/CE), e em seu Regimento:

I - Apreciar e emitir parecer prévio nas contas anuais prestadas pelos Prefeitos;

II- Exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das prefeituras e câmaras municipais e demais entidades instituídas e mantidas pelo Poder Público Municipal;

III - Julgar as contas:

III.1 dos administradores, inclusive as das Mesas das Câmaras Municipais e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas, 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.2 de qualquer pessoa, física ou jurídica, ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais os municípios respondam, ou que, em nome destes assumam obrigações de natureza pecuniária;

III.3 daqueles que derem causa a perda, estrago, extravio ou outra irregularidade que resulte em prejuízo ao Erário Municipal ou a seu patrimônio.

A Instrução Normativa 01/97 do TCM-CE, que trata da organização do controle interno, dentre os outros procedimentos, exige para controle de procedimento pelo setor de almoxarifado:

Art. 19. Os materiais guardados no almoxarifado deverão ser solicitados por escrito, mediante requisição onde fiquem comprovados o tipo de material, o nome e assinatura do requisitante e a destinação do mesmo.

Para o setor de patrimônio:

Art. 15 - A Administração Municipal realizará periodicamente o inventário físico dos bens patrimoniais em períodos não superiores a 01 (um) ano, com o objetivo de atualizar os registros e controles administrativo e contábil, confirmar a responsabilidade dos agentes responsáveis por sua guarda e instruir as prestações de contas anuais.

Quanto aos aspectos contábeis, fiscaliza e determina o cumprimento das disposições dos arts. 95, 96 e 106, da Lei 4320/64, se veem:

Art. 95 A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as normas seguintes:

II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

E ainda o que preceitua o Decreto-Lei 200/67, que sintetiza formalidades a serem observadas na efetivação da despesa publica:

Art. 74. Na realização da receita e da despesa pública será utilizada a via bancária, de acordo com as normas estabelecidas em regulamento.

1º Nos casos em que se torne indispensável a arrecadação de receita diretamente pelas unidades administrativas, o recolhimento à conta bancária far-se-á no prazo regulamentar.

2º O pagamento de despesa, obedecidas as normas que regem a execução orçamentária (lei nº 4.320, de 17 de março de 1964), far-se-á mediante ordem bancária ou cheque nominativo, contabilizado pelo órgão competente e obrigatoriamente assinado pelo ordenador da despesa e pelo encarregado do setor financeiro.

Assim, foram apresentados os procedimentos específicos que os órgãos de controle externo exercerão de forma resumida, na fiscalização das administrações, com vistas a assegurar a eficácia do controle que lhes compete e a instruir o julgamento de contas, bem como prestar às câmaras municipais o auxílio que estas solicitarem para o desempenho do controle externo ao seu cargo.

## **2.7 Controladoria**

O mundo a cada momento passa por profundas mudanças pois o avanço tecnológico, bem como o aumento da complexidade das relações humanas e comerciais, provocam uma revolução a cada dia. As mudanças nas atitudes ocorrem tanto nas pessoas, quanto nas organizações. Na ciência não é diferente.

Assim, os avanços econômicos e tecnológicos passaram a exigir que as empresas tivessem maior controle de suas atividades e produzissem informações cada vez mais ágeis e fidedignas, subsidiando a tomada de decisões e propiciando maior transparência das empresas, além de fornecer base de dados para um melhor planejamento institucional.

Por isso, diante da necessidade de melhor adequação das instituições aos novos paradigmas empresariais, as empresas se utilizam das melhores ferramentas para subsidiar suas decisões estratégicas. Nesse cenário, a Controladoria se apresenta como meio capaz de propiciar aos gestores informações ágeis e precisas, viabilizando o processo decisório das empresas.

A Controladoria tem como funções principais exercer o controle contábil, operacional, orçamentário, financeiro e patrimonial da instituição, sendo as informações produzidas e postas à disposição dos executivos para a tomada de decisões. Ai está a importância da Controladoria, sendo meio de uma produção, análise e acompanhamento dos dados gerados, sendo instrumento para discussão organizacional, estratégica e mercadológica, o que veio a conferir destaque a essa área nas organizações.

Muito se discute quanto aos aspectos conceituais e etimológicos que pairam sobre o termo controladoria. Slomski (2005, p. 15) assim define Controladoria: “A busca pelo

atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade.”

Para Mossimann *et al* (1993), Controladoria possui o seguinte significado:

...refere se em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômicos, e sendo visualizado sob dois enfoques: a primeira como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteados pré-estabelecidos no modelo da gestão da empresa. E a segunda como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos providos de outras ciências.

Sob esse enfoque, a controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.

Conforme o autor, mostram-se claramente as grandes discussões sobre o vocábulo controladoria, em especial quanto a aspectos conceituais, podendo ser destacado o sincretismo de áreas distintas da Contabilidade compondo o corpo da estrutura da Controladoria, mas sempre pelo objetivo comum do melhor resultado nas gestões.

Neste sentido, tem-se que a Controladoria busca, além de promover a excelência organizacional, viabilizar a gestão econômico-financeira, participando do processo de planejamento e do controle das operações; e, ainda, tendo como premissa a busca da eficiência e eficácia. Júnior, Pestana e Franco (1997, p. 37), assim expressam: “A missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da Empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.”

A atuação da Controladoria na geração de informação para os gestores parte da criação de um modelo de decisão que surge durante a execução dos controles, de forma que o gestor de cada área tenha responsabilidade na geração de resultados, nos que lhe competem. Perez Júnior, Pestana e Franco (1997, p. 36) resumem as funções da Controladoria: Informação; Motivação; Coordenação; Avaliação; Planejamento; e acompanhamentos.

Podemos destacar a visão multidisciplinar da Controladoria, implantando bases teóricas e conceituais, utilizadas para modelar os sistemas de informação que integram o processo administrativo, no intuito de auxiliar os gestores na tomada de decisões, favorecendo melhor adequação.

Para Oliveira (1998, p.19), Controladoria pode ser entendida como

(...)o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem fim lucrativo. Os modernos conceitos de administração e gerência entendem, por sua vez, que uma controladoria eficiente e eficaz deve estar capacitada a organizar e reportar dados e informações relevantes e exercer uma força capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.

Revela este entendimento a importância que a Controladoria deve ter nas organizações, no intuito de subsidiar os gestores na tomada de decisões. Vale destacar que, nessa busca de informações e de eficiência, é ensejada a possibilidade da observância de gargalos nas atividades e, com isso, o desenvolvimento de medidas corretivas, propiciando melhor desempenho.

Segundo Figueiredo e Caggiano (1997 *apud* MOSSIMANN; ALVES; FISCH, 1993):

(...)a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: a) como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

No estudo da Controladoria, tem-se a busca da convergência de objetivos, da otimização dos resultados micro e macro das instituições, correção de rumos etc, enfim, tudo que é necessário para o alcance das metas inicialmente estabelecidas, com eficiência e eficácia, e sempre procurando o aprimoramento contínuo dos processos.

## **2.8 Controller**

O *controller* pressupõe um profissional com múltiplos conhecimentos e habilidades, para atuar junto à controladoria. Peleias (2002,p.13) posiciona-se, expondo os requisitos e particularidades que norteiam a execução do mister do *controller*:

(...)controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas de conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas. Entende-se que a controladoria é uma ciência autônoma, ou seja, mesmo utilizando procedimentos contábeis, ela não se mistura a contabilidade.

A função do *controller* constitui peça-chave no exercício das funções da Controladoria, requerendo dele uma habilitação diferenciada, com amplos conhecimentos

contábeis e multidisciplinares, dada a dinâmica que envolve o processo no qual a entidade está inserida.

Destacando o papel do *controller*, tem-se, a lição de Beuren (2004, p. 21):

O papel do *controller* é diversificado e não compreende somente funções e relatórios contábeis, mas também apoio nas tomadas de decisões. Deve identificar problemas atuais e futuros que venham afetar o desempenho da companhia e apresentar alternativas de solução e monitorar os gestores para que as políticas e objetivos estabelecidos no planejamento da empresa sejam cumpridas.

Historicamente a denominação de *controller* remonta à Inglaterra do século XV. Para Del Valle *et al.* (2000, p. 1) este título [...] foi usado em vários cargos da *English Royal Household*, como o *comptroller* das contas na repartição Lord Chamberlain. O *Continental Congress* nomeou um *comptroller* em 1778; o Departamento de Tesouraria estabeleceu a função de *comptroller* em 1789; a função foi sendo estendida para as agências e repartições federais, estaduais e municipais. O título e função do *comptroller* foram estendidos para corporações de negócio por meio das estradas de ferro, nos Estados Unidos.

Sobre a acepção histórica do termo *controller* como *comptroller*, Horngren (1985, p. 9) registra que “o termo *controller* (às vezes escrito com p, *comptroller*, derivado do francês, *compte*, quer dizer conta) significa o principal executivo da área de contabilidade administrativa”.

Tung (2002, p. 21) assinala

A palavra *controller* não existe em nosso vocabulário. Foi recentemente incorporada à linguagem comercial e administrativa das nossas empresas por meio da prática dos países industrializados, como os Estados Unidos e a Inglaterra. Nesses países, *controller* designava, inicialmente, o executivo incumbido de controlar ou verificar as contas. Com a evolução industrial e comercial, essa definição tornou-se inadequada, visto não abranger a amplitude da função do *controller*.

No Brasil, pode-se dizer que a função do *controller* surgia com a implantação de multinacionais. Os profissionais das empresas multinacionais eram encaminhados ao Brasil no intuito de ensinar as teorias e práticas contábeis que permeiam o tópico em estudo, visando ao desenvolvimento e implementação de um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da Contabilidade, em especial, aos padrões internacionais da empresas e seus investidores.

Dadas as funções que desempenham e as responsabilidades decorrentes delas, a posição de destaque do *controller* é assim exposta por Kanitz (1976, p. 9), a mencionar que o *controller* tem sob seu comando e atribuição a contabilidade geral; a auditoria interna; os sistemas orçamentários, operacionais, de capital; e a análise de métodos e sistemas.

## **2.9 Controladoria Governamental**

Tão recente quanto o conceito e aplicação da Controladoria na iniciativa privada é a sua introdução na esfera governamental. A introdução da Controladoria nos governos surgiu num momento histórico de equiparação operacional das instituições públicas com as da iniciativa privada, conferindo um aspecto da gestão na coisa pública.

A Controladoria governamental absorve todos os conceitos e conclusões destacados no tópico de Controladoria, adequando-os no contexto abordado para os entes, instituições e órgãos da Administração Pública, ou seja, o Governo, em todas as suas esferas, federal, estadual e municipal.

Na área governamental, a missão da Controladoria se alarga, incorporando também a função social da ação executada, buscando verificar se as necessidades da sociedade foram plenamente atendidas, ou seja, se houve efetividade na ação governamental.

Destaca-se na história recente o advento da Emenda Constitucional n.º 19, de 04 de junho de 1998, sendo agregado ao setor público o princípio da eficiência, o qual já era bastante difundido na iniciativa privada sendo ulteriormente o mesmo princípio ratificado pela LRF. A introdução da eficiência impactou na percepção de aspectos gerenciais a serem aplicados na estrutura estatal. Segundo Horngren, Foster e Datar (1994 *apud* PADOVEZE 2005, p.15), eficiência é o grau em que um predeterminado objetivo ou meta é atingido.

A criação de uma controladoria governamental visa proporcionar um suporte gerencial e unificado às práticas da gestão de uma entidade, no intuito de que os gestores tenham uma visão mais aprofundada da realidade da instituição, além de possibilitar o desenvolvimento de práticas e ações competentes e inovadoras para o monitoramento e controle da execução da despesa pública.

Neste sentido, pode-se destacar a criação da Controladoria Geral da União (CGU), em 2 de abril de 2001, pela Medida Provisória nº 2.143-31, cujo propósito declarado é combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção, bem como promover a defesa do patrimônio público e assistir, direta e imediatamente, o Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria (BRASIL, 2001).

Dentre outras atribuições, a CGU tem as seguintes competências, estipuladas entre os artigos 17 e 20 da referida lei:

-dar o devido andamento às representações ou denúncias fundamentadas que receber, relativas a lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público, velando por seu integral deslinde.

-sempre que constatar omissão da autoridade competente, cumpre requisitar a instauração de sindicância, procedimentos e processos administrativos outros, e avocar aqueles já em curso em órgão ou entidade da Administração Pública Federal, para corrigir-lhes o andamento, inclusive promovendo a aplicação da penalidade administrativa cabível.

-encaminhar à Advocacia-Geral da União os casos que configurem improbidade administrativa e todos quantos recomendem a indisponibilidade de bens, o ressarcimento ao erário e outras providências a cargo daquele órgão, bem como provocará, sempre que necessária, a atuação do Tribunal de Contas da União, da Secretaria da Receita Federal, dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e, quando houver indícios de responsabilidade penal, do Departamento de Polícia Federal e do Ministério Público, inclusive quanto a representações ou denúncias que se afigurarem manifestamente caluniosas.

Percebe-se pelas atribuições da CGU a importância e estruturação dadas à Controladoria, como órgão central e integrador das informações dos controles internos. Pode-se destacar que este modelo de centralização de informações existe, por exemplo, nos Estados Unidos, desde 1921, sendo executado pelo *General Accounting Office* (GAO).

No plano municipal, destaca-se a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro - RJ, criada em dezembro de 1993, pela Lei nº 2.068, tendo como funções principais exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da Administração direta, indireta e fundacional quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, aplicação de subvenções e renúncias de receitas. Em seguida, veio a criação da Controladoria da Prefeitura Municipal de Salvador, em 1997, pela Lei nº 5245/97, portanto, bem antes da criação da Controladoria da União.

A adoção de sistemas de controle visa a avaliar a ação governamental, a gestão dos administradores públicos e a aplicação de recursos públicos, por meio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas, bem como, a execução dos programas de governo.

Os sistemas de controle internos visam, ainda, a comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública.

No controle da ação governamental com enfoque para os resultados, é crescente a necessidade da Administração Pública possuir sistemas que permitam a análise da eficiência da utilização dos recursos postos à disposição dos gestores, para execução dos programas de governo.

Um aspecto de grande relevância abordado na Controladoria governamental, tanto nas delegações de funções aos profissionais que atuam na Controladoria, como também aquelas pessoas que exercem cargos e funções públicas, é a responsabilidade. O termo em foco trata da responsabilidade no exercício da função pública e do dever de prestar contas, que se extraem originariamente da Constituição:

Art. 70. (...)

*Parágrafo único.* Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública 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.

Assim tem-se o destaque do parágrafo único do art. 70 da Constituição, o qual, como dispositivo legal de primeira ordem, atende à exigência de que as obrigações públicas tenham a lei como fonte primária, a própria Constituição, bem assim os arts. 71 a 75, que elevam os tribunais de contas à condição de auxiliar no controle das finanças públicas.

Sob a óptica da responsabilidade e controle no aspecto gerencial, a Lei Complementar 101/00 destacou logo de início o que vem a ser responsabilidade na gestão fiscal, a ação planejada e transparente, prevenção de riscos, correção de desvios, dentre outras.

Todas essas ações e obrigações são cuidadosamente analisadas pelas controladorias governamentais. Dentre as obrigações descritas no escopo da lei, tem o dever de prestar

contas a pessoa que administra bens ou rendas da administração pública. Tem-se, então, as disposições do Decreto-Lei 200/67, “Art. 93. Quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.”

Sobre esse dever e responsabilidade de prestar contas, a doutrina contábil, notadamente a doutrina privada, destaca o termo *Accountability*. Referido termo representa a obrigação que a organização tem de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.

*Accountability*, termo de origem inglesa, de acordo com Peixe (2002, p. 69), é

Responsabilidade; ou, melhor ainda por imputabilidade; obrigação de que alguém responda pelo que faz; obrigação dos agentes do Estado em responder por suas decisões, ações e omissões, o que já é universalmente consagrado como norma nas sociedades mais desenvolvidas.

Na conceituação de Nakagawa (1993, p. 18), tem-se que *Accountability*

(...)corresponde sempre à obrigação de executar algo, que decorre da autoridade delegada e ela só quita com a prestação de contas dos resultados alcançados e mensurados pela contabilidade. A autoridade é a base fundamental da delegação e a responsabilidade corresponde ao compromisso e obrigação de a pessoa escolhida desempenhá-lo eficiente e eficazmente.

A essência da responsabilidade estatal consiste na delegação de poder, com a obrigatoriedade do controle das atividades delegadas e a elaboração de prestação de contas. Por esta razão, valendo-se do ordenamento jurídico, o Estado se mune de meios de controle do patrimônio e da ação dos indivíduos, estabelecendo ônus e prescrevendo restrições.

Neste sentido, assevera Fagundes (1984, p. 174) “Tais ônus e restrições, mediante os quais o Estado obriga o administrado impondo-lhe dever de obediência, dão origem a obrigações públicas, em que ele, o Estado, é o sujeito ativo e este, o administrado, é o sujeito passivo.”

Assim, a Controladoria no setor governamental é a área que orienta, acompanha, avalia a execução de atos e fatos administrativos, de forma a proteger o patrimônio da

Administração Pública, buscando a eficiência e a eficácia, de forma que atinja o melhor resultado, zelando sempre pela transparência.

## 3 PODER LEGISLATIVO MUNICIPAL

Serão vistos nesta seção aspectos inerentes ao Poder Legislativo Municipal, desde o relato histórico, passando da criação, implantação e todo o histórico de sua existência do Brasil colonial até os dias de hoje.

Após um delineamento de aspectos históricos, são abordadas as competências e funções, a composição e estrutura, antes e após decisões do Tribunal Superior Eleitoral (TSE), o funcionamento e as ações do controle externo.

### 3.1 Breve Histórico

Falar de poder remete a formação do Estado e Poder Estatal, constituído pela abdicação dos membros em favor da sociedade. O poder pode ser dimensionado sob vários aspectos e diversas manifestações. Pressupõe um elemento estático, a organização, e um dinâmico, de atuação. Quanto à atuação do Poder Estatal, tem-se a divisão de atividades típicas mediante funções básicas: função legislativa, executiva e jurisdicional.

O Estado Constitucional Moderno é o estabelecimento da separação entre o Legislativo o Executivo e o Judiciário, buscando a harmonia entre os poderes, evitando a predominância de um poder sobre os demais. Seguindo a doutrina da separação dos poderes, ensaiada por Locke e estruturada por Montesquieu, a República Federativa do Brasil, que é Estado Democrático de Direito, formada pela união dos estados, municípios e Distrito Federal, tem sua divisão em dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, harmônicos e independentes entre si, conforme estabelece o art. 2º. da Constituição Federal.

Temer (2003, p. 119) comenta a obra de Montesquieu:

O mérito da doutrina, especialmente de Montesquieu, no seu Espírito das Leis, não foi de propor certas atividades para o Estado, pois estas já eram identificáveis. O valor de sua doutrina está na proposta de um sistema em que cada órgão desempenhasse função distinta e, ao mesmo tempo, que a atividade de cada qual caracterizasse forma de contenção da atividade de outro órgão do poder. É o sistema de independência entre os órgãos do poder e de inter-relacionamento de suas atividades, é a fórmula dos freios e contrapesos a que alude a doutrina americana.

Destaca-se, ainda, na formulação de Montesquieu (1960, p.75), filósofo, jurista e político francês do século XVIII: “tudo estaria perdido se uma só pessoa, ou um só corpo de notáveis, de nobres ou do povo, exercesse estes três poderes: o de fazer as Leis, o de executar as decisões públicas e o de punir os delitos ou contendas entre os particulares”.

As definições sobre o Estado brasileiro estão detalhadas nos primeiros artigos da Constituição Cidadã, a de 1988, e balizam uma sociedade que respeita, garante direitos, conforme o art. 16 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789): “Toda sociedade na qual a garantia dos direitos não está assegurada, nem a separação de poderes estabelecida não tem constituição.”

O exercício do poder, descrito no parágrafo único do artigo inicial da Constituição, assim expressa: o poder vem do povo, que passa a exercê-lo por meio de representantes eleitos ou escolhidos diretamente. A autonomia municipal conferida pela Constituição veio reestabelecer a importância do interesse local na estrutura estatal brasileira, ao conferir aos municípios a posição de ente federado.

No contexto da divisão de Poderes estabelecida pelo constitucionalismo moderno, o papel do Poder Legislativo é fundamental, pois cabe a este, entre outras funções, a elaboração das leis e a fiscalização dos atos dos demais poderes da União. As leis são elaboradas de forma abstrata, geral e impessoal, pois são feitas para todas as pessoas e não devem atender a interesses ou casos individuais.

As estruturas legislativas estaduais e municipais e suas normas de funcionamento não diferem fundamentalmente da federal. A principal diferença é que o modelo é unicameral. As câmaras municipais e as assembleias legislativas são renovadas com a eleição de prefeitos e governadores, de forma que as legislaturas coincidem com os mandatos do Executivo.

O Poder Legislativo Municipal é constituído pelas câmaras municipais, compostas de vereadores, responsáveis pelas matérias de alcance do município. Os vereadores discutem as questões locais e devem fiscalizar os atos do Executivo municipal. São eleitos por um período de quatro anos e podem ser eleitos indefinidamente. O número de vereadores de cada município é definido segundo sua população e pode variar de nove a cinquenta e cinco.

Os vereadores são um espelho da sociedade municipal. Como todas as categorias, faixas e estratos sociais existentes no País, possuem diferentes maneiras de pensar, projetos os mais diversos para enfrentar os problemas brasileiros. Todos, porém, sem exceção, defendem ardorosamente suas propostas e ideias – o que faz da Câmara o espaço de debate aprofundado das questões de interesse público, um locus de acordos e consensos, de negociações legítimas em torno do futuro do País.

### **3.2 Origem do Poder Legislativo Brasileiro**

Democracia é uma palavra de procedência grega, que significa “poder do povo” (sendo “demos” povo e “cratos” poder). Em Atenas, na Grécia clássica (século IV a.C.), embora com inúmeras restrições, principalmente às mulheres e escravos, o poder era exercido por uma assembleia de cidadãos, a quem competia elaborar as principais normas da vida em comunidade e decidir as questões de interesse comum (SEVEGNANI, 2006).

O conceito de Estado moderno, democrático de direito, está estreitamente vinculado à noção de poder institucionalizado, isto é, o Estado se forma quando o poder se assenta em uma instituição e não em um indivíduo. Ao contrário do absolutismo, na democracia, há a vinculação à legalidade, fazendo com que os governantes devam se sujeitar ao que está estabelecido na Lei.

Além disso, no Estado Democrático de Direito também é fundamental que a lei seja a expressão da vontade popular, exercida por meio de representantes eleitos ou de forma direta. Portanto, duas noções importantes também estão vinculadas com o conceito de Estado Republicano: a democracia e a representação política.

A história das câmaras municipais no Brasil começou em 1532, quando São Vicente foi elevada à categoria de vila. De fato, durante todo o período do Brasil Colônia, possuíam câmaras municipais somente as localidades que tinham o estatuto de vila, condição atribuída pelo Reino de Portugal mediante ato régio. Vale ressaltar que essas câmaras funcionavam de maneira precária, e sob influência da Ordem Manuelina (GODOY, 1995, p.2).

No período colonial, as câmaras municipais exerciam um número bem maior de funções do que atualmente, atuando como governo. Eram as responsáveis pela coleta de

impostos, regular o exercício de profissões e ofícios, regular o comércio, cuidar da preservação do patrimônio público, criar e gerenciar prisões, ou seja, uma ampla gama nos três campos da Administração pública: Executivo, Legislativo e Judiciário.

Com a Independência do Brasil, a autonomia de que gozavam as câmaras municipais foi diminuída. O império centraliza a Administração Pública por meio da Constituição de 1824. A duração da legislatura foi fixada em quatro anos e o vereador mais votado assumia a Presidência da Câmara, visto que até então não havia a figura do "prefeito".

A separação e independência entre os poderes foi estabelecida pela primeira vez com a Constituição outorgada em 1824, que regeu o País até o fim da Monarquia (1822-1889). A Constituição do Império do Brasil, de 1824, delegou o Poder Legislativo a uma Assembleia Geral, dividida em duas Casas: a Câmara dos Deputados e a Câmara dos Senadores ou Senado (SILVA NETO, 2003).

A Câmara dos Deputados era eletiva e temporária, com mandato de quatro anos, enquanto o Senado era composto de membros vitalícios. Com a progressão do Império na direção de um sistema semelhante ao parlamentarismo, a Câmara dos Deputados logrou, por via costumeira e interpretativa, reservar-se o direito de provocar a demissão do ministério.

No período republicano, foi retirado do Poder Legislativo, agora denominado Congresso Nacional, a prerrogativa de demitir o ministério e definiu a duração da legislatura em três anos. Aboliu-se a natureza vitalícia do Senado, cujos integrantes passaram então a ter mandato de nove anos, com três senadores eleitos por Estado.

Com a Proclamação da República, as câmaras municipais foram dissolvidas e os governos estaduais nomeavam os membros do "Conselho de Intendência". Em 1905, criou-se a figura do "intendente" que permaneceu até 1930 com o início da Era Vargas. Com a Revolução de 1930 criam-se as prefeituras, às quais são atribuídas as funções executivas dos municípios. Assim, as câmaras municipais passaram a ter especificamente o papel de casa legislativa. (SILVA NETO, 2003)

A tradição constitucional brasileira espelhou-se no modelo dos Estados Unidos para criar um Legislativo Federal bicameral, dividindo-o em duas vertentes, uma a representar os

estados federados, com senadores eleitos pelo sistema majoritário, e outra o povo, com deputados eleitos pelo sistema proporcional, formando, portanto, duas câmaras mutuamente revisoras.

Vale destacar as exceções das Constituições de 1934 e 1937, que preconizavam o unicameralismo. A doutrina entende que o bicameralismo é o sistema mais apropriado às federações, ao apontar o Senado como a câmara representativa dos Estados federados.

A Constituição de 1934 aumentou a duração da legislatura para quatro anos, e criou uma vaga de deputado corporativista, uma espécie de representante eleito pelas organizações profissionais. O Senado passou a ser chamado de Senado Federal e recebeu a competência de coordenar os demais poderes constituídos; os senadores - dois eleitos por estado - tinham mandato de oito anos. Esta Carta Constitucional fez menção explícita às câmaras municipais (SILVA NETO, 2003).

Durante a ditadura do Estado Novo o Congresso fechou, embora a Constituição de 1937 dispusesse acerca do Parlamento Nacional, composto da Câmara dos Deputados e do Conselho Federal, este representando os estados. Na prática, o Poder Legislativo foi transferido, na sua totalidade, ao Presidente da República, que o exercia por meio de decretos-lei, na forma do art. 180. As câmaras municipais também foram fechadas e o Poder Legislativo dos municípios foi extinto. Com a restauração da democracia em 1945, as câmaras municipais foram reabertas e começaram a tomar a forma que hoje possuem.

A Constituição de 1946 retomou as designações Congresso Nacional, Câmara dos Deputados e Senado Federal, com mandatos de quatro anos para os deputados e de oito anos para os senadores, e, em vigor durante um período democrático, permitiu ao Legislativo operar de modo independente, com poderes amplos, tais como votar o orçamento, convocar ministros, propor e votar as leis etc (SILVA NETO, 2003).

A Constituição de 1967, promulgada durante o regime militar de 1964, ressuscitou o instituto do "decreto com força de lei", que a Emenda Constitucional de 1969 renomearia "decreto-lei", e ampliaria, permitindo ao Presidente da República exercer parcela das atribuições do Legislativo.

A plena restauração das prerrogativas do Poder Legislativo só retornou com a Constituição de 1988, com a reinstalação da vigência, de direito e de fato, do regime democrático representativo. O art. 1º da Constituição Federal estabelece que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado democrático de Direito. O parágrafo único desse artigo dispõe que todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente.

O Poder Legislativo voltou a ser dotado de amplo elenco de atribuições sobre todas as matérias, tendo inclusive papel determinante na elaboração e na aprovação nas leis de natureza orçamentária. No caso dos municípios, ora reconhecidos como unidades da Federação, afirmou-se a sua maior autonomia e, conseqüentemente, o significado e a relevância da atuação das respectivas câmaras de vereadores.

A independência do Poder Legislativo, preconizada por todas as constituições brasileiras republicanas, foi exercida na prática apenas em alguns períodos da história: 1891-1930; 1934-1937; 1946-1967; e após 1985. Nos demais períodos, a função legislativa dependia, em maior ou menor grau, do Poder Executivo.

### **3.3 Competências e Funções do Poder Legislativo Municipal**

Os poderes constituídos executam atividades preponderantes às suas divisões. Para Meirelles (1996, p.56), “aos Poderes componentes do Estado cabe uma função que lhe é atribuída com precipuidade. Assim, a função precípua do Poder Legislativo é a elaboração da lei (função normativa).” O respeito às funções, harmonia e independência entres os poderes tem bases constitucionais.

O maior avanço no âmbito municipal deu-se com a Constituição Federal de 1988, a qual elevou o município à condição de ente federado, conferindo-lhe autonomia política, administrativa e financeira. Ao assegurar a autonomia municipal, a Constituição Federal instituiu dois poderes locais de governo, Executivo e Legislativo, e estabeleceu o sistema de eleição direta para prefeito e vereadores. Aplicando o princípio simétrico dos poderes de governo, a Constituição Federal conferiu à Câmara Municipal, eleita pelo povo, a função de aprovar e promulgar a Lei Orgânica do Município, que é a Lei de autoorganização do município. O art. 29 da Constituição Federal assim determina:

O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:

Este artigo denota a competência política de maior destaque entre as outras que possuem as câmaras municipais, pois evidencia a gênese, e relevância deste Poder, do qual surgem os demais, para município, apenas o Executivo, porquanto a inexistência do Judiciário municipal.

As competências das casas legislativas, afora a atividade precípua de legislar, são pouco conhecidas pela maioria, constituindo-se requisito essencial na busca do atendimento de anseio da sociedade. Além das demais funções típicas do Poder Legislativo: de representação, de controle e, especialmente, a de elaborar as normas jurídicas, através de processo legislativo, tendo, ainda, competência de julgar politicamente seus membros. São, ainda, funções de destaque a política, a administrativa, e a financeira.

Para Godoy (1995, p.38), a competência do Poder Legislativo Municipal pode ser dividida entre dois grupos de funções: as fundamentais e as complementares. A primeira é dividida em Organizante, Institucional, Legislativa, Fiscalizadora, Julgadora e Eleitoral; a segunda em Administrativa, Auxiliadora, Integrativa, Cívica e Historiadora.

A função Organizante é definida como competência e autonomia do poder constituído. A Institucional trata do aspecto constitucional de suas prerrogativas de instituição dos poderes e intervenção no Executivo. A Legislativa, como atividade precípua, sob as mais variadas espécies normativas. A Fiscalizadora, mediante os controles dos atos administrativos, tanto do Legislativo, quanto do Executivo. A Julgadora é expressa pelo julgamento das contas do Executivo. A Eleitoral, no caso de eleições suplementares, para suprir vagas de prefeito e vice-prefeito.

A função Administrativa envolve as atividades das câmaras, atos e fatos de gestão. A Auxiliadora atua por meio da contribuição no assessoramento ao Poder Executivo. A Integrativa mediante a participação popular dos mais variados segmentos nas atividades políticas. A Cívica é acionada pela manifestação de civismo brasileiro, e por ser a câmara a

“casa do povo”. Por fim, a Historiadora se manifesta pelo aspecto histórico dos acontecimentos vividos em plenário.

As competências municipais de legislar estão definidas e constitucionalmente expressas no art. 30, em especial: a atividade legislativa sobre assuntos de interesse local, a suplementação da legislação estadual e federal no que couber, além da produção de normativos que venham a propiciar o ordenamento territorial e o uso de serviços públicos locais, seja pela execução direta ou indireta. Vejamos:

- I - legislar sobre assuntos de interesse local;
- II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;
- III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;
- IV - criar, organizar e suprimir Distritos, observada a legislação estadual;
- V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;
- VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental;
- VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;
- VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;
- IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

Dentre os atos normativos produzidos no processo legislativo, que regem tanto o Município como o próprio funcionamento da Câmara, temos: Lei Orgânica, Lei Complementar, Lei Ordinária, Lei Delegada, Decretos legislativos e Resoluções.

Quanto à execução da função controle, esta pode ocorrer por meio do controle parlamentar direto, ou seja, dos seguintes procedimentos: de pedidos de esclarecimentos por escrito, pela instauração de inquéritos, pelo julgamento de crimes de responsabilidades, dentre outros expedientes.

A atividade fiscalizadora de modo indireto é efetivada mediante as prerrogativas do

art. 31. O Poder Legislativo a exerce com auxílio dos tribunais de contas dos estados ou do município ou dos conselhos ou tribunais de contas dos municípios, onde houver.

O art.81 da lei nº. 4320/64 traz a incumbência do controle externo: “O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei do Orçamento”.

A atividade de fiscalização dos tribunais de contas dos municípios consiste na emissão de parecer prévio sobre as contas do prefeito municipal, que serão posteriormente julgadas pela Câmara. O parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

Ressalte-se que o papel fiscalizador do Legislativo não se resume à aprovação ou rejeição de pareceres prévios dos tribunais de contas, sendo sua função de fiscalização mais abrangente e constante.

### **3.4 Composição e Estrutura**

A composição das câmaras de vereadores tem meandro eleitoral, sendo observados critérios de um sistema proporcional, com definição atrelada na Constituição Federal em seu art. 29, IV:

(...)

.

.

.

IV - número de Vereadores proporcional à população do Município, observados os seguintes limites:

a) mínimo de nove e máximo de vinte e um nos Municípios de até um milhão de habitantes;

b) mínimo de trinta e três e máximo de quarenta e um nos Municípios de mais de um milhão e menos de cinco milhões de habitantes;

c) mínimo de quarenta e dois e máximo de cinquenta e cinco nos Municípios de mais de cinco milhões de habitantes;

Esta composição das câmaras de vereadores sempre foi objeto de questionamento, seja pelas pessoas dos representantes, e, em especial, quanto às despesas incorridas no seu funcionamento. Neste sentido, o Ministério Público, em diversos municípios, sob o

argumento de redução dos gastos públicos, passou a acionar o Tribunal Superior Eleitoral, visando a diminuir a quantidade de vereadores.

Afora os questionamentos sobre as despesas geradas pelo Poder Legislativo, o Ministério Público Eleitoral, questionando sobre a composição das câmaras municipais, número de vereadores, obteve uma “vitória” junto ao Tribunal Superior Eleitoral. No ano de 2004, o Tribunal Superior Eleitoral-TSE editou as Resoluções nº. 21702/2004 e nº. 21.803/2004, que definiram o número de vagas para vereadores nas câmaras municipais e fixou novos critérios para a definição do número de vereadores nos municípios. Referidas resoluções tomaram com base julgamento do RE nº. 197.917 pelo Supremo Tribunal Federal.

A manifestação do Supremo Tribunal Federal, obtida por maioria de votos trouxe uma definição terminativa do art. 29, IV, da Lei Fundamental. Tal medida culminou com as aprovações de resoluções pelo Tribunal Superior Eleitoral, órgão incumbido de competência regulamentar para definir a aplicação de regras a fim de nortear o processo eleitoral do País, que culminou por diminuir em número considerável a quantidade de assentos nas câmaras municipais.

O entendimento anterior estabelecia que as leis orgânicas dos municípios deveriam estabelecer o número de vereadores entre os limites expressos segundo a população municipal, pelos valores mínimo e máximo. Este entendimento é corroborado pelo ministro do Supremo Tribunal Federal, Sepúlveda Pertence, que em seu voto assim se posicionou:

Senhor Presidente, continuo convencido de que a Carta da República remete a definição do número de cadeiras na Câmara de Vereadores à Lei Orgânica do Município, e prevê, tão-somente, um balizamento, ou seja, prevê, segundo a população do Município, o mínimo e o máximo de vereadores. O Tribunal, a meu ver, ao avançar no tema, poupará o trabalho do próprio Congresso Nacional, no qual temos, hoje, mais de quatro emendas sobre a matéria, visando à fixação de uma proporcionalidade mais apegada ao número de habitantes do que a estabelecida no artigo 29 da Constituição Federal. (STF, 2004)

Outro aspecto bastante polêmico foi quanto à eficácia da decisão do TSE, pois, segundo o ministro Marco Aurélio, que foi voto vencido, a decisão foi meramente administrativa e não equivaleria a emenda constitucional.

Com a decisão exarada pelo TSE, os 5 564 municípios brasileiros, que possuíam em suas respectivas câmaras um total de 60.229 vereadores, passaram a ter 51.748, seguindo os critérios do TSE.

A redução do número de vereadores levou alguns representantes do Ministério Público Estadual de vários estados do Brasil a impetrar ações pedindo que se efetuasse a diminuição do valor a ser repassado pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo. Em alguns casos foram deferidos pedidos de liminar autorizando a diminuição do repasse. Ulteriormente as liminares foram cassadas, e reestabelecidas as situações anteriores.

Cabe reiterar o fato de que o efeito desejado pelo Ministério Público, qual seja, a diminuição dos gastos públicos, não logrou êxito, uma vez que os recursos a serem repassados não podem ser diminuídos sob o simples argumento da redução do número de vereadores, pois o que vincula os valores de repasse é o critério populacional dos municípios.

### **3.5 Financiamento do Poder Legislativo Municipal**

Considerando que a atividade da instituição e da arrecadação de tributos, bem como o recebimento de transferências, voluntárias ou não, são estranhas ao Poder Legislativo, o Poder Executivo efetua repasses financeiros visando à manutenção daquele Poder.

Referidos repasses recebem o título de duodécimo, por se referirem a uma parcela mensal dos doze meses, considerado o exercício financeiro como o ano civil, compreendendo o período de janeiro a dezembro, como preceitua o art. 34 da Lei 4320/64.

#### **3.5.1 Base de Cálculo**

A base de cálculo, quadro 2, para efeito de repasse de recursos do Poder Executivo ao Legislativo é estabelecida pelo *caput* do art. 29-A da Constituição Federal:

O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior:

Os limites percentuais acima mencionados podem ser resumidos através da tabela 1:

Tabela 1 Limite de Repasse

População	Limite de Repasse
Até 100.000 habitantes	8%
De 100.001 a 300.000 habitantes	7%
De 300.001 a 500.000 habitantes	6%
500.001 em diante	5%

Fonte: Constituição Federal (Brasil, 1988)

Quanto as receitas tributárias, são compostas pela arrecadação de tributos de competência municipal, quais sejam: Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS); Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU); Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF); Imposto sobre a Transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI); Taxas e Contribuições de Melhoria. Acrescentam-se a essa base as receitas provenientes da arrecadação da dívida ativa tributária e os encargos de atualização, juros e multas e as transferências previstas nos artigos 153, 158 e 159 são, da competência Federal: FPM – Fundo de Participação dos Municípios; IPI - Imposto sobre produtos industrializados, repasse vinculado a Lei Complementar 87/96 (desoneração das exportações); e da competência Estadual: ICMS – Impostos sobre a circulação de mercadorias e serviços, e IPVA – Imposto sobre a Propriedade dos Veículos Automotores.

O quadro 1 apresenta o demonstrativo das receitas que compõem a base de cálculo para o repasse do Duodécimo.

IPTU
IRRF
ISS
ITBI
TAXAS
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA
COTA – PARTE DO FPM
COTA – PARTE DO ITR
COTA - PARTE DO IPVA
COTA – PARTE DO ICMS
COTA – PARTE DO IPI
LEI COMPLEMENTAR 87/96
DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA
JUROS E MULTA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA

Quadro 1. Base de Cálculo para o repasse do Duodécimo

Fonte: Resolução 02/2000. TCM-CE

Destaca-se no Quadro 2 a indicação da receita obtida com Imposto de Renda Retido na Fonte, haja vista os efeitos da Portaria 212/01, de 04 de junho de 2001, da Secretaria do

Tesouro Nacional. Apesar de o imposto de renda ser um tributo de natureza federal, possibilitou a classificação em Receitas Tributárias, servindo como antecipação de repasse do imposto de renda que compõe a base de repasse do Fundo de Participação dos Municípios-FPM. E, ainda, os recursos da Lei Complementar 87/96, que se refere à isenção do tributo ICMS alusivo aos produtos e serviços destinados à exportação, para compensar os municípios.

Cabe ressaltar que o valor de todas as receitas que compõem a tabela 1 corresponde ao que for arrecadado pelo Poder Executivo no exercício anterior ao de repasse, ou seja, o repasse do exercício seguinte corresponderá às receitas apuradas no exercício anterior.

A tabela 2 apresenta o demonstrativo da arrecadação de duodécimo no exercício de 2008, a quantidade de habitantes e a relação de receita por habitante, dos municípios do Estado do Ceará.

Tabela 2 Demonstrativo de arrecadação de duodécimo de 2008.

Município	População 2008	Duodécimo 2008	Per Capita
Fortaleza	2.473.614	R\$ 72.937.904,87	R\$ 29,49
Abaiara	10.835	R\$ 417.576,10	R\$ 38,54
Acarape	15.388	R\$ 604.455,23	R\$ 39,28
Acaraú	54.257	R\$ 1.535.440,72	R\$ 28,30
Acopiara	50.485	R\$ 1.234.606,50	R\$ 24,45
Aiuaba	16.253	R\$ 578.760,58	R\$ 35,61
Alcântaras	10.706	R\$ 458.299,95	R\$ 42,81
Altaneira	6.733	R\$ 416.463,59	R\$ 61,85
Alto Santo	20.339	R\$ 489.037,65	R\$ 24,04
Amontada	39.497	R\$ 899.748,51	R\$ 22,78
Antonina do Norte	7.013	R\$ 410.690,47	R\$ 58,56
Apuiarés	14.251	R\$ 575.861,80	R\$ 40,41
Aquiraz	70.439	R\$ 3.154.755,53	R\$ 44,79
Aracati	68.886	R\$ 2.260.378,32	R\$ 32,81
Aracoiaba	25.251	R\$ 903.831,08	R\$ 35,79
Ararendá	11.085	R\$ 540.688,57	R\$ 48,78
Araripe	22.133	R\$ 743.146,94	R\$ 33,58
Aratuba	12.477	R\$ 528.241,16	R\$ 42,34
Arneiroz	7.497	R\$ 433.928,28	R\$ 57,88
Assaré	22.412	R\$ 587.525,76	R\$ 26,21
Aurora	25.142	R\$ 877.087,63	R\$ 34,89
Baixio	5.971	R\$ 381.660,80	R\$ 63,92
Banabuiú	18.196	R\$ 789.220,79	R\$ 43,37
Barbalha	52.496	R\$ 1.665.055,67	R\$ 31,72

Barreira	19.257	R\$	740.522,69	R\$ 38,45
Barro	21.429	R\$	678.718,94	R\$ 31,67
Barroquinha	15.418	R\$	483.995,18	R\$ 31,39
Baturité	32.968	R\$	697.893,99	R\$ 21,17
Beberibe	48.201	R\$	1.379.628,09	R\$ 28,62
Bela Cruz	30.687	R\$	899.758,78	R\$ 29,32
Boa Viagem	55.728	R\$	1.436.079,71	R\$ 25,77
Brejo Santo	41.040	R\$	1.231.840,49	R\$ 30,02
Camocim	60.784	R\$	1.588.168,97	R\$ 26,13
Campos Sales	26.359	R\$	937.046,09	R\$ 35,55
Canindé	76.873	R\$	1.695.323,75	R\$ 22,05
Capistrano	16.963	R\$	649.519,40	R\$ 38,29
Caridade	18.911	R\$	751.003,95	R\$ 39,71
Cariré	19.099	R\$	800.989,04	R\$ 41,94
Caririaçu	27.249	R\$	852.907,29	R\$ 31,30
Cariús	19.270	R\$	766.664,01	R\$ 39,79
Carnaubal	16.626	R\$	643.421,09	R\$ 38,70
Cascavel	67.002	R\$	1.748.498,06	R\$ 26,10
Catarina	17.794	R\$	492.769,39	R\$ 27,69
Catunda	11.029	R\$	460.263,82	R\$ 41,73
Caucaia	326.811	R\$	4.783.581,50	R\$ 14,64
Cedro	25.469	R\$	859.356,47	R\$ 33,74
Chaval	12.609	R\$	512.698,62	R\$ 40,66
Choro	13.316	R\$	520.903,60	R\$ 39,12
Chorozinho	18.770	R\$	731.376,79	R\$ 38,97
Coreaú	22.024	R\$	810.698,65	R\$ 36,81
Crateús	74.904	R\$	1.792.786,74	R\$ 23,93
Crato	115.724	R\$	2.553.229,87	R\$ 22,06
Croata	18.057	R\$	433.242,91	R\$ 23,99
Cruz	23.208	R\$	802.606,03	R\$ 34,58
Deputado Irapuan Pinheiro	9.508	R\$	372.000,00	R\$ 39,12
Ererê	7.242	R\$	403.135,29	R\$ 55,67
<b>Eusébio</b>	<b>40.426</b>	<b>R\$</b>	<b>2.722.478,28</b>	<b>R\$ 67,34</b>
Farias Brito	19.687	R\$	737.834,19	R\$ 37,48
Forquilha	21.233	R\$	740.639,75	R\$ 34,88
Fortim	14.825	R\$	690.211,75	R\$ 46,56
Frecheirinha	13.389	R\$	527.946,27	R\$ 39,43
General Sampaio	6.602	R\$	426.280,86	R\$ 64,57
Graça	15.856	R\$	565.752,46	R\$ 35,68
Granja	53.486	R\$	1.273.817,61	R\$ 23,82
<b>Granjeiro</b>	<b>5.031</b>	<b>R\$</b>	<b>393.792,15</b>	<b>R\$ 78,27</b>
Groaíras	9.865	R\$	416.899,58	R\$ 42,26
Guaiúba	23.502	R\$	820.663,10	R\$ 34,92
Guaraciaba do Norte	38.123	R\$	1.139.204,74	R\$ 29,88
<b>Guaramiranga</b>	<b>4.227</b>	<b>R\$</b>	<b>418.658,41</b>	<b>R\$ 99,04</b>
Hidrolândia	19.103	R\$	684.745,06	R\$ 35,84
Horizonte	52.488	R\$	2.615.834,16	R\$ 49,84

Ibaretama	13.156	R\$	542.041,50	R\$ 41,20
Ibiapina	23.961	R\$	792.912,63	R\$ 33,09
Ibicuitinga	11.589	R\$	530.467,08	R\$ 45,77
Icapuí	19.089	R\$	1.045.764,52	R\$ 54,78
Içó	65.377	R\$	1.402.297,42	R\$ 21,45
Iguatu	96.201	R\$	2.152.456,29	R\$ 22,37
Independência	26.240	R\$	877.859,29	R\$ 33,46
Ipaporanga	11.729	R\$	521.422,92	R\$ 44,46
Ipaumirim	11.966	R\$	555.394,32	R\$ 46,41
Ipu	40.841	R\$	1.025.995,79	R\$ 25,12
Ipueiras	39.220	R\$	798.329,72	R\$ 20,36
Iracema	14.943	R\$	595.015,49	R\$ 39,82
Irauçuba	22.978	R\$	756.299,91	R\$ 32,91
Itaiçaba	7.833	R\$	342.351,05	R\$ 43,71
Itaitinga	32.382	R\$	1.432.921,13	R\$ 44,25
Itapagé	46.989	R\$	1.427.970,91	R\$ 30,39
Itapipoca	112.662	R\$	2.097.028,51	R\$ 18,61
Itapiúna	18.390	R\$	688.225,36	R\$ 37,42
Itarema	35.988	R\$	894.109,79	R\$ 24,84
Itatira	18.579	R\$	604.713,26	R\$ 32,55
Jaguaretama	18.389	R\$	770.424,19	R\$ 41,90
Jaguaribara	10.251	R\$	434.142,57	R\$ 42,35
Jaguaribe	36.385	R\$	1.087.324,81	R\$ 29,88
Jaguaruana	32.134	R\$	896.271,15	R\$ 27,89
Jardim	26.584	R\$	936.635,93	R\$ 35,23
Jati	7.501	R\$	454.617,65	R\$ 60,61
Jijoca de Jericoacoara	16.447	R\$	708.866,69	R\$ 43,10
Juazeiro do Norte	246.515	R\$	5.514.229,73	R\$ 22,37
Jucás	23.654	R\$	349.901,39	R\$ 14,79
Lavras da Mangabeira	30.612	R\$	988.914,83	R\$ 32,30
Limoeiro do Norte	55.539	R\$	1.671.578,93	R\$ 30,10
Madalena	17.636	R\$	673.968,60	R\$ 38,22
Maracanaú	199.808	R\$	8.047.302,45	R\$ 40,28
Maranguape	108.525	R\$	2.032.051,95	R\$ 18,72
Marco	24.250	R\$	588.656,77	R\$ 24,27
Martinópolis	10.892	R\$	497.258,71	R\$ 45,65
Massapé	34.874	R\$	947.647,32	R\$ 27,17
Mauriti	43.871	R\$	1.141.900,06	R\$ 26,03
Meruoca	12.656	R\$	515.100,41	R\$ 40,70
Milagres	27.861	R\$	996.973,35	R\$ 35,78
Milha	14.691	R\$	647.511,01	R\$ 44,08
Miraíma	12.625	R\$	482.854,39	R\$ 38,25
Missão Velha	34.926	R\$	1.013.137,68	R\$ 29,01
Mombaça	46.252	R\$	1.213.994,70	R\$ 26,25
Monsenhor Tabosa	17.114	R\$	755.897,19	R\$ 44,17
Morada Nova	63.296	R\$	1.630.700,00	R\$ 25,76
Moraújo	8.406	R\$	452.251,25	R\$ 53,80
Morrinhos	22.269	R\$	622.699,02	R\$ 27,96

Mucambo	14.481	R\$	547.419,21	R\$ 37,80
Mulungu	11.642	R\$	447.411,19	R\$ 38,43
Nova Olinda	13.522	R\$	577.862,79	R\$ 42,74
Nova Russas	31.770	R\$	953.608,44	R\$ 30,02
Novo Oriente	28.485	R\$	805.248,85	R\$ 28,27
Ocara	24.371	R\$	786.086,34	R\$ 32,25
Orós	21.824	R\$	792.484,16	R\$ 36,31
Pacajus	58.281	R\$	2.080.242,50	R\$ 35,69
Pacatuba	70.018	R\$	1.790.812,00	R\$ 25,58
Pacoti	11.473	R\$	515.049,90	R\$ 44,89
Pacujá	6.184	R\$	347.961,31	R\$ 56,27
Palhano	9.173	R\$	384.000,00	R\$ 41,86
Palmácia	10.755	R\$	384.197,14	R\$ 35,72
Paracuru	32.116	R\$	1.301.870,29	R\$ 40,54
Paraipaba	29.503	R\$	891.466,24	R\$ 30,22
Parambu	31.983	R\$	797.392,06	R\$ 24,93
Paramoti	12.032	R\$	515.016,06	R\$ 42,80
Pedra Branca	42.055	R\$	1.052.218,15	R\$ 25,02
Penaforte	8.067	R\$	399.503,14	R\$ 49,52
Pentecoste	34.955	R\$	989.178,83	R\$ 28,30
Pereiro	15.784	R\$	583.999,52	R\$ 37,00
Pindoretama	18.022	R\$	665.007,10	R\$ 36,90
Piquet Carneiro	15.449	R\$	518.995,15	R\$ 33,59
Pires Ferreira	9.812	R\$	420.337,02	R\$ 42,84
Poranga	12.308	R\$	460.158,61	R\$ 37,39
Porteiras	15.127	R\$	646.444,51	R\$ 42,73
Potengi	10.058	R\$	399.642,18	R\$ 39,73
Potiretama	6.792	R\$	431.976,20	R\$ 63,60
Quiterianópolis	20.979	R\$	762.866,22	R\$ 36,36
Quixadá	79.505	R\$	1.666.710,00	R\$ 20,96
Quixelô	16.222	R\$	484.774,31	R\$ 29,88
Quixeramobim	72.951	R\$	1.264.823,80	R\$ 17,34
Quixeré	19.517	R\$	823.118,08	R\$ 42,17
Redenção	26.624	R\$	910.797,26	R\$ 34,21
Reriutaba	19.626	R\$	837.756,40	R\$ 42,69
Russas	67.023	R\$	2.109.200,20	R\$ 31,47
Saboeiro	16.806	R\$	412.474,28	R\$ 24,54
Salitre	16.586	R\$	642.740,03	R\$ 38,75
Santa Quitéria	44.864	R\$	1.190.778,74	R\$ 26,54
Santana do Acaraú	30.041	R\$	831.632,89	R\$ 27,68
Santana do Cariri	18.242	R\$	648.970,33	R\$ 35,58
São Benedito	44.929	R\$	1.191.962,14	R\$ 26,53
São Gonçalo do Amarante	42.311	R\$	865.344,55	R\$ 20,45
São João do Jaguaribe	8.521	R\$	436.385,07	R\$ 51,21
São Luís do Curu	12.519	R\$	555.421,57	R\$ 44,37
Senador Pompeu	25.069	R\$	922.169,14	R\$ 36,79
Senador Sá	6.575	R\$	380.777,94	R\$ 57,91

Sobral	180.046	R\$	8.114.288,64	R\$ 45,07
Solonópole	17.943	R\$	798.141,84	R\$ 44,48
Tabuleiro do Norte	29.369	R\$	907.029,03	R\$ 30,88
Tamboril	26.650	R\$	801.820,71	R\$ 30,09
Tarrafas	8.937	R\$	393.851,93	R\$ 44,07
Tauá	56.202	R\$	1.558.307,47	R\$ 27,73
Tejuçuoca	16.056	R\$	655.882,28	R\$ 40,85
Tianguá	67.663	R\$	1.814.717,07	R\$ 26,82
Trairi	50.788	R\$	1.261.911,74	R\$ 24,85
Tururu	14.057	R\$	527.609,52	R\$ 37,53
Ubajara	30.885	R\$	792.055,94	R\$ 25,65
Umari	7.855	R\$	415.886,62	R\$ 52,95
Umirim	18.901	R\$	771.293,86	R\$ 40,81
Uruburetama	20.253	R\$	805.340,06	R\$ 39,76
Uruoca	13.613	R\$	542.364,54	R\$ 39,84
Varjota	17.704	R\$	796.866,58	R\$ 45,01
Várzea Alegre	39.379	R\$	1.127.718,25	R\$ 28,64
Viçosa do Ceará	55.670	R\$	848.490,59	R\$ 15,24
TOTAL	8.450.527	R\$	256.624.012,21	R\$ 30,37

Fonte: Balanços Gerais, 2008.IBGE, 2008.

Vislumbra-se na tabela 1 o fato de o Município de Eusébio, no exercício de 2008, possuir a maior relação de receita por habitantes no Estado do Ceará, para os municípios acima de 6.000 habitantes, com uma arrecadação *per capita* de R\$ 67,34.

### 3.5.2 Limites de Repasses

Os limites de repasse de recursos são baseados no critério de faixas populacionais. A Constituição Federal, em seu art. 29-A, estabelece limites para o total das despesas com o Poder Legislativo. Os repasses de recursos, observados os valores da base cálculo, mencionados no Quadro 1, p.61, não podem ser superados.

### 3.5.3 As Datas de Repasse

Os repasses dos recursos, conforme base de cálculo e limite de gastos, também possuem prazo para serem repassados. Incorre em crime de responsabilidade o prefeito que não fizer o repasse até o dia 20 (vinte) de cada mês, conforme tipificado no § 2º. do inciso II do art. 29-A da Constituição Federal.

A adoção do estabelecimento de data de repasse pelo legislador visa a resguardar o Poder Legislativo do recebimento dos recursos necessários à manutenção de suas atividades e

poder efetuar um planejamento quanto à execução dos seus gastos. Visa, ainda, a impossibilitar que questões políticas venham a tumultuar a gestão municipal.

### **3.5.4 Limites de Repasse e o Valor do Orçamento**

Os repasses ao Poder Legislativo devem ser obedecidos pelo chefe do Poder Executivo, sob pena de incorrer em crime de responsabilidade. Os incisos I e III do § 2º do art. 29-A estabelecem:

(...)

.

.

.

§ 2º Constitui crime de responsabilidade do Prefeito Municipal:

I - efetuar repasse que supere os limites definidos neste artigo;

III - enviá-lo a menor em relação à proporção fixada na Lei Orçamentária.

Fator importante para a definição do limite de repasse é o valor consignado na Lei Orçamentária. Duas situações podem ocorrer: 1º se a receita apurada no exercício anterior for maior do que a dotação orçamentária destinada à Câmara Municipal. 2º se a receita apurada for menor do que o valor estabelecido no orçamento.

Na primeira hipótese, quando a receita do exercício anterior é maior do que o valor consignado na proposta orçamentária, deve ser observado o valor do orçamento. Nesta situação, por não ter superado os limites definidos no *caput* do art. 29-A, é facultado ao chefe do Poder Executivo fazer a suplementação dessa dotação no orçamento até o limite de 8% (oito por cento) da receita.

Na segunda situação, se a receita for menor do que o valor estabelecido no orçamento, o prefeito deverá limitar o valor do repasse até o teto de 8%. Para isso deve baixar decreto informando diretamente o presidente da Câmara sobre a limitação do valor.

### **3.5.5 Utilização dos recursos pelo Poder Legislativo**

A utilização dos recursos, assim como em toda a Administração Pública, está vinculada ao princípio da legalidade e da finalidade. A Câmara Municipal não pode despender gastos com despesas não vinculadas a sua finalidade precípua.

Algumas despesas, como a remuneração de vereadores, estão vinculadas a determinados limites. O subsídio dos vereadores está vinculado ao dos deputados estaduais, alíneas “a” a “f” do inciso VI do art. 29-A, e não podem ultrapassar o limite de 5% (cinco por cento) da receita do Município, na forma do inciso VII do mesmo artigo.

E, ainda, as câmaras municipais não podem gastar mais de 70% (setenta por cento) de sua receita com folha de pagamento, incluído o gasto com o subsídio de seus vereadores. A Lei Complementar 101/00, Lei de Responsabilidade Fiscal, limita a aplicação em despesas com pessoal até o limite máximo de 6% (seis por cento) da receita corrente líquida do Poder Executivo, para o Poder Legislativo Municipal.

### **3.5.6 Retenção de Recursos pelo Poder Executivo**

Vislumbra-se a possibilidade da retenção de parte do valor do duodécimo a ser repassado pelo Executivo. As câmaras municipais devem custear despesas com pagamento de pessoal, incluindo os subsídios dos vereadores. Referidas despesas enseja a contribuição patronal e consignações dos descontos previdenciários devidos ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Considerando que as câmaras municipais não possuem personalidade jurídica, sendo, portanto, a capacidade do município na figura do seu representante político o prefeito, na hipótese do não-pagamento e recolhimento das contribuições ao INSS, este efetua a retenção dos valores de competência da Câmara diretamente no repasse do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), quanto à cota que cabe ao município.

Desta forma, caberá ao prefeito municipal, a dedução do valor do repasse do duodécimo, com a devida comunicação ao chefe do Poder Legislativo Municipal, sob pena de descumprimento da limitação legal.

## 4. METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta seção apresenta a metodologia utilizada para o desenvolvimento deste estudo de caso. A metodologia científica visa a proporcionar ao pesquisador os métodos e procedimentos necessários à satisfação do objeto pesquisado. A pesquisa constitui meio direcionado a elaboração do trabalho científico, devendo seguir as diretrizes traçadas na metodologia.

Metodologia é definida por Michel (2005, p. 51) “(...) como um caminho que procura a verdade num processo de pesquisa, ou aquisição de conhecimento, um caminho que utiliza procedimentos científicos, critérios normalizados e aceitos pela ciência.”

No desenvolvimento dos estudos, nota-se a existência de vários métodos que podem ser utilizados para a consecução dos objetivos pretendidos. A escolha do melhor método vai depender do planejamento a ser adotado.

Para Cooper e Schindler (2003, p.33), pesquisa “é uma investigação sistemática que visa a fornecer informações para resolver problemas gerenciais”. O objetivo da pesquisa segue os padrões do método científico, a saber: propósito claramente definido, processo de pesquisa detalhado, planejamento completo, altos padrões éticos, limitações reveladas com franqueza, análise adequada às necessidades do tomador de decisão, resultados apresentados de forma não ambígua, conclusões justificadas e experiência do pesquisador. Acentuam os autores que o estudo de metodologia da pesquisa habilita o autor a resolver problemas administrativos e a tomar decisões.

Para Michel (2005, p. 32), pesquisa é um fenômeno de busca de conhecimento constituído de aproximações sucessivas e nunca esgotado, ou seja, não é uma situação definitiva diante da qual já não haveria mais o que se descobrir.

Assim, tem-se nesta seção a taxinomia da pesquisa quanto à abordagem, aos procedimentos e à natureza, objetivos e abordagens teórica e técnica.

Em seguida, faz-se uma definição sobre o universo da pesquisa. Por fim, elabora uma

detalhada exposição sobre o ambiente da pesquisa, descrevendo aspectos importantes sobre o Município de Eusébio e o Poder Legislativo Municipal.

Escolheu-se a Câmara Municipal de Eusébio em razão da proximidade da Capital, Fortaleza, e por propiciar maior acessibilidade aos documentos e vereadores, haja vista a existência de relações profissionais entre o autor e a instituição estudada. Referida escolha não ocasiona prejuízos ao trabalho, pois as estruturas de funcionamento do Poder Legislativo Municipal são semelhantes, diferenciando-se, preponderantemente, pelo volume de recursos financeiros recebidos. O Município de Eusébio possui dentro do Estado do Ceará uma das maiores rendas e arrecadação municipal *per capita*, o que vem a conferir ao Poder Legislativo do Eusébio um dos maiores repasses de duodécimo.

Esta pesquisa é classificada como um estudo de caso exploratório-descritivo, com base na análise de procedimentos internos e na estrutura administrativa, no funcionamento da Câmara Municipal de Eusébio por meio de aplicação de questionário estruturado na forma de entrevista pessoal aos nove vereadores de Eusébio. Procurou-se desenvolver o modelo da gestão de recursos, com o estabelecimento de procedimentos operacionais para fluxos de despesas propostos.

#### **4.1 Abordagens e Métodos de Pesquisa**

Para Beuren e Raupp (2003), pesquisa qualitativa é aquela que não emprega instrumentos estatísticos como base do processo de análise do problema. Pode analisar a interação de certas variáveis e ainda compreender e classificar processos, encaixando-se com o estudo de caso.

A pesquisa qualitativa é também conhecida como “estudo de campo”, “pesquisa de campo”, “estudo qualitativo”, “interacionismo simbólico”, “perspectiva interna”, “interpretativa”, “investigação etnográfica”, “observação participante”, entre outros termos (TRIVINOS, 1987).

A pesquisa quantitativa é entendida por Beuren (2004), como a própria denominação sugere, como trabalhada por meio de levantamentos e procedimentos estatísticos, para análise e interpretação dos dados e informações objeto do estudo.

A abordagem utilizada neste estudo é de natureza qualitativa. Richardson (1999, p. 80) explica que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.”

Sobre a abordagem qualitativa, Oliveira (2001, p. 117) ensina:

As pesquisas que se utilizam de abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

Como anota Reneker (1993 *apud* DIAS, 2000), a pesquisa qualitativa é indutiva, isto é, o pesquisador desenvolve conceitos, ideias e entendimentos baseado a padrões encontrados nos dados, em vez de coletar dados para comprovar teorias, hipóteses e modelos preconcebidos. O autor ressalta, ainda, que a pesquisa qualitativa é geralmente associada à pesquisa exploratória interpretativa, enquanto a pesquisa quantitativa é vinculada a estudos positivistas confirmatórios.

De outro modo, resumindo as características da pesquisa qualitativa, Moreira (2002) menciona os seguintes pontos: foco na interpretação em vez de ser na quantificação; ênfase na subjetividade no lugar de na objetividade; flexibilidade na condução da pesquisa; orientação para o processo e não para o resultado; atenção ao contexto; e percepção do impacto do processo de pesquisa sobre a situação de pesquisa.

Os métodos qualitativos são apropriados quando o fenômeno em estudo é complexo e de natureza social. Normalmente, são usados quando o entendimento do contexto social e cultural é um elemento importante para a pesquisa. Uma característica marcante dos métodos qualitativos é o envolvimento profundo do pesquisador no contexto que está sendo analisado. Neste tipo de metodologia, o pesquisador é um intérprete da realidade (BRADLEY, 1993).

Desta maneira, o estudo qualitativo intenta compreender melhor a forma como está sendo o funcionamento, quais os procedimentos e a estrutura administrativa das Câmaras

Municipais do Estado do Ceará, escolhemos a Câmara Municipal de Eusébio como objeto de estudo, visando a alcançar os objetivos da pesquisa.

Quanto aos meios ou procedimentos técnicos, pode-se dividir em, pelo menos, três gêneros:

a) pesquisa bibliográfica - esse tipo de pesquisa é orientado a buscar conhecer teorias, conceitos, ideias e ideologias, bem como verificar condições explicativas da realidade, e discussões pertinentes;

b) pesquisa documental - consiste na análise e interpretação de documentos produzidos pela entidade sob investigação, a fim de dar tratamento aos dados que possam ser úteis ao desenvolvimento da pesquisa proposta;

c) pesquisa de campo – com suporte no conhecimento teórico, deverá ser procedida uma pesquisa, *in loco*, que será um estudo de caso, na Câmara Municipal de Eusébio-CE, com observação dos procedimentos ali realizados, com entrevista não estruturada junto aos vereadores.

Na pesquisa de campo, as técnicas de coleta de dados utilizadas foram de observação direta e de entrevista não estruturada. Lima (2004, p. 98) ensina que

A observação e a entrevista configuram técnicas de coleta de materiais que compõem a categoria de *observação direta intensiva*. Isso se explica, pois tais técnicas implicam um contato face a face entre pesquisador e observado, e o processo de coleta de materiais exigem uma comunicação mais profunda e demorada entre os agentes envolvidos. Assim, em oposição às técnicas de questionários e formulários (*observação direta extensiva*), a observação e a entrevista não atingem elevado nível de credibilidade em função da quantidade de entrevistas ou observações realizadas, mas em função do nível de amplitude e aprofundamento atingido ao longo do processo de coleta de materiais.

A técnica de observação foi realizada por meio do nosso contato direto do pesquisador observando o ambiente para obter informações sobre a realidade em seus próprios contextos, buscando compreender melhor a forma como está sendo realizada a gestão da entidade *sub oculi*.

A pesquisa exploratório-descritiva tem como principal objetivo o estabelecimento de

relações entre variáveis ou, então, descrever as características de determinada população.

Triviños (1987, p. 109) assim descreve tipo de estudo exploratório:

Os estudos exploratórios permitem ao investigador aumentar sua experiência em torno de determinado problema. O pesquisador parte de uma hipótese e aprofunda seu estudo nos limites de uma realidade específica, buscando antecedentes, maior conhecimentos para, em seguida, planejar uma pesquisa descritiva ou de tipo experimental. Outras vezes, deseja delimitar ou manejar com maior segurança uma teoria cujo enunciado resulta demasiado amplo para os objetivos da pesquisa que tem em mente realizar. (...) Um estudo exploratório, por outro lado, pode servir para levantar possíveis problemas de pesquisa”

A pesquisa exploratória possibilitou conhecer o funcionamento e os procedimentos adotados pela Câmara do Eusébio, bem como verificar sua estrutura, competências e como funcionam as atividades de controle.

Triviños (1987, p.110) assim se posiciona quanto aos estudos descritivos:

(...) exigem do pesquisador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. (...) O estudo descritivo pretende descrever ‘com exatidão’ os fatos e fenômenos de determinada realidade. (...) Quando se estabelecem relações entre variáveis, o estudo se denomina estudo descritivo e correlacional. Outros estudos descritivos se denominam estudos de casos. Estes estudos têm por objetivo aprofundarem a descrição de determinada realidade.

A pesquisa descritiva permitiu que o conjunto de dados levantados fornecesse subsídios a serem utilizados para a formulação de fluxos de procedimentos da gestão que possam nortear o funcionamento da entidade examinada, sem prejuízo para que também possa ser aplicada em outra câmara, com as adaptações que se fizerem necessárias.

Os dados coletados foram utilizados para o desenvolvimento de um estudo de caso sobre a Câmara Municipal de Eusébio. Segundo Marconi e Lakatos (2001, p. 106), estudos de caso constituem etapas mais concretas de investigação, com a finalidade mais restrita em termos de explicação geral dos fenômenos mais abstratos.

O estudo de caso, de acordo com Yin (2005), é também uma busca, porque a pressupõe como estratégia utilizada em situações de estudos de fenômenos organizacionais, sociais e políticos, portanto, com finalidade científica, não sendo confundido com os estudos de casos dirigidos para situações de ensino-aprendizagem ocorrentes na vida acadêmica e profissional.

## **4.2 Pressupostos**

Os pressupostos que fundamentam e orientam a pesquisa são os seguintes:

- a) a Câmara Municipal de Eusébio não é dotada de ferramenta adequada que oriente um fluxo adequado de procedimentos necessários ao acompanhamento da execução das despesas;
- b) a adoção de um modelo da gestão dos recursos e acompanhamento da execução da despesa possibilitará o conhecimento de como que estão sendo empregados os recursos públicos; a possibilidade de fazer uma avaliação dos resultados; e a minimização de ocorrência de desvios e fraudes; e
- c) a efetividade do controle interno é determinante para a melhoria da gestão dos recursos do Poder Legislativo Municipal.

## **4.3 Coleta e Estruturação de Dados**

A coleta de dados foi trabalhada sob a forma de pesquisas bibliográficas, documentais e de campo. A pesquisa bibliográfica foi desenvolvida mediante a busca de teorias, doutrinas e conceitos que permeiam o tema em debate.

Segundo Gil (2002), “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Não é aconselhável que textos retirados da Internet constituam o arcabouço teórico do trabalho monográfico.”

Na pesquisa bibliográfica, foram estudadas como maior ênfase as obras de Castro (2008), Figueiredo (2004), Fernandes (2003), Nakagawa (1993) e Reis (2004), quanto aos aspectos de controle; Meirelles (1996), Di Pietro (1999) e Temer (2003), quanto a aspectos jurídicos.

A pesquisa documental fundou-se nos documentos obtidos junto à instituição pesquisada, tais como Lei Orgânica, Regimento, Resoluções da Mesa Diretora, atos normativos, enfim todo o arcabouço jurídico-administrativo produzido pela Câmara de Eusébio.

Quanto à pesquisa de campo, foram formuladas perguntas aos nove Vereadores da atual legislatura, sobre controle interno, Tribunal de Contas e fiscalização. O número de vereadores é definido pela Constituição Federal e Resolução do Tribunal Superior Eleitoral com base na quantidade de habitantes dos municípios.

#### **4.4 Passos Gerais para Elaboração do Modelo**

Após a realização do planejamento da pesquisa, com a definição do problema, dos objetivos, do modelo e do método da pesquisa, é necessário identificar que tipo de instrumento será utilizado para coletar os dados da etapa descritiva.

Para o desenvolvimento dos objetivos propostos para o estudo de caso em exame, foram recolhidos indicadores por meio das pesquisas bibliográfica, documental e de campo, intermediadas por busca não estruturada junto aos vereadores.

Para este ensaio, o instrumento utilizado foi o questionário estruturado, definido como um conjunto organizado de perguntas para obter informações dos respondentes (MALHOTRA, 2005). O questionário estruturado apresenta seis perguntas, divididas em três blocos, sobre controle interno, execução de despesas, Tribunal de Contas. Conforme apresentado no Apêndice A, foi realizada na forma de entrevista pessoal.

Após as coletas, os dados foram organizados de acordo com o conteúdo e a finalidade, sempre encadeando com as metas propostas para o trabalho. Beuren (2004), ensina que o passo inicial para a análise dos dados é organizar o material, coletado de forma sistemática, e em seguida analisá-los com profundidade à luz das teorias da metodologia científica.

Para Beuren (2004, p.136), analisar dados significa

(...) trabalhar com todo o material obtido durante o processo de investigação, isto é, todo o material coletado referente a observações, questionários, informações de documentos e outros dados disponíveis devem ser considerados e estudados na pesquisa.

A análise desses dados foi descritiva, pois procurou relatar o comportamento do universo pesquisado, preocupando-se em descobrir suas características.

No estudo de caso, a análise da coleta de dados consistiu em estudar leis, documentos e livros que revelassem as questões ligadas à gestão de recursos do Poder Legislativo Municipal. E, na observação, a análise das informações objetivou o conhecimento das etapas da geração das despesas e suas relações com as estruturas de controle interno.

O desenvolvimento deste estudo de caso intenta a sua aplicação na Entidade pesquisada, como também em outras câmaras, respeitados os perfis e particularidades gerenciais de cada gestor, bem como a adequação à estrutura administrativa existente.

## **5. MODELO DA GESTÃO DE RECURSOS PARA O PODER LEGISLATIVO MUNICIPAL DE EUSÉBIO**

Esta seção trata do estabelecimento de modelo da gestão de recursos do Poder Legislativo Municipal do Eusébio, com a criação de fluxos de despesas, detalhando procedimentos operacionais, buscando contribuir para a melhoria dos processos, observado organograma proposto.

### **5.1 Caracterização da Instituição Estudada - Câmara Municipal de Eusébio**

Este tópico descreve o ambiente de pesquisa escolhido, apresentado, preliminarmente, um breve histórico sobre o Município de Eusébio, com abordagem sobre suas principais características, tais como sua população, sua base territorial e suas principais atividades econômicas. Em seguida, será apresentada a Câmara de Eusébio como objeto de pesquisa, sua composição e estrutura administrativa.

#### **5.1.1 O Município de Eusébio**

As origens do Município de Eusébio remontam à década de 1930, tendo suas terras vinculo com o Município de Aquiraz, passando a Eusébio de Queiróz, segundo Decreto nº 99, de 04 de setembro de 1935, e novamente a Eusébio conforme Decreto-Lei nº 448, de 20 de dezembro de 1938(EUSEBIO, 2007).

A evolução política se deu com sua elevação à categoria de Distrito, modificada a denominação para Eusébio; ocorreu segundo Lei nº 1.275, de 20 de maio de 1943 e a Município conforme Lei nº 11.333, de 19 de junho de 1987.

A nomenclatura do Município homenageia o abolicionista Euzébio de Queiroz Matoso e Câmara, que sancionou a Lei 581 de 04 de setembro de 1850, e que, dentre outras funções foi senador, juiz, desembargador e chefe de policia.

A parte viária do Município do Eusébio estrutura-se ao longo das rodovias que limitam ou seccionam seu território: BR-116, CE-040, Anel Viário, Estrada do Fio e Estrada da Mangabeira. Apesar de inadequações técnicas da sua infraestrutura viária, ela possibilita a facilidade de acesso, o que constitui fator relevante para o desenvolvimento de sua economia.

A economia do Município de Eusébio, e a conseqüente geração de riqueza, está concentrada no setor industrial; todavia nos últimos anos, o Município tem se consolidado como polo gerador de empregos no setor de serviços, mediante uma política agressiva de redução de alíquota do Imposto sobre Serviços – ISS. Tal medida possibilitou a migração de empresas sediadas em municípios vizinhos, bem como de outros estados (IBGE,2008).

Outro ponto que consolida a posição privilegiada de acesso ao Município é a indústria da construção civil, com a implantação de vários condomínios residenciais, o que agrega prestadores de serviços e desenvolve outros negócios, como supermercados, academias, corretoras de imóveis etc.

Esse desenvolvimento econômico impacta na população, sendo esta estimada para o ano de 2008 em 40.426 habitantes, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). O Município possui área de 78,65 km<sup>2</sup>, o que o destaca economicamente por possuir um Produto Interno Bruto (PIB) *per capita* bastante elevado para os padrões do Estado.

### **5.1.2 Câmara Municipal**

A Câmara Municipal de Eusébio esta localizada à rua Eduardo Sá, 50, no centro da Cidade. Sua composição em número de vereadores, definida conforme Constituição Federal e Resoluções do Tribunal Superior Eleitoral, importa em nove, eleitos no ultimo pleito.

Os Edis eleitos no ano de 2008 que tomaram posse em 2009 são: Ivonilde Silva dos Santos, Jose Tarcisio Sá Filho, Joselito Tavares de Abreu, Aldacira Targino da Silva, Fares Andrade Said Filho, Aderlano Sá da Silva, Raimundo Nonato Damasceno Neto, Tarcisio Christiane Gomes da Silva e Ednardo Santos Masseno (EUSEBIO, 2007)

A Câmara Municipal tem sua estrutura de funcionamento definidas pelo seu Regimento. O art. 34 destaca a composição da Mesa Diretora, sendo os cargos de Presidente, Vice-Presidente, 1º Secretário e 2º Secretário, com mandato de dois anos, permitida a recondução para o mesmo cargo na eleição imediatamente subsequente, independentemente de legislatura. Joselito Tavares de Abreu foi escolhido o presidente da Câmara em sessão realizada no dia 01 de janeiro de 2009.

Para a execução dos trabalhos legislativos, a Câmara conta com comissões parlamentares, divididas em permanentes e temporárias, separadas em campos temáticos ou

áreas de atividade. As comissões permanentes na forma do art. 71 do Regimento são as seguintes:

- I – Comissão de Legislação, Justiça e da Cidadania;
- II – Comissão de Orçamento, Finanças, Controle e Fiscalização, o exame dos aspectos financeiro e orçamentário públicos de quaisquer proposições, especialmente:
- III - Comissão de Educação, Cultura, Desporto, Lazer e Turismo;
- IV - Comissão de Seguridade Social e Família;
- V – Comissão de Desenvolvimento Urbano, Habitação, Transporte e Meio Ambiente, matérias que digam respeito:

O Regimento define que as comissões permanentes serão compostas de três membros, sendo que cada vereador, à exceção do presidente da Câmara, deverá integrar, obrigatoriamente, pelo menos, duas comissões permanentes.

As comissões temporárias, ou especiais, se destinam a proceder a estudo de assunto de especial interesse do Legislativo e terão sua finalidade especificada no requerimento que as constituir, a qual indicará também o prazo para apresentarem o relatório de seus trabalhos.

Quanto à execução orçamentária e financeira dos recursos da Câmara, os arts. 225 e 226 do Regimento conferem sua ordenação ao presidente, bem como determinam a manutenção dos valores disponíveis ao Poder Legislativo em bancos oficiais, cabendo à Tesouraria movimentar os recursos autorizados. A estrutura administrativa de servidores efetivos e comissionados é definida pela Lei Municipal n.º 369/98.

O controle interno é inerente a todos os atos e processos administrativos de uma organização, de forma que não pode nem deve ser concebido separadamente, uma vez que a sua integração é fator decisivo para o perfeito desempenho das atividades a serem realizadas nas suas diversas unidades administrativas.

O sistema de controle interno vai além dos assuntos que se relacionam exclusiva e diretamente, com as funções do sistema contábil. Os seus elementos, quando isoladamente considerados, são denominados de controles internos, os quais, agregadamente, constituem o sistema de controle interno como um todo, que, por sua vez, é composto de subsistemas.

A fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará confere especial atenção à execução dos controles internos pelas instituições fiscalizadas, exigindo a sua implantação e funcionamento nos moldes legais.

Nesse contexto, surge a ideia de se implantar, na Câmara Municipal de Eusébio, um sistema de fluxos de procedimentos de despesas, de forma que se pudesse detalhar aspectos da execução de cada etapa, de modo a orientar gestores. Algumas dificuldades foram encontradas, como era de se esperar, haja vista ser o assunto pouco discutido na área da gestão pública; executar despesas sem a preocupação com o cumprimento das etapas do fluxo legal de geração das despesas é prática muito comum.

Com o intuito de dar uma colaboração à consolidação desse projeto, realizamos uma pesquisa no âmbito da Câmara de Vereadores. Os aspectos investigados permitiram uma visão panorâmica da realidade e, esperamos, possam contribuir de alguma forma para a melhoria da gestão dos recursos públicos na Câmara Municipal de Eusébio.

## 5.2 Resultados da Pesquisa

No intuito de melhor desenvolver os temas abordados durante a pesquisa, foi efetuada divisão em blocos de perguntas, sendo o primeiro tratando sobre controle interno e o segundo acerca da execução das despesas da Câmara e o terceiro a respeito da atuação do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

### 1º bloco: Nível de Conhecimento sobre Controles Internos

O primeiro bloco de perguntas teve como propósito identificar o nível de conhecimento sobre controle interno por parte dos vereadores, se tem conhecimento sobre os objetivos e funções de uma unidade de controle interno e a opinião concernente à importância do controle interno. Os resultados obtidos constam nas tabelas 3, 4 e 5.

Tabela 3 – Conhecimento sobre Controle Interno.

Nível de Conhecimento	Und.
Baixo	4
Médio	5
Alto	0
Total	9

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Tabela 4 – Você tem conhecimento sobre os objetivos e funções desenvolvidas por uma Unidade de Controle Interno?

Nível de Conhecimento	Und.
Sim	2
Não	7
Total	9

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Tabela 5– Opinião dos vereadores sobre a importância do Controle Interno

Nível de Importância	Und.
Muito Importante	2
Pouco Importante	7
Total	9

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Pelas respostas, verificou-se que mais da metade dos vereadores, ou seja, cinco possuem um nível médio de conhecimento sobre o assunto, quatro um baixo nível de conhecimento e ninguém se considera altamente conhecedor dessas informações. Quando perguntados sobre os objetivos e funções desenvolvidas por uma unidade de controle interno, sete demonstraram não possuir conhecimentos, no entanto, quando a pergunta remete à importância do controle interno, a maioria, sete, diz ser muito importante. Isso é uma evidência de que o controle interno embora não seja amplamente conhecido de todos, a maioria o reputa como importante.

Esse resultado é reforçado por afirmações de três dos entrevistados:

... meu conhecimento sobre o tema é muito superficial pois não tenho experiência com gestão...

... tenho um razoável conhecimento por conta de interesse pessoal e por já ter exercido função pública...

... fui gestor e sei da importância de ter um controle interno que funcione...

## 2º bloco: Nível de confiança e conhecimento sobre a execução das despesas da Câmara

O segundo bloco de perguntas teve por objetivo inferir sobre o conhecimento da origem e forma da utilização dos recursos financeiros da Câmara quanto à contratação de despesas.

Tabela 6 – Você tem conhecimento da origem e aplicação de recursos repassados à conta da Câmara?

Nível de Conhecimento	Und.
Baixo	2
Médio	5
Alto	2
Não soube opinar	0
Total	9

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Tabela 7 – Qual o grau de confiança sobre a forma como são executadas as despesas na Câmara?

Grau de Confiança	Und.
Baixo	2
Médio	5
Alto	1
Não soube opinar	1
Total	9

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Tabela 8 – Qual o nível de conhecimento sobre preceitos legais que norteiam a utilização dos recursos da Câmara?

Nível de Conhecimento	Und.
Baixo	4
Médio	3
Alto	1
Não soube opinar	1
Total	9

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Pelas respostas ao questionário, verificou-se na tabela 6 um elevado nível de conhecimento sobre a origem e aplicação dos recursos repassados a Câmara, considerando sete respostas como médio e alto. Na tabela 7 sobre o grau de confiança quanto à forma da execução das despesas perceptível aos vereadores é apenas médio, considerando que cinco opinaram como médio, e apenas um como alto. Quanto ao nível de conhecimento, tabela 8, sobre os preceitos legais que norteiam a utilização dos recursos da Câmara, tem-se como insuficiente dado o nível de baixo e médio, que totalizou sete vereadores.

O resultado é confirmado pelas afirmações de três dos entrevistados:

- ... conheço pouco sobre o tem por que não tinha interesse na área de gestão pública...
- ... tenho confiança sobre como são executadas as despesas da câmara por que acompanhamento de perto...
- ... sou vereador há algum tempo, já fui gestor e sei da importância do conhecimento das legislações sobre a despesa pública...

### **3º bloco:** Nível de conhecimento sobre a atuação do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará

O terceiro bloco de perguntas teve como propósito identificar o nível de conhecimento sobre a atuação do Tribunal de Contas dos Municípios (TCM-CE). Os resultados obtidos constam nas tabelas 9, 10 e 11.

Tabela 9 – Conhecimento sobre a atuação do TCM-CE

Nível de Conhecimento	Und.
Baixo	2
Médio	3
Alto	4
Total	9

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Tabela 10 – Conhecimento sobre as exigências do TCM-CE sobre Controle Interno quando da análise das Contas de Gestão

Nível de Conhecimento	Und.
Baixo	7
Médio	1
Alto	1
Total	9

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Tabela 11 – O aprimoramento da execução dos controles internos influencia no resultado das contas fiscalizadas pelo TCM-CE

Nível de Influência	Und.
Baixo	1
Médio	2
Alto	6
Total	9

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Pelas respostas obtidas do questionário, verificou-se na tabela 9 que os vereadores possuem bom nível de conhecimento sobre a atuação do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, considerando que sete opinaram com médio e alto conhecimento. No tocante ao conhecimento das exigências do TCM-CE sobre controle interno quando da análise das contas de gestão, tabela 10 sete vereadores indicaram um baixo nível. Quanto ao nível de influência da boa execução dos controles internos para o resultado das contas fiscalizadas pelo TCM-CE, através da tabela 11, seis vereadores destacaram alta influência, o que reforça a relevância dos controles internos.

O resultado é confirmado pelas afirmações de três dos entrevistados:

... sempre participo dos eventos do TCM e sei da sua forma de atuar...  
 ... sei que é obrigado a funcionar o controle interno mas não tenho pleno conhecimento de como o mesmo deve ser executado...  
 ... com ex-gestor sei da importância da boa execução dos controles internos para o relatório de fiscalização do TCM...

É importante destacar que a Câmara Municipal de Eusébio está obrigada a adotar e manter o sistema de controle interno, conforme preconizado nos arts. 74 e 75 da Constituição Federal, art. 80 da Constituição Estadual e arts. 75 a 80 da Lei Federal nº. 4.320/64.

Considerando a necessidade de observância aos preceitos legais que regem os procedimentos da gerência dos recursos, e a consequente, sujeição à fiscalização exercida pelas entidades de controle, a fiel observância a diretrizes balizadoras das ações dos gestores propicia melhor resultado na gestão.

No Estado do Ceará, conforme o Tribunal de Contas dos Municípios, por meio da Instrução Normativa 01/1997, são objeto de controles específicos: a execução orçamentária e financeira; pagamento de pessoal; a incorporação, tombamento e baixa dos bens patrimoniais; os bens em almoxarifado; as licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes, sem prejuízo de outras formas de controle.

Com suporte na proposição de um modelo de organograma que pode ser adotado pela Câmara Municipal de Eusébio como meio de organização da estrutura administrativa e como forma de controle das atribuições e responsabilidade inerentes a cada setor, sendo propostos fluxos de despesas e detalhamento dos procedimentos operacionais pertinentes.

A proposta do organograma apresentado na figura 1 destaca a criação de uma unidade de chefia de controle interno, com vinculação ao presidente do Poder Legislativo. A posição no organograma destaca a necessidade de autonomia e independência, a qual deve ser conferida aos órgãos de controle, dadas as particularidades que envolvem sua atuação, em especial, o princípio da segregação de funções.

A criação do organograma se justifica pela necessidade constante de coordenação e supervisão das ações de execução dos controles internos. O acompanhamento das ações e procedimentos em execução poderá auxiliar na correção de desvios e deficiências setoriais.

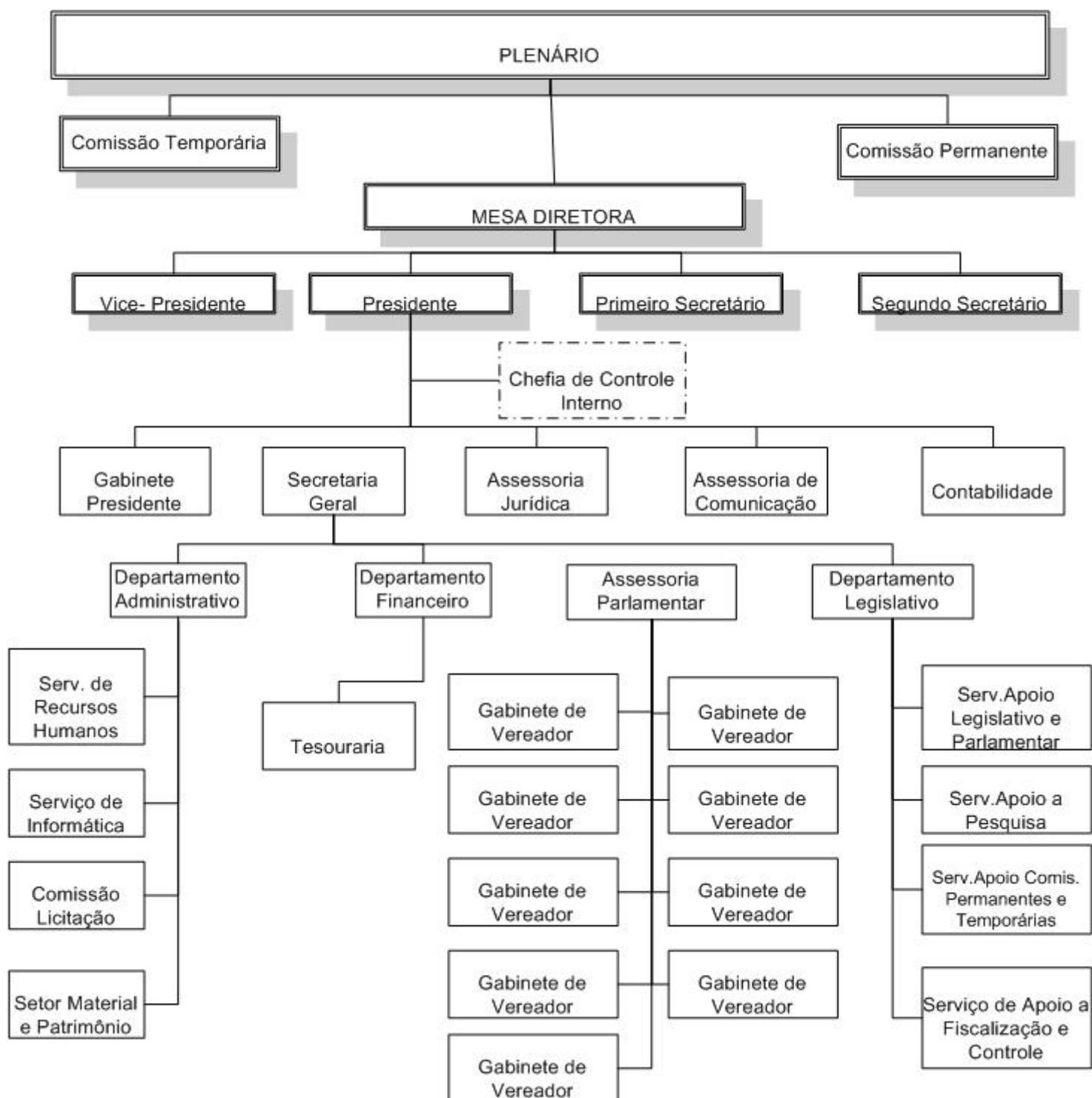


Figura 1 - Organograma da Câmara Municipal de Eusébio (proposição).  
 Fonte: Elaborado pelo autor, 2009.

Destacam-se nas figuras 2, 3 e 4, os fluxos de procedimentos de despesas, com o estabelecimento das diretrizes operacionais a serem observadas em cada etapa, visando ao cumprimento das determinações legais.

Preliminarmente apresenta-se gráfico 1 indicativo do volume de recursos repassados ao Poder Legislativo Municipal de Eusébio, comprovando a significativa disponibilidade de recursos financeiros para o uso da Câmara apropriados aos exercícios pertinentes.

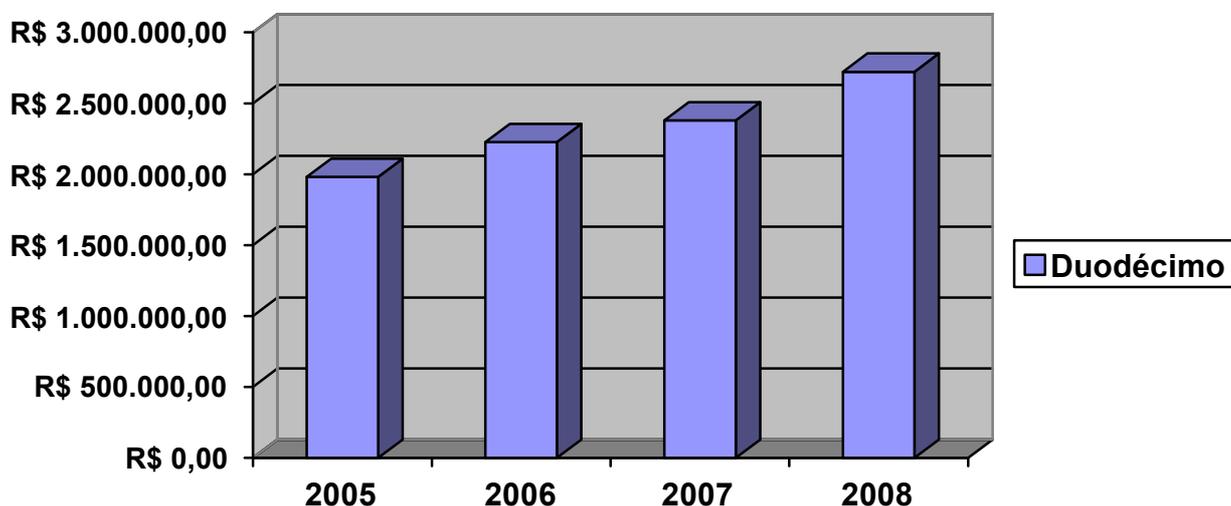


Gráfico 1. Demonstrativo de Duodécimo  
Fonte: Balanços Gerais 2005,2006, 2007,2008.

A utilização dos recursos está vinculada ao Princípio da Legalidade e da Finalidade. A Câmara Municipal não pode despender gastos com despesas não vinculadas a sua finalidade precípua.

Algumas despesas, como a remuneração de vereadores, está vinculada a determinados limites. O subsídio dos vereadores está ligado ao dos deputados estaduais, alíneas “a” a “f” do inciso VI do art. 29-A, e não pode ultrapassar o limite de 5% (cinco por cento) da receita do Município, na forma do inciso VII do mesmo artigo.

E, ainda, as câmaras municipais não podem gastar mais de 70% (setenta por cento) de sua receita com folha de pagamento, incluído o gasto com o subsídio de seus vereadores. A Lei Complementar 101/00, Lei de Responsabilidade Fiscal, baliza a aplicação em despesas com pessoal até o limite máximo de 6% (seis por cento) para o Poder Legislativo Municipal.

Afora o pagamento dos subsídios dos vereadores, os recursos devem ser utilizados na manutenção das atividades da Câmara, como: pagamento de pessoal, encargos previdenciários, aquisição de bens e serviços.

Considerando os recursos observados e visando a dar início ao desenho do modelo da gestão de recursos e detalhamento dos procedimentos operacionais pertinentes, é necessária a formação de fluxos de despesas, tendo sido divididos em: Fluxo 1, para a aquisição de bens; Fluxo 2 (pág. 80), aquisição de serviços; e Fluxo 3(pág. 82) para despesas com pessoal.

### 5.3 Fluxo 1 - Aquisição de Bens

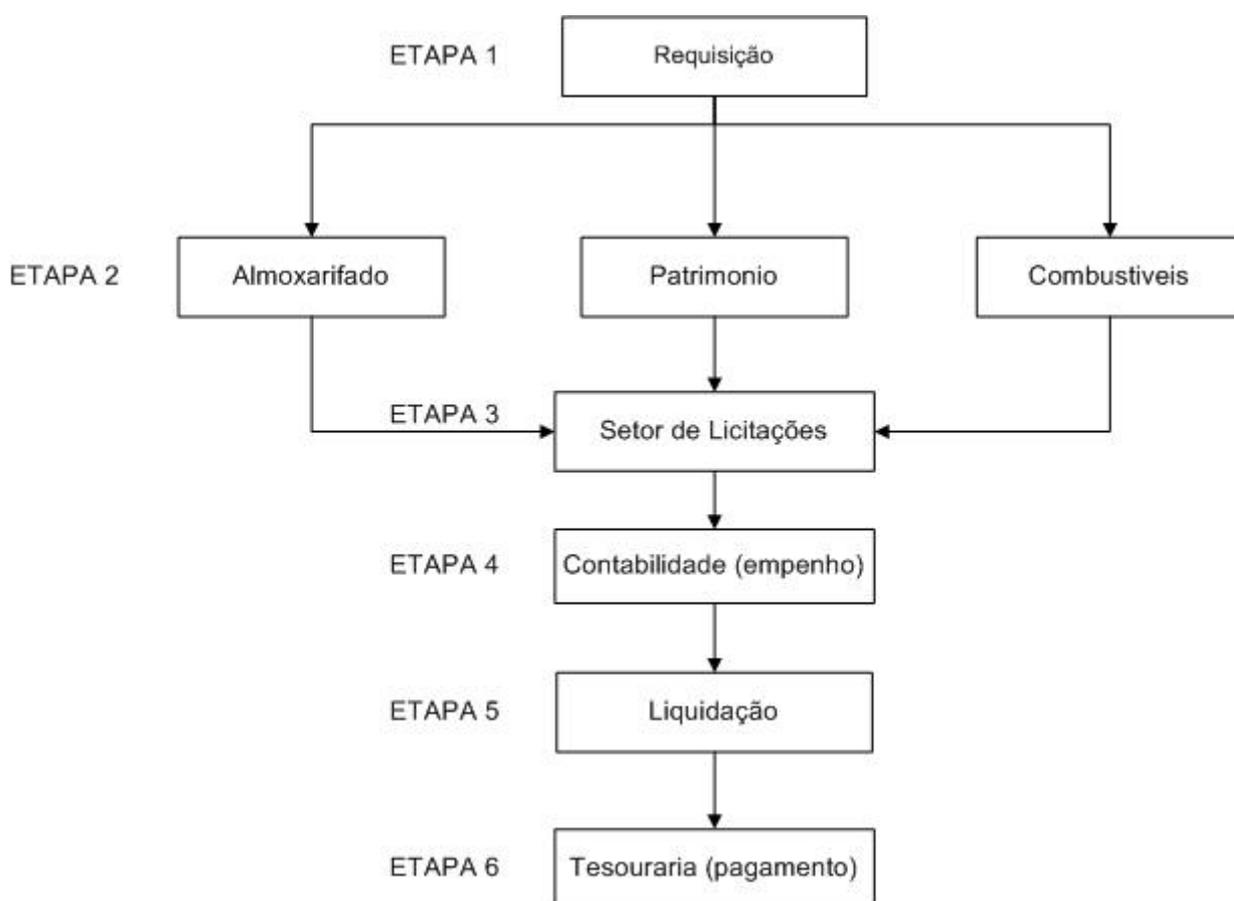


Figura 2. Fluxo de Aquisição de bens  
Fonte: Elaborado pelo autor,2009.

#### Etapa 1

Esta indica o procedimento inicial do processo de despesa - é a requisição de bens.

#### 5.3.1 Requisição

O fluxo 1, mostrado na figura 2, refere-se à aquisição de bens. Inicia-se o fluxo com a necessidade de motivação dos atos administrativos. Para a manutenção do funcionamento da

máquina administrativa, os agentes públicos devem solicitar seus pedidos ao setor competente. Neste fluxo o agente solicita por meio de requisição determinado bem ao setor competente; sendo um bem móvel, o setor de almoxarifado. Por conseguinte, considerando a existência do bem, o setor de almoxarifado emite um termo de saída do bem solicitado. Caso contrário, dá seguimento ao fluxo proposto, acionando o setor de compras. Esses procedimentos observam as disposições do art. 19 da Instrução Normativa 01/97 do TCM.

## **Etapa 2**

Nesta etapa, é contemplada a verificação da existência dos bens solicitados na etapa anterior. Os procedimentos inerentes a cada setor são delineados na sequencia.

### **5.3.2 Almoxarifado**

Almoxarifado é o local destinado à guarda e conservação de materiais, em recinto coberto ou não, adequado à sua natureza, tendo a função de destinar espaços onde permanecerá cada item aguardando a necessidade do seu uso, ficando sua localização, equipamentos e disposição interna acondicionados à política geral de estoques da instituição.

Em um órgão público, o almoxarifado é a unidade administrativa responsável pelo controle e pela movimentação dos bens de consumo, registrados de acordo com as normas vigentes.

Dentre as funções do almoxarifado, destaca-se: assegurar que o material adequado esteja na quantidade devida, no local certo, quando necessário; impedir que haja divergências de inventário e perdas de qualquer natureza; preservar a qualidade e as quantidades exatas; possuir instalações adequadas e recursos de movimentação e distribuição suficientes a um atendimento rápido e eficiente.

O responsável pelo almoxarifado deverá ficar atento às seguintes atribuições: receber para guarda e proteção os materiais adquiridos; entregar os materiais mediante requisições autorizadas; manter atualizados os registros necessários. A nomeação de responsáveis constitui elemento essencial para quem possui a guarda de bens públicos. Os arts. 12 e 18 da IN-TCM 01/97 determinam a obrigação de designação oficial e sua vinculação em sistema centralizado ou descentralizado, na forma da estrutura da gestão.

A estrutura funcional do almoxarifado tem os seguintes passos como principais: recebimento, armazenagem, distribuição e controle dos bens. Estas etapas estão definidas a seguir.

As atividades de recebimento abrangem desde a recepção do material na entrega pelo fornecedor até a entrada nos estoques. A função de recebimento de materiais é parte de um sistema integrado com as áreas de Contabilidade, Compras e Transportes, e é caracterizada como uma interface do atendimento do pedido pelo fornecedor com os estoques físico e contábil. O recebimento compreende quatro fases: entrada de materiais, conferência quantitativa; conferência qualitativa e regularização.

A armazenagem dos materiais no Almoxarifado obedece a cuidados especiais, que devem ser definidos no sistema de instalação e no *layout* adotado, proporcionando condições físicas que preservem a qualidade dos materiais, objetivando a ocupação plena do edifício e a ordem da arrumação. A armazenagem observa as seguintes etapas: verificação das condições de recebimento do material, identificação do material, guarda na localização adotada, informação da localização física de guarda ao controle; verificação periódica das condições de proteção e armazenamento e separação para distribuição.

A fase da distribuição consiste na remessa de materiais aos interessados, de acordo com solicitação de envio ou cronogramas de entregas previamente estabelecidos. O controle deve fornecer a qualquer momento as quantidades que se encontram à disposição em decurso de recebimento, as devoluções ao fornecedor e as compras recebidas e aceitas. Os registros de materiais/bens em estoque deverão ser processados em registros próprios de controle, devendo conter os seguintes dados: data de entrada e saída, especificação do material, quantidade e custos, destinação dos materiais e bens com base nas requisições.

A fase de recebimento dos bens no setor de almoxarifado está intimamente ligada com o setor de contabilidade, haja vista a fase da liquidação de despesas, ou seja, nos termos da Lei Federal nº. 4320/64, a comprovação do efetivo recebimento dos bens adquiridos, sendo efetuado pelo liquidante responsável.

Contabilmente os bens e materiais em estoque no almoxarifado deverão ser avaliados pelo preço médio ponderado das compras, como determina o art. 106, III, da Lei Federal nº.

4320/64, sendo o seu valor total apurado ao final do exercício ou gestão financeira, e lançado em conta no sistema patrimonial. O § 3º do art. 106 da Lei prevê que poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis.

### **5.3.3 Patrimônio**

Seguindo o fluxo de aquisição, figura 2 da página 72, se o bem adquirido for patrimonial, passará por um apurado controle. A Lei Complementar 101/00 intenta, dentre outras atribuições a defesa do patrimônio público. Tanto que o seu art. 44 veda a alienação de bens e direitos para o financiamento de despesa corrente, sendo ressalvada a destinação, por lei, aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

Os bens patrimoniais são classificados, por suas características, em bens de consumo, móveis, imóveis e semoventes. Os bens móveis são considerado de natureza permanente desde que tenham durabilidade superior a dois anos, conforme preceitua a Lei n.º 4.320/64, em seu art. 15, § 2º.

Os materiais permanentes, após aquisição, serão registrados em fichas ou livros próprios e incorporados ao patrimônio da Entidade, onde receberão números sequenciais de registro patrimonial para identificação e inventário. O número de registro deverá ser apostado no material, mediante gravação, fixação de plaqueta ou etiqueta apropriada e carimbo para o material bibliográfico.

Destaque-se que aos agentes que mantiverem a guarda de bens da Administração deve ser elaborado termo de responsabilidade, onde constarão: a localização dos bens quando da compra ou transferência de localidade e assinatura, data e carimbo, efetuado pela chefia responsável pela localização do bem, que deverá conferir o termo com o número de patrimônio existente no equipamento.

A adequação do valor patrimonial e atualização de registros serão efetuada, no máximo, anualmente (os inventários), atendendo às determinações do art. 15 da IN-TCM 01/97.

O inventário físico é o instrumento de controle para a verificação dos saldos de estoques nos almoxarifados e depósitos bem como e dos equipamentos e materiais permanentes, em uso no órgão ou entidade, que irá permitir, dentre outros: o ajuste dos dados

escriturais de saldos e movimentações dos estoques com o saldo físico real nas instalações de armazenagem; a análise do desempenho das atividades do encarregado do almoxarifado mediante os resultados obtidos no levantamento físico; o levantamento da situação dos materiais estocados no tocante ao saneamento dos estoques; o levantamento da situação dos equipamentos e materiais permanentes em uso e das suas necessidades de manutenção e reparos; e a constatação de que o bem móvel não é necessário naquela unidade.

Os inventários físicos podem ser divididos em inicial, anual ou eventual. O inicial quando realizado na criação de uma unidade gestora. O anual, quando destinado a comprovar a quantidade e o valor dos bens patrimoniais do acervo de cada unidade gestora, existente em 31 de dezembro de cada exercício, sendo levado em consideração o saldo do inventário anterior e das variações patrimoniais ocorridas durante o exercício. O eventual, quando realizado em qualquer época, por iniciativa do dirigente da unidade gestora ou por iniciativa do órgão fiscalizador.

E, ainda, pode ser de transferência de responsabilidade, quando realizado na mudança do dirigente de uma unidade gestora; ou de extinção ou transformação, realizado por ocasião da extinção ou transformação da unidade gestora.

Podemos destacar que o Decreto-Lei 200/67, art.14, possibilita a não-realização de controles e simplificação de processos, quando se evidenciarem como meramente formais ou cujo custo seja superior ao risco da perda.

#### **5.3.4 Combustíveis**

Quanto se trata da aquisição de combustíveis, a exigência dos órgãos de fiscalização intenta evitar perdas decorrentes do descontrole no uso dos recursos, caracterizados pelo desvio de finalidade, e, também, a otimização do emprego de combustíveis pelas instituições.

A efetivação do controle de combustíveis deverá precipuamente, se iniciar pelo registro dos veículos e máquinas, devendo ser registrados em livro ou fichas devidamente numeradas, com indicação da marca, cor, ano de fabricação, tipo, número da nota fiscal, modelo, número do motor e do chassi, data de aquisição, placa e número do registro no Departamento de Trânsito, quando for o caso.

Passada a parte de controle dos veículos, e havendo requisição da Administração, para cada veículo e máquina, haverá o controle de quilometragem ou de horas trabalhadas com o demonstrativo de consumo de combustíveis e lubrificantes, e, nos serviços mecânicos, das peças e acessórios utilizados, mencionando a quantidade comprada, o valor e a data da realização da despesa.

### **Etapa 3**

Compreende a fase de obrigatoriedade de licitar os bens a serem adquiridos pela Administração.

#### **5.3.5 Licitações**

As aquisições de bens, serviços e outras formas de aquisição ou concessão/permissões concedidas pela Administração Pública devem observar a regra da realização de procedimentos licitatórios cabíveis, pelas disposições do art. 2º. da Lei de Licitações, Lei 8666/93.

A realização de procedimento licitatório visa à observância do Princípio Constitucional da Isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração. Deverão ser observadas as conformidades com os princípios básicos da Legalidade, da Impessoalidade, da Moralidade, da Igualdade, da Publicidade, da Probidade Administrativa, da Vinculação ao Instrumento Convocatório, do Julgamento Objetivo e dos que lhes são correlatos.

Procedimentos a serem observados na realização de procedimentos licitatórios:

I solicitar a Portaria de nomeação da Comissão de Licitação (mínimo de três participantes, mínimo de dois servidores concursados);

II solicitação de cópias da Ata de Posse do Presidente da Câmara e/ou decretos de delegação de poderes aos ordenadores de despesas e, caso existente, do procurador jurídico.;

III publicação de aviso de cadastramento de licitantes nos meios de imprensa;

IV organização da documentação de cadastro de licitantes em pastas separadas, pessoa

física/ pessoa jurídica, em ordem alfabética. Confirmar emissão das certidões apresentadas na *internet*;

V verificar a existência de parentesco entre sócios e/ou semelhança de contador, engenheiro, advogado, na documentação das empresas a serem cadastradas. Evitar convidar empresas que possam ter eventuais semelhanças para participar de um mesmo processo de licitação;

VI solicitar uma sala com computador, material de expediente, arquivo e flanelógrafo;

VII providenciar uma pasta de controle de processos de licitação a serem abertos por unidades gestoras durante o exercício financeiro, em ordem crescente;

VIII todos os processos licitatórios realizados dentro do mês devem ser informados no SIM-TCM-CE, no mesmo mês, sob pena de responsabilização perante os órgãos responsáveis pelo controle externo;

IX solicitação da relação de prestadores de serviços (objetos) que necessitam ser contratados para o exercício financeiro;

X solicitação da relação de materiais de expediente e limpeza e demais produtos necessários para a manutenção da Câmara, observado o princípio da anualidade;

XI todas as compras e/ou contratações deverão ser precedidas de prévia pesquisa de mercado, a fim de orientar a modalidade de licitação a ser utilizada, preferencialmente, informadas em papel timbrado das pessoas físicas ou jurídicas contactadas;

XII todos os procedimentos de licitação realizados na modalidade de Tomada de Preços, Concorrência Pública, Concurso, Leilão e/ou Pregão deverão ser publicados, também, em jornal de grande circulação, no Diário Oficial do Estado e no Diário Oficial da União, quando for o caso (modelo, anexo IV).

#### **Etapas 4 e 5**

Nesta etapa entra a parte de registro contábil da despesa, consistindo na emissão da

nota de empenho, e a fase de geração do direito de receber ao credor, por meio da liquidação da despesa pelo recebimento dos bens.

### **5.3.6 Contabilidade: Execução Orçamentária e Financeira**

Dando continuidade ao Fluxo 1, que se encontra na página 72 figura 2, tem-se que as atividades do setor de contabilidade, constituem meio de materialização e controle da execução orçamentária e financeira das instituições. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Os controles relativos à execução orçamentária e/ou financeira serão efetuados em as Fichas de Controle Orçamentário e Boletins de Tesouraria, registrados nos livros contábeis Razão, Diário e Caixa.

A geração de despesa resulta de um ato legal que vem estabelecer a relação entre o particular e a Administração - a nota de empenho. Nos termos do art. 58 da Lei 4320/64, o empenho de despesas consiste no ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Destaque-se que o art.60 do mencionado dispositivo legal veda a realização de despesa sem prévio empenho.

Na formalização do processo de despesa, após a emissão da nota de empenho, a etapa seguinte consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, apurando a origem e o objeto do que se deve pagar, e a importância, que vem a ser a fase de liquidação.

Conforme descrito nas etapas constantes dos fluxos de despesas indicados no início desta Seção, a liquidação das despesas é efetuada nos setores competentes (almoxarifado, patrimônio, combustíveis, recursos humanos), ou pelo gestor responsável no caso do recebimento de serviços.

Outros aspectos reforçam o elo entre os setores de controle interno com a Contabilidade, tendo, como exemplo, os registros de bens de caráter permanente, onde se faz necessária a indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Na forma da Lei 4320/64, a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente, sendo ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente; a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

## **Etapa 6**

Esta é a última etapa do fluxo de despesa que consiste no pagamento ao credor pelo bem fornecido.

### **5.3.7 Tesouraria**

Finalizando o fluxo de aquisição de bens, há o setor de tesouraria. Ele representa a parte final do processo de geração de despesas, sendo responsável pela efetivação do pagamento. O pagamento da despesa será processado mediante a emissão da Nota de Pagamento, ou registro de natureza equivalente que, entre outras informações, conterá o nome do credor, o valor exato a pagar, a unidade gestora responsável pelo pagamento, o número da conta bancária e cheque, da nota de empenho e da nota fiscal respectiva, quando for o caso.

O Decreto-Lei 200/67 sintetiza as formalidades a serem observadas na efetivação da despesa e receita pública, como a exigência da utilização da via bancária para o pagamento de despesas e arrecadação de receitas, sendo elaborados documentos individualizados em favor de cada credor ou contribuinte, com o visto do ordenador de despesas e/ou do encarregado do setor financeiro.

Finalizando o processo de pagamento, ao setor de tesouraria caberá providenciar as quitações das importâncias recebidas pelos credores, que serão efetuadas mediante assinaturas firmadas em recibos ou nas Notas de Pagamentos.

## 5.4 Fluxo 2 - Aquisição de Serviços

A aquisição de serviços diferencia-se do fluxo de aquisição de bens, em razão da inexistência de controles de armazenagem e consumo, considerando sua natureza.

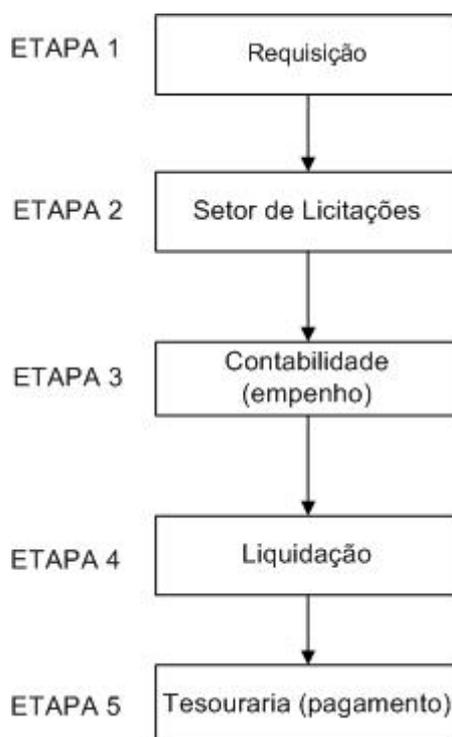


Figura 3. Fluxo de Aquisição de Serviços

Fonte: Elaborado pelo autor, 2009.

### Etapa 1:

Indica o procedimento inicial do processo de despesa; é a requisição dos serviços.

#### 5.4.1 - Requisição

A requisição de serviços, demonstrada na figura 3, observa o mesmo procedimento do Fluxo 1 - aquisição de bens. Dadas as necessidades e conveniências legais, a Administração adota medida para a contratação de serviços necessários à realização de suas funções.

## **Etapa 2**

Compreende a fase de obrigatoriedade de licitar os serviços a serem contratados pela Administração.

### **5.4.2 Licitações**

As aquisições de bens ou serviços observam a regra comum da exigência legal da realização de procedimento licitatório. Os procedimentos a serem observados para esta etapa seguem os estampados no item 5.2.5.

## **Etapas 3 e 4**

E aqui entra a parte de registro contábil da despesa, consistindo na emissão da nota de empenho, e a fase de geração do direito de receber ao credor, por meio da liquidação da despesa pelo recebimento dos serviços.

### **5.4.3 Contabilidade: Execução Orçamentária e Financeira**

Para o setor de contabilidade o fluxo 2 de aquisição de serviços será diferenciado quanto a classificação orçamentária e a repercussão patrimonial decorrente da incorporação de bens, sendo os demais procedimento os mesmos descritos para o fluxo de aquisição de bens.

## **Etapa 5**

Esta é a última etapa do fluxo de despesa, que consiste no pagamento, ao credor, pelo serviço prestado.

### **5.4.4 Tesouraria**

Como parte final do processo de geração de despesas, o setor de tesouraria efetua o pagamento observando os mesmos requisitos legais da aquisição de bens.

## 5.5 Fluxo 3 Despesas com Pessoal

As despesas com pessoal seguem ritos próprios definidos nos arts. 37 e seguintes da Constituição Federal. A regra geral é a contratação decorrente de concurso público, todavia exceções são permitidas.

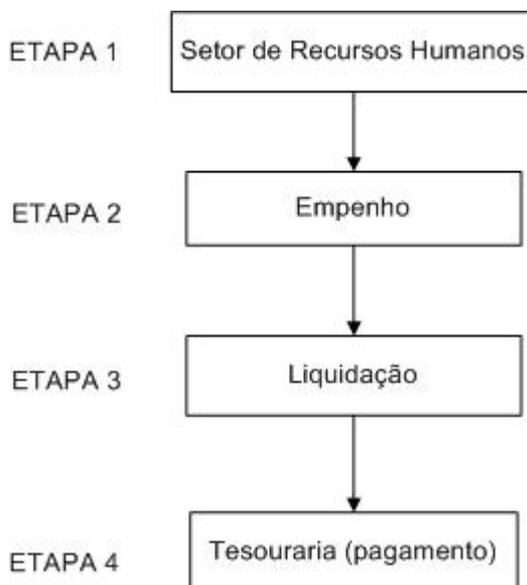


Figura 4. Fluxo de Despesas com Pessoal

Fonte: Elaborado pelo autor, 2009.

### Etapa 1

Indica o procedimento inicial do processo de despesa, que é a admissão de pessoal e/ou geração da folha de pagamento dos servidores.

#### 5.5.1 Recursos Humanos

Conforme explicitado no item 5.4, a Constituição Federal determina que a forma de ingresso em cargos públicos seja mediante concurso, sendo admitida a livre nomeação e exoneração de pessoas para a ocupação de cargos de confiança, na forma da estrutura administrativa de cada órgão.

O Fluxo 3 detalha todos os atos de admissão ou provimento, bem como de concessões iniciais de aposentadorias e pensões. Estão sujeitos ao controle dos tribunais de contas, que farão a análise da legalidade, mediante a apresentação dos seguintes documentos, exigidos pela Instrução Normativa-TCM-CE 02/2001:

I cópia completa do Edital de Concurso Público, com seu regulamento;

II cópia da publicação da homologação do resultado do concurso público;

III certidão, exarada pelo órgão de pessoal da Prefeitura, atestando a existência do cargo ou emprego, e sua vacância no quadro de pessoal;

IV contrato de Trabalho que especifique o emprego, salário, jornada de trabalho, início (e término, se for tempo determinado) e dotação orçamentária, pelo menos se contratado;

V ato de nomeação, se nomeado;

VI termo de posse; e

VII documentação individual.

Desta feita faz-se necessária a existência de controle apurado sobre o setor de recursos humanos, devendo ali ser mantidos registros individualizados e atualizados de todos os servidores públicos, incluídos os ocupantes de cargo em comissão e os admitidos por tempo determinado, e ainda, o dos aposentados e pensionistas.

Os registros deverão conter os dados pessoais do servidor, ato e data de admissão, cargo ou função, lotação, remuneração e alterações ocorridas. O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará orienta no sentido de que os registros dos atos deverão conter:

I Em relação a servidor nomeado em caráter efetivo

a) nome completo do servidor;

b) denominação correta do cargo;

c) data do ato de nomeação e publicação; número da lei de criação do cargo e remuneração do cargo.

II Em relação a servidor contratado pela CLT na condição de empregado público:

- a) nome completo do contratado;
- b) denominação do emprego;
- c) data da celebração do contrato;
- d) lei de autorização do emprego; e
- e) remuneração do emprego.

III Em relação a servidor pertencente ao quadro de funções a serem extintas quando vagarem (se houver):

- a) nome completo do servidor;
- b) denominação da função;
- c) data da admissão;
- d) data da extinção; e
- e) remuneração da função.

Estão sujeitos aos mesmos atos de comunicação e registro ao Tribunal de Contas, tanto os servidores nomeados, quanto os aposentados e pensionistas, haja vista que a concessão de aposentadorias e pensões, deverá, na forma Lei, ser homologadas e registradas por aquelas Corte de Contas.

As administrações públicas podem, ainda, se utilizar da faculdade contida no artigo 37, inciso IX, da Constituição Federal, que trata da contratação temporária por excepcional interesse público, desde que devidamente autorizada por lei municipal que especifique o prazo máximo de duração dos contratos, a excepcionalidade do serviço, assim como o regime de admissão.

### **Etapas 2 e 3**

Entra aqui a parte de registro contábil da despesa, consistindo na emissão da nota de empenho, e a fase de geração do direito de receber ao credor, mediante da liquidação da despesa, conforme folha de pagamento encaminhada pelo setor de recursos humanos.

### **5.5.2 Contabilidade: Execução Orçamentária e Financeira**

A contabilidade seguirá para o Fluxo 3 os mesmos procedimentos adotados para o Fluxo 2- aquisição de serviços.

## **Etapa 4**

Esta é a última etapa do fluxo de despesa que consiste no pagamento da folha dos servidores.

### **5.5.3 Tesouraria**

O setor de tesouraria repisará para o Fluxo 3, os mesmos procedimentos descritos para os fluxos anteriores.

### **5.6 Auditoria**

Auditoria abrange a avaliação dos controles, processos e sistemas usados na gerência dos recursos financeiros, humanos, materiais e de informações, o exame das demonstrações contábeis e financeiras, a verificação da legalidade, legitimidade e moralidade dos atos e fatos administrativos, o cumprimento de outros requisitos formais e regulamentares, bem como a avaliação dos aspectos de economia, eficiência, eficácia e efetividade.

As auditorias devem ser planejadas de modo a proporcionar razoável segurança acerca do cumprimento das leis e regulamentos significativos para alcançar os seus objetivos. Dessa forma, serão verificados os aspectos de legalidade e legitimidade dos atos praticados e sua consonância com os princípios aplicáveis à Administração Pública, especialmente aos estabelecidos no art. 37 da Constituição Federal.

O controle interno é um conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas, com o objetivo de proteger os ativos e garantir confiabilidade aos dados gerenciais e contábeis, prevenindo a ocorrência de erros e irregularidades, a fim de maximizar o desempenho das operações e da gestão governamental.

Constitui um plano de organização e um conjunto coordenado de sistemas que contribuem para a administração econômica, eficiente e eficaz de uma organização, produzindo informações gerenciais confiáveis e tempestivas e garantindo a observância das políticas administrativas, com vistas a salvaguardar o seu patrimônio e atender aos objetivos e metas estabelecidas.

O controle interno é inerente a todos os atos e processos administrativos de uma organização, de forma que não pode e nem deve ser concebido separadamente, uma vez que a sua integração é fator decisivo para o perfeito desempenho das atividades a serem realizadas nas suas diversas unidades administrativas.

O sistema de controle interno vai além dos assuntos que se relacionam exclusiva e diretamente com as funções do sistema contábil. Os seus elementos, quando isoladamente considerados, são denominados de controles internos, os quais, agregadamente, constituem o sistema de controle interno como um todo, que, por sua vez, é composto de subsistemas, dentre outros.

Os controles podem ser de natureza preventiva, de constatação ou direcionamento. Os controles preventivos – são estabelecidos com a finalidade de evitar a ocorrência de erros ou desperdícios. Os controles de constatação definem-se nas fases seguintes àquela em que são geradas as transações, com o objetivo de detectar a ocorrência de erros nas fases anteriores, propiciando a adoção de medidas corretivas. Os controles de direcionamento – são fixados com a finalidade de proporcionar a ocorrência de certo(s) evento(s), ocasião em que a Administração desencadeará ações de correção de rumos.

A avaliação final do sistema de controle interno condiciona, assim, o programa detalhado da auditoria, refletindo-se no relatório final, que deverá incluir um juízo sobre a sua confiabilidade, evidenciando os pontos fortes e fracos e formulando as recomendações necessárias ao seu aprimoramento.

## 6 CONCLUSÃO

As ocorrências de prejuízos e fraudes detectadas em diversas corporações mundiais, produzem um vácuo de integridade nas informações gestadas dentro das empresas. Os efeitos da crise mundial provocam uma análise mais acentuada sobre o papel dos governos e das instituições de controle, no processo de fiscalização das organizações e, sobretudo, nas empresas de auditoria.

Não alheia a esta realidade, a Administração Pública vive sob novo paradigma. As instituições governamentais são cada vez mais cobradas e vigiadas. A vigilância a cada dia se intensifica, seja pelos órgãos de fiscalização, seja pelo controle social, que, do mais remoto canto do Brasil, num simples acesso à internet, visualiza informações antes indisponíveis.

A necessidade de mudanças nas práticas da gestão se torna mais evidente, não apenas pelo aspecto da legalidade, mas também como meio de otimizar os recursos disponíveis. A melhoria nos processos da gestão de recursos e o fortalecimento dos controles internos são inescusáveis.

O controle interno auxilia no alcance de metas e potencializa o êxito do processo decisório, haja vista o fortalecimento dos processos internos e a qualidade da informação. Deve ser ressaltado o fato de que a gestão não se resume apenas às variáveis internas. A adoção de instrumentos para conhecer e antecipar fatores externos constitui-se indispensável no processo da gestão.

Nesse clima de realização de controle, elaboração de normativos e fiscalização, tem-se que o Poder Legislativo ocupa espaço de destaque num cenário democrático. É bem verdade que, na atual conjuntura, paira uma falta de credibilidade em relação à política brasileira, o que torna urgente a necessidade de valorizar o Poder Legislativo, o fortalecimento da democracia e das instituições.

Cediço é destacar que não existe democracia sem Poder Legislativo, e não existirá Legislativo forte, se ele não se adequar às necessidades da atual conjuntura político-social. As demandas são crescentes sob todos os aspectos, as atribuições dos poderes vão sendo

confiadas à órgãos auxiliares, como Tribunais de Contas, de forma a dar vazão às necessidades.

Merece destaque o fato de que, em todo o processo da gestão, a responsabilidade pelo controle deve ser compartilhada por vários indivíduos, até mesmo pela necessidade de segregação de funções, e cumprimento de mandamentos legais. A fragilidade de um controle interno pode comprometer o resultado de uma gestão. As evidências compiladas permitem registrar que existe forte vínculo entre a qualidade de controle interno, eficácia da gestão e o resultado das Contas de gestores.

No decorrer do presente trabalho foram plenamente atingidos os objetivos pretendidos. O objetivo geral tencionava a elaboração de um modelo da gestão de recursos no âmbito do Poder Legislativo Municipal, com a criação de fluxos de despesas e detalhamento de procedimentos operacionais, na busca da melhoria dos processos.

Quanto aos objetivos específicos, foram identificadas as sistemáticas da gestão dos recursos em utilização nas câmaras municipais, analisados fatores que envolvem a gestão de recursos existentes; bem como, restaram detalhadas as funções e competências do Poder Legislativo e destacados aspectos relevantes inerentes ao controle interno e externo.

Algumas dificuldades foram observadas no desenvolvimento do ensaio, dada a limitação de bibliografia sobre o Poder Legislativo. Os trabalhos que tratam de controle interno, via de regra, são voltados ao Poder Executivo.

Os dados coletados evidenciaram que, embora os vereadores reconheçam a importância da efetividade do controle interno como meio de melhores resultados nas contas fiscalizadas pelo Tribunal de Contas, eles tem um nível restrito de conhecimento sobre o assunto.

Com arrimo nesse modelo a Câmara Municipal de Eusébio poderá adotar os procedimentos operacionais de controle, como suporte para decisões gerenciais, o que lhe possibilitará uma utilização mais racional dos recursos disponíveis.

Sob este prisma de certa “exclusividade”, destaca-se a contribuição acadêmica advinda deste experimento acadêmico e, ainda, a possibilidade de replicação do modelo para outras câmaras municipais.

Para pesquisas futuras relacionados ao tema de controle, em especial, controle interno, recomenda-se destacar os seguintes aspectos:

- 1 auditoria no controle interno;
- 2.evidenciação das informações do controle interno; e
- 3 otimização dos fluxos de procedimentos.

As pesquisas de campo realizadas por meio de questionário revelaram, por parte dos vereadores, a consciência da importância do controle interno, embora a maioria deles não tenha profundo conhecimento sobre a execução dos controles. Quanto à atuação do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, os edis lembraram sobre as fiscalizações e cursos promovidos, bem como o fato de que a correta execução do controle interno repercutiu de maneira positiva na análise das contas fiscalizadas.

Evidenciou-se que os controles internos são obrigatórios, necessários e também relevantes para o bom desempenho administrativo do Poder Legislativo Municipal. As disposições legais e a atuação dos órgãos de controle externo como fatores que direcionaram o estudo, mostraram que sua observância possibilita o melhor uso dos recursos disponíveis, o que se reveste da maior importância, principalmente quanto à escassez de rendas.

O modelo sugerido, além de propiciar o estabelecimento de um fluxo objetivo dos procedimentos operacionais para a execução das despesas do Poder Legislativo, também será de grande utilidade na otimização dos recursos disponíveis, além de servir como ferramenta de apoio na tomada de decisões, bem como auxiliar os órgãos de controle externo quando da realização de fiscalizações.

Confirma-se a necessidade de implementação deste ou de outro modelo desenvolvido de acordo com as particularidades de cada Câmara Municipal. Outro ponto a indicar é o fato de que o modelo proposto contribuirá para o conhecimento dos processos que envolvem a execução das despesas e o uso dos recursos.

Conclui-se que, para transpor as dificuldades enfrentadas pelas instituições, quanto à escassez de recursos e, ainda, realizar serviços com eficiência, eficácia e celeridade, a Administração precisa buscar mecanismos que melhorem o processo da gestão, definindo o que se deve fazer, quais os objetivos a atingir e que tipo de gerenciamento será adequado para alcançar resultados satisfatórios.

A existência de um manual de gestão de recursos com fluxos de procedimentos constitui-se em ferramenta útil para a resolução de questões do dia a dia das câmaras municipais.

## REFERÊNCIAS

BARROS, Luiz Celso de. **Responsabilidade Fiscal e Criminal**. Bauru:EDIPRO, 2001.

BEUREN, Ilse Maria (org). **Como Elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_, Ilse M. e RAUPP, Fabiano M. Metodologia da pesquisa aplicada às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse M. (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRADLEY, Jana. Methodological issues and practices in qualitative research. *Library Quarterly*, v. 63, n. 4, p. 431-449, Oct. 1993.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Brasília, DF, Senado, 1964.

\_\_\_\_\_. **Decreto Federal nº. 4536**, de 28 de janeiro de 1922.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101/00**, de 05 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal, Brasília, DF, Senado, 2000.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 2.143-31**, de 2 de abril de 2001.

\_\_\_\_\_. Tribunal Superior Eleitoral. **Resolução nº. 21.702** de 02 de abril de 2004.

\_\_\_\_\_. Tribunal Superior Eleitoral. **Resolução nº. 21.803** de 08 de junho de 2004.

\_\_\_\_\_, Instituto dos Auditores Internos do. **Procedimentos de auditoria interna. Organização básica**. São Paulo: Biblioteca Técnica de Auditoria Interna. 1992.

CEARÁ, Tribunal de Contas dos Municípios do Estado. **Instrução Normativa 01/1997**, de 22 de maio de 1997. Fortaleza, CE,D.O.E. 1999.

\_\_\_\_\_, Tribunal de Contas dos Municípios do Estado. **Instrução Normativa 02/2001**, de 27 de dezembro de 2001. Fortaleza, CE,D.O.E. 2001.

\_\_\_\_\_, Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do (IPECE). **Perfil Básico Municipal - Eusébio**. Fortaleza-Ce, SECRETARIA DO PLANEJAMENTO E COORDENAÇÃO (SEPLAN), 2007.

CASTRO, José Nilo de. **Responsabilidade Fiscal nos Municípios**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

\_\_\_\_\_. **Direito Municipal Positivo**. 6.ed.rev.atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil; do Código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs**, São Paulo: Atlas, 2008.

CATELLI, Armando (org). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALHEIRO, Jader Branco. **A organização do sistema de controle Interno municipal**. 3. ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRCRS), 2005.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. São Paulo: Makron Books, 1993.

COOPER, Donald R. e SCHINDLER, Pámela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2003,

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

DEL VALLE, Daniella, BEZERRA, Evandro Claudino e TAMURA, Solange Massae. **O papel do "controler" nas organizações**. Pesquisa acadêmica apresentada na FEA-USP, na disciplina do Prof. Fábio Frezatti, 2o. semestre de 2000.

DIAS, Cláudia. **Pesquisa qualitativa: características gerais e referências**. Maio de 2000. Disponível em: <<http://www.geocities.com/claudiaad/qualitativa.pdf>>. Acesso em: 26 Mai. 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo Atlas 1999

FAGUNDES, Miguel Seabra. **Controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 6. ed., São Paulo: Saraiva, 1984.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Responsabilidade fiscal na função de ordenador de despesas; na terceirização de mão-de-obra; na função do controle administrativo**. Brasília; Brasília Jurídica, 2001.

\_\_\_\_\_. **Tribunais de Contas do Brasil - jurisdição e competência**, Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2003.

FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria - Teoria e Prática** – 3.ed., São Paulo, Atlas, 2004

\_\_\_\_\_, Sandra; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, Mayr. **A Câmara Municipal e o seu Regimento Interno**. 4. ed. São Paulo: LEUD, 1995.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Normas e procedimentos de auditoria no. 02 – procedimentos de auditoria independente de instituições financeiras e entidades equiparadas**.

Disponível em <<http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultados.asp?identificador=842>> Acesso em: 25.set.2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudos de caso**. São Paulo: Pioneira, 1976.

LIMA, M. C. **Monografia: a engenharia da produção acadêmica**. São Paulo: Saraiva, 2004.

MALHOTRA, N. K. **Introdução à pesquisa de marketing**. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

MARCONI, **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório**. Publicações e trabalhos científicos. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_, **Técnicas de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 21. ed. (atual. Eurico Azevedo et al.) São Paulo; Malheiros, 1996.

\_\_\_\_\_, **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. (atual. Eurico Azevedo et al.) São Paulo; Malheiros, 2002.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 2005.

MIRANDA, Pontes. **Comentários à Constituição de 1946**, 3.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1960, Tomo II.

Montesquieu, Charles de. **Do Espírito das Leis**. São Paulo, Edições e Publicações Brasil Editora S-A, 1960.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo, Editora Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

\_\_\_\_\_, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas: controladoria governamental**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2002.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Falando sobre controle interno**. Temática Contábil e Balanços-IOB – Informações objetivas. 1ª semana, no. 9, março de 1999.

\_\_\_\_\_. **Controladoria Gestão Eficaz Utilizando Padrões**. São Paulo: Saraiva: 2002.

PEREZ JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; e FRANCO, S. P. C. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PETER, Maria Glória A.; MACHADO, Marcus V. Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

REIS, Heraldo da Costa. **Contabilidade e Gestão Governamental: Estudos Especiais: Controle Gerencial da Administração Pública**, Rio de Janeiro IBAM, 2004

RIO DE JANEIRO. **Lei Municipal nº 2.068**, 22 de dezembro de 1993.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **Do Contrato Social**, Os Pensadores, Nova Cultural, São Paulo, 1987

SALVADOR. **Lei Municipal nº 5.245**, de 05 de fevereiro de 1997.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins**, 1ª. Edição. Brasília, Ed. Prisma, 1997

SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil: O Estado e a sociedade em conflito**. Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica. Universidade Vale do Itajaí-UNIVALI, 2006. Disponível em: <[http://www6.univali.br/tede/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=395](http://www6.univali.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=395)>. Acesso em: 14 jun. 2009.

SILVA, Edson Jacinto da. **O Vereador no Direito Municipal. Doutrina, Jurisprudência e Legislação.** SP, LED: Ed. De Direito, 2000.

SILVA NETO, Casimiro Pedro da. **A construção da democracia : síntese histórica dos grandes momentos da Câmara dos Deputados, das assembleias nacionais constituintes e do Congresso Nacional.**: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2003. 751 p. – (Série temas de interesse do Legislativo; n. 5)

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional.** 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

TRIVIÑOS, A. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1987

TUNG, Nguyen H. **Controladoria Financeira das Empresas: Uma Abordagem Prática.** 5. ed. São Paulo: EDUSP, 1976.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

\_\_\_\_\_, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos.** 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

## **APÊNDICE A**

### **QUESTIONÁRIO**

## QUESTIONÁRIO

### I. DADOS PESSOAIS DO ENTREVISTADO

Nome: \_\_\_\_\_

Cargo: \_\_\_\_\_

### II. PERGUNTAS

#### 1º bloco: Nível de conhecimento sobre Controles Internos

Pergunta 1. Qual o seu nível de conhecimento sobre Controle Interno?

Baixo  Médio  Alto

Pergunta 2. Você tem conhecimento sobre os objetivos e funções desenvolvidas por uma Unidade de Controle Interno

Sim  Não

Pergunta 3. Qual a sua opinião sobre a importância do Controle Interno?

Muito Importante  Pouco Importante

#### 2º bloco: Nível de confiança e conhecimento sobre a execução das despesas da Câmara

Pergunta 4. Você tem conhecimento da origem e aplicação de recursos repassados à conta da Câmara?

Baixo  Médio  Alto  Não sabe opinar

Pergunta 5. Qual o grau de confiança sobre a forma como são executadas as despesas na Câmara

Baixo  Médio  Alto  Não sabe opinar

Pergunta 6. Qual o nível de conhecimento sobre preceitos legais que norteiam a utilização dos recursos da Câmara.

Baixo  Médio  Alto  Não sabe opinar

**3º bloco:** Nível de conhecimento sobre a atuação do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará

Pergunta 7. Qual o seu conhecimento sobre a atuação do TCM-CE

Baixo  Médio  Alto

Pergunta 8. Qual seu conhecimento sobre as exigências do TCM-CE sobre Controle Interno quando da análise das Contas de Gestão?

Baixo  Médio  Alto

Pergunta 9. Qual o nível de influência que o aprimoramento da execução dos controles internos tem no resultado das Contas fiscalizadas pelo TCM-CE?

Baixo  Médio  Alto