

Formas Institucionais de Atuação do TCE/CE a Partir da Análise de Quatro Tipos Principais de Processos

Juliana Alves Segundo

Universidade Estadual do Ceará - UECE

Prof. Dr. José Raulino Chaves Pessoa Júnior

Universidade Estadual do Ceará - UECE

<https://revistas.uece.br/index.php/inovacaotecnologiasocial/article/view/11083>

Resumo

Esta pesquisa está destinada a realizar uma análise detalhada quantitativa das principais atribuições do TCE/CE dentro do lapso temporal de 2010 a 2020, como um dos pressupostos para aferição do seu grau de institucionalização, dentro da perspectiva de evolução e modernização ou enfraquecimento e burocratização do órgão. Para fins dessa investigação, serão analisados quatro tipos principais de processos dentro do TCE/CE. Na ocasião, analisaremos as atividades e os números dessas quatro funções de controle realizadas no TCE/CE, nos períodos de 2010 a 2020, sob o enfoque da evolução e busca da consolidação do TCE no Estado do Ceará, nos seus aspectos de guardião dos recursos públicos e das ações estatais.

Palavra-chave institucionalização; tribunal de contas; tce/ce.

Abstract

This research is intended to carry out a detailed quantitative analysis of the main attributions of the TCE/CE within the time span from 2010 to 2020, as one of the assumptions for gauging its degree of institutionalization, within the perspective of evolution and modernization or weakening and bureaucratization of the organ. For the purposes of this investigation, four main types of processes within the TCE/CE will be analyzed. On the occasion, we will analyze the activities and numbers of these four control functions carried out in the TCE/CE, in the periods from 2010 to 2020, under the focus of the consolidation of the TCE in the State of Ceará, in its aspects of guardian of public resources and actions state.

Key-word institutionalization; audit office; tce/ce.

Introdução

A Constituição do Estado do Ceará estabelece que, em âmbito estadual, 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.

De forma análoga, no âmbito dos municípios do Estado do Ceará, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos municípios e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, moralidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelas respectivas Câmaras Municipais, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno dos Poderes Municipais.

Para fins de análise dessa atuação, Speck sugere que as atividades sejam classificadas em quatro tipos principais: primeiro, atividades quase-administrativas, a exemplo do registro de aposentadorias e pensões; segundo, atividades de assessoria, como a elaboração do parecer prévio sobre as contas do governo; e, terceiro, as atividades judiciárias, como o julgamento das contas do governo. O quarto tipo é a fiscalização por meio de investigações e auditorias, que pode surgir no decorrer de várias dessas atividades anteriores, mas, pelas suas características, deve ser tratada como um tipo autônomo de procedimento do Tribunal de Contas. (SPECK, 2000)

Quadro 1 – Quatro principais tipos de processos

Função	Processos	Fundamentação Legal
Registro	Admissão, aposentadorias e pensões	Inciso III, arts. 71 e 78 da Constituição Estadual
Parecer	Contas de Governo	Arts. 76, inciso I, da Constituição Estadual e 42, e da Lei nº 12.509/1995 (LOTCE)
Julgamento	Contas dos administradores	Arts. 76 e 78, ambos da Constituição Estadual
Fiscalização	Atos e contratos	Arts. 76 e 78, ambos da Constituição Estadual

Fonte: Elaborado pela autora baseado no entendimento de Speck

A estrutura e competência de cada um dos setores que compõem o TCE/CE estão definidas por meio de Resolução Administrativa que regulamenta a organização dos seus serviços auxiliares.

A Secretaria de Controle Externo é o órgão técnico que desempenha a atividade finalística do Tribunal e detém a maioria das funções as quais esta pesquisa se refere, uma vez que possui as funções de auditoria, fiscalização, avaliação de desempenho de órgãos públicos e da efetividade de programas governamentais, além da legalidade de atos de pessoal e atos de receita e de despesa públicos, bem como atribuições de apoio técnico e assessoramento às deliberações do órgão. As fiscalizações envolvem não somente os recursos financeiros, mas também os materiais, bem como pessoas físicas e jurídicas.

2. Formas institucionais de atuação do TCE/CE

2.1 Julgamento das contas dos administradores

Segundo o art.70 da CF, parágrafo único, prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Dentro da esfera do Tribunal de Contas, são as chamadas contas de gestão. Referem-se às contas prestadas ou tomadas dos administradores de recursos públicos e demais responsáveis, consubstanciadas no art. 71, II, da CF/88 e também replicada nas

constituições estaduais, cujo julgamento possui natureza técnica e é realizado pelos tribunais de contas em caráter definitivo. Vale mencionar que se enquadram no conceito de demais responsáveis, todos os que praticam, por imposição legal ou delegação de competência, atos administrativos de gerência e utilização de dinheiros, bens e valores públicos.

Segundo Coutinho (2019), são três as modalidades das contas de gestão: as contas ordinárias, cujas prestações se dão anualmente; as contas especiais, cuja prestação se dá somente quando identificado dano ao erário; e as contas extraordinárias, que devem ser apresentadas quando da extinção, liquidação, dissolução, transformação, fusão, incorporação ou desestatização de unidades jurisdicionadas. Em todos os casos, serão informados os dados gerenciais, financeiros e contábeis da gestão dos recursos públicos, demonstrando o prestador que zelou pelo bem público.

Os processos de tomada e prestação de contas são formalizados pelos órgãos, em consonância com as orientações do TCE e conforme o art. 7 da Lei 12.509/95 (LOTCE), deverão ser encaminhados anualmente ao Tribunal para apreciação e julgamento, sob a forma de tomada ou prestação de contas, contendo todos os recursos orçamentários e extraorçamentários, geridos ou não pela unidade ou entidade administrativa respectiva. Com isso, é válido trazer aqui, os órgãos, as entidades e os fundos vinculados, em cada um dos períodos analisados, conforme detalhado na tabela abaixo.

Quadro 2 – Órgãos e entidades jurisdicionadas no âmbito estadual

Natureza	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Autarquias	11	13	13	13	13	13	13	13	13	13	12
Órgãos Adm. Direta e outros	32	38	39	39	39	43	42	41	40	36	35
Soc. Economia Mista	07	10	10	10	10	08	10	10	10	11	10
Empresas Públicas	02	02	02	02	02	02	02	02	02	02	02
Fundações	07	07	07	07	07	07	07	07	07	09	08
Fundos	29	29	29	29	29	31	31	33	33	38	34
Subtotal	88	99	100	100	100	104	105	106	105	109	101

Fonte: Relatório Anual e Atividades do TCE/CE, 2010 a 2020.

Ressalta-se que na rubrica Administração Direta/outros estão incluídos a Procuradoria-Geral de Justiça – PGJ, o Tribunal de Contas dos Municípios – TCM, o Tribunal de Justiça – TJ-CE e a Assembleia Legislativa – AL.

Quadro 3 – Órgãos e entidades jurisdicionadas no âmbito municipal

Natureza	2017	2018	2019	2020
Unidades gestoras	2.529	2.524	2.550	2.570
Consórcios públicos	-	-	-	33
Subtotal	2.529	2.524	2.550	2.603

Fonte: Relatório Anual e Atividades do TCE/CE, 2010 a 2020

Relembrando que os jurisdicionados no âmbito municipal representam os 184 municípios do Estado do Ceará, incluindo os poderes Executivo e Legislativo e foram contabilizados a partir do ano de 2017, quando da absolvição das competências do TCM/CE pelo TCE/CE.

Pela análise das tabelas, percebe-se que a quantidade de órgãos e entidades estaduais fiscalizados pelo tribunal, aumentou ao longo dos 11 anos, chegando a apresentar um acréscimo de 24% quando comparamos o ano de 2010 com o de 2019, mas esse número costuma se manter nessa média constante ao longo dos anos. A partir da incorporação do

TCM/CE ao TCE/CE esse volume cresceu quase 300% e hoje, representam mais de 2.700 unidades responsáveis por prestarem contas.

Essa atribuição demanda uma boa parte dos recursos organizacionais do TCE/CE, tanto humanos como de capital, em virtude do volume de extenso de processos de prestação de contas.

No TCE/CE, percebe-se o quanto essa atividade demanda esforço, quando analisados os dados dos Relatórios de Atividades de 2010 a 2020, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Quadro 4 - Quantitativo de processos de contas instruídos no período de 2010 a 2020

Espécies	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Processos de Contas – Estado	435	428	458	710	826	609	503	704	679	727	278
Processos de Contas – Município	-	-	-	-	-	-	-	-	2.017	3.761	2.354

Fonte: Relatório de Atividades do TCE/CE de 2010 a 2020

O quantitativo de processos de contas do quadro levou em consideração o total de processos instruídos das Prestações de Contas Anual, das Contas de Governo e das Tomadas de Contas Especial, referentes a cada período analisado.

Conforme se verifica no quadro 4, o volume se intensificou a partir de 2018, quando da junção do TCM/CE ao TCE/CE. Ademais, a expressividade se torna mais evidente quando comparamos os dados dessa tabela e confrontamos por exemplo, com a quantidade de inspeções realizadas, uma vez que essas últimas estão em número bem inferior. Por outro lado, a atividade de julgamento fica atrás apenas da atividade de registro de admissões e aposentadorias em volume de processos.

Dentro desse aspecto do grau de atuação do TCE/CE fortemente voltado para os processos de contas, percebe-se que o órgão vem empenhando esforços a fim de incrementar tal função de controle.

A exemplo disso, a partir do ano de 2018, como uma forma de possibilitar análises mais eficazes e em menos tempo, a fim de que os recursos institucionais do TCE pudessem ser direcionados para questões de maior relevância para a sociedade cearense, houve o recebimento das prestações de contas de forma exclusivamente online, através do Sistema Ágora, automatizando o exame das prestações de contas anuais dos jurisdicionados, permitindo também maior concomitância às ações de controle.

Ainda, a partir do ano de 2016, o TCE/CE iniciou a discussão para priorização do concomitante, com vistas a dar mais enfoque às ações preventivas, capazes, inclusive, de proporcionar melhorias na gestão pública. Esse assunto será discutido mais adiante na competência de fiscalização.

2.2 Competência para apreciar as contas prestadas anualmente pelo governador do Estado

Um dos objetivos principais dos Tribunais de Contas na função de controle externo é fornecer auxílio técnico ao legislativo no julgamento das contas de governo. Nesse item, vamos analisar como o TCE/CE vem realizando essa função ao longo do período de 2010 a 2020.

Segundo o art. 88, XVI da Constituição do Estado do Ceará, o governador deve prestar contas anualmente à Assembleia Legislativa, dentro de sessenta dias após a

abertura da sessão legislativa, referente ao exercício anterior. No entanto, o julgamento feito pela Assembleia é baseado na análise técnica sob a ótica das gestões orçamentária, financeira e patrimonial, feita pelo Tribunal de Contas, registrada por meio do Relatório Técnico e Parecer Prévio.

As contas de governo, exclusivas para a gestão política do chefe do Poder Executivo, são um conjunto de documentos que permitem verificar a legalidade dos atos praticados, a adequação dos procedimentos realizados na aplicação do dinheiro, bem como a medida de atingimento dos resultados esperados. O julgamento político das referidas contas, foi previsto inicialmente na CF/88, em seu art. 71, I e replicado nas constituições estaduais, indicando que fosse realizado pelo Legislativo, com o auxílio do tribunal de contas que emitirá o parecer prévio.

Ressalta-se as considerações de Cléber Demétrio Oliveira da Silva (2003) uma vez que classifica o Parecer Prévio como um “dos mais importantes resultados do processo administrativo desenvolvido pelos órgãos de controle externo.” Nesse sentido, o referido parecer contém a análise técnica realizada pelo tribunal de contas sobre determinados aspectos das contas prestadas pelo chefe do Poder Executivo, que subsidiará o julgamento das contas pelo Poder Legislativo.

A apreciação das contas de governo pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará consta no art. 76, I da Constituição do Estado do Ceará, *in verbis*:

Art. 76: Compete ao Tribunal de Contas:

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

Portanto, para o cumprimento dessa missão constitucional, a Secretaria de Controle Externo do TCE-CE, ao longo desses anos, coordena os trabalhos realizados por uma diretoria específica, nos últimos anos, a Diretoria de Contas de Governo que realiza a análise técnica dos documentos. A diretoria tem como uma de suas competências, descritas na Resolução Administrativa nº 08/2019¹, a elaboração do relatório técnico conclusivo, que subsidiará a emissão do parecer prévio pelo tribunal de contas, contendo análise detalhada das contas de governo apresentadas, bem como elementos e informações sobre os resultados do acompanhamento efetuado ao longo do exercício financeiro. Além disso, ela também possui outras atribuições como acompanhar a implementação das recomendações e medidas retificadoras exaradas pelo Tribunal no parecer prévio.

Vale ressaltar que, embora o art. 56, caput da LRF tenha a previsão de que “as contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público”, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2238-5 do Supremo Tribunal Federal suspendeu seus efeitos através de liminar concedida em agosto/2007.

Em que pese o parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado ser uma análise técnica das contas do chefe do executivo, como não há obrigatoriedade de vinculação ao referido parecer, no julgamento do Legislativo, a análise é feita por critérios mais subjetivos, de conveniência e oportunidade, uma vez que os aspectos de legitimidade se sobrepõem aos de legalidade². Também vale mencionar que o julgamento político efetuado pelo Legislativo,

¹ A estrutura e as competências dos Serviços Auxiliares do Tribunal de Contas do Estado do Ceará são as constantes na Resolução Administrativa nº 08/2019, publicada no D.O.E./TCE-CE de 26/08/2019, alterada pela Resolução Administrativa nº 01/2020, publicada no D.O.E./TCE-CE de 04/03/2020 e pela Resolução Administrativa nº 13/2021, publicada no D.O.E./TCE-CE de 22/07/2021.

² Legitimidade é uma qualidade do poder, enquanto legalidade se refere ao exercício do mesmo. O contrário de um poder legítimo é um poder de fato; o contrário de um poder legal é um poder arbitrário" (BOBBIO, 2003, pág. 674)

não elimina a responsabilidade do gestor nas esferas penal, cível ou por atos de improbidade administrativa, em observância ao princípio da independência das instâncias.

Corroborando com esse entendimento, Furtado (2017) afirma que o julgamento dessas contas é, portanto, suscetível de avaliação de cunho político, que leve em consideração critérios de conveniência e oportunidade.

Ainda, há de se ressaltar que, embora o parecer do tribunal de contas não tenha caráter vinculativo, no caso das contas dos chefes do executivo municipal, o art. 31, § 2º da CF/88, exige dois terços dos votos da Câmara de Vereadores para que seja possível adotar decisão diversa daquela que consta do parecer.

O relatório técnico das contas de governo e o parecer prévio, após a votação do colegiado do tribunal, são bastante divulgados na mídia para conhecimento público e seguem para o julgamento, primeiramente da Comissão de Orçamento, Finanças e Tributação da Assembleia, depois segue para a votação do plenário.

Percebeu-se que não há, nos relatórios, uma motivação ou justificativa pela escolha de cada tema. No entanto, a maioria dos temas têm se mantido constante, tratando de assuntos como Cenário Econômico Nacional e Estadual, Planejamento e Execução Orçamentária, Análise das Demonstrações Contábeis, Conformidade Financeira e Orçamentária, Gestão Fiscal, Transparência na Administração Pública, Avaliação das ações governamentais no exercício quanto ao atendimento das recomendações emitidas no exercício anterior e recomendações, alertas referentes ao exercício atual, dentre outros.

Analisando os relatórios de 2010 a 2020, que abrangeu a legislatura dos governadores Cid Gomes e Camilo Santana, percebe-se uma constância na sugestão emitida no Parecer Prévio, conforme se observa no quadro 5, uma vez que em 10 anos os pareceres foram sempre favoráveis à aprovação das contas. Na maioria dos anos, apareceu a sugestão do parecer favorável com ressalvas. As ressalvas, apontam as falhas da administração que ensejam a sugestão das recomendações.

Dutra e Cavalcante (2011, p. 71) afirmam que as ressalvas apresentadas nos pareceres prévios impulsionam “o fortalecimento de controles internos da contabilidade pública federal, bem como a evolução em procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação de determinadas rubricas contábeis”.

Quadro 5 – Conclusão dos Pareceres de 2010 a 2020

Exercício	Prestação de Contas pelo Governador	Parecer Prévio do TCE/CE às contas	Recomendações do TCE/CE
2010	Cid Gomes	Favorável	38
2011	Cid Gomes	Favorável com ressalvas	62
2012	Cid Gomes	Favorável com ressalvas	84
2013	Cid Gomes	Favorável	33
2014	Cid Gomes	Favorável	51
2015	Camilo Santana	Favorável	36
2016	Camilo Santana	Favorável com ressalvas	55
2017	Camilo Santana	Favorável com ressalvas	68
2018	Camilo Santana	Favorável com ressalvas	61
2019	Camilo Santana	Favorável com ressalvas	51 e 01 alerta
2020	Camilo Santana	Favorável com ressalvas	52

Fonte: Pareceres Prévio de 2010 a 2020

Importante salientar que há um capítulo específico a fim de analisar as ações de melhoria ou corretivas adotadas com vistas a atender as recomendações formuladas quando da emissão do relatório do ano anterior. Entende-se que esse capítulo é de extrema relevância pois demonstra a efetividade da ação de controle pelo tribunal, materializada nesse monitoramento. As recomendações ensejam adoção de providências quando verificada oportunidade de melhoria de desempenho de alguma ação.

Durante esse período de análise, foi emitido um único alerta, com fulcro no art.1º da Lei Complementar nº 101/2000, em relação à responsabilidade na gestão fiscal quanto ao

equilíbrio das contas públicas, com vistas a alertar o poder executivo quanto ao gasto de pessoal em sentido amplo, levando em conta que despesas com contrato de gestão, pensionistas e abono permanência, reduzem as disponibilidades do Estado para investimentos e manutenção dos serviços públicos. O alerta é emitido a partir do momento em que o tribunal verifica uma possível irregularidade que pode ser evitada, por isso, o alerta funciona como um mecanismo para chamar a atenção do gestor para que aplique medidas corretivas e evite a ocorrência do erro.

Vale trazer à presente pesquisa o grau de atendimento da administração estadual às recomendações sugeridas pelo TCE/CE por ocasião da análise das contas anuais de governo.

Quadro 6 – Atendimento às recomendações dos Pareceres de 2010 a 2020

Ano	Recomendações do TCE/CE	Recomendações atendidas	Recomendações atendidas parcialmente	Recomendação em auditoria pelo TCE/CE	Recomendações em fase de implementação	Recomendações não atendidas
2010	38	5	5	-	6	22
2011	62	22	5	5	8	22
2012	84	27	12	12	7	26
2013	33	5	3	-	4	21
2014	51	21	4	-	3	23
2015	36	9	5	-	3	17*
2016	55	24	1	-	13	17
2017	68	13	2	-	21	32
2018	61	25	1	-	18	17*
2019	51 e 01 alerta	12	2	-	32*	4
2020	52	-	-	-	-	-

Fonte: Pareceres Prévio de 2010 a 2020

No exercício de 2015, não foi possível avaliar o cumprimento de duas recomendações, pois seria necessária uma avaliação detalhada através de auditoria operacional para apurar alguns dados.

No exercício de 2018, três recomendações foram dadas como não atendidas, mas reformuladas. Também no exercício de 2019, três recomendações foram reformuladas embora consideradas em fase de implementação. Com relação ao alerta emitido, foi constatado no Relatório Técnico das Contas do Governador de 2020 que está em fase de implementação.

Com relação ao exercício de 2020, a divulgação do relatório técnico com seu respectivo parecer prévio das contas de 2021 só deverá acontecer em abril, cujo conteúdo conterá a análise do atendimento das recomendações emitidas no parecer prévio das contas de 2020.

2.3 Atos sujeitos a registro

O inciso III, art. 71 da CF/88 designou aos tribunais de contas a apreciação, para fins de registro, da legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder

Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório.

Em decorrência do Princípio da Simetria, esse dispositivo foi reproduzido obrigatoriamente no âmbito dos Entes Federados, aos respectivos tribunais de contas. No Tribunal de Contas do Ceará, essa atribuição consta em sua Lei Orgânica, precisamente, no artigo 44, incisos I e II da Lei nº 12.509/95 e no inciso III, dos artigos 71 e 78, da Constituição Estadual. Vale ressaltar que essa competência não abrange apenas a análise do ato propriamente dito, atingindo todo o procedimento para aposentadoria e pensão, uma vez que são exigidos o cumprimento de uma série de requisitos para a concessão desses benefícios.

O Supremo Tribunal Federal (STF) por meio de suas jurisprudências firmou o entendimento de que os atos de aposentadoria, reforma e pensão são de natureza jurídica complexa. Isso significa, segundo Speck (2000), que duas instâncias independentes devem cooperar para que um ato administrativo se complete, não existindo, nem de fato, nem de direito, uma subordinação entre eles. Nesse sentido, o registro prévio desse ato administrativo pode ser considerado um modelo de decisão de cooperação não-hierárquica.

Certamente, essa atribuição das Cortes de Contas é uma das que geram mais volumes de processos, pela quantidade de nomeações e aposentadorias que acontecem diariamente na administração pública. Perceberemos isso ao analisar o quadro abaixo, que demonstra a demanda desses atos no decorrer desse período de 2010 a 2020 e como eles aumentaram substancialmente.

Quadro 7 – Atos Sujeitos a Registro

Ano	Admissões	Aposentadorias	Pensões	Reformas	Revisões e outras	Total
2010	1986	879	529	12	55	3406
2011	2228	1597	878	139	94	4936
2012	1.236	1.743	770	189	679	4617
2013	3.452	2.024	744	106	650	6.976
2014	5.814	4.167	872	53	148	11.054
2015	3.164	2.773	920	69	146	7.072
2016	2.715	2.047	1.026	73	110	5.971
2017	6.379	2.715	1.181	63	146	10.484
2018	6.276	3.289	1.445	209	192	11.411
2019	5.772	6.278	1.387	144	107	13.688
2020	2.353	3.613	1036	175	78	7.255

Fonte: Relatório Anual de Atividades de 2010 a 2020 do TCE/CE.

Por esses dados, é possível observar a grandeza do volume desse tipo de processo que tramita nas Unidades Técnicas do tribunal, tornando quase que inevitável a formação de estoque. Na maioria dos anos analisados, a quantidade de atos sujeitos a registro corresponde a mais de 80% do total de processos instruídos no TCE/CE. Contudo, como meio de tornar o processo mais célere e eficiente, o TCE/CE se utiliza da sua função

normativa, a exemplo da Instrução Normativa nº 02/2015 que estabeleceu procedimento especial para instrução e apreciação da legalidade dos atos de admissão de pessoal, concessão de aposentadoria, reforma e pensão na administração direta e indireta do Estado.

A alteração nos procedimentos tem o fito de sistematizar e facilitar a análise e instrução dos processos em todas as suas etapas, desde quando passam pelas Unidades Técnicas, até chegar no julgamento. Essa é uma das estratégias que o tribunal se utilizou para lidar com a questão do volume processual e o atraso na apreciação/ julgamento dos atos.

O instrumento da revisão, que estão listados no Quadro 7, permite exatamente o reexame de ofício ou a pedido do interessado, em observância ao direito de ampla defesa e do contraditório, mas ainda é objeto de discussão nos Tribunais, principalmente quando o assunto é atos de pessoal.

Por fim, é importante dizer que todos os atos submetidos ao controle de legalidade pelos Tribunais de Contas podem ser levados tanto à instância superior como ao Judiciário, caso tenham sido declinados. Dessa forma, tanto a administração quanto o beneficiário podem recorrer a fim de pedir revisão do julgado da Corte de Contas.

2.4 Fiscalização por inspeção e auditoria

De acordo com o Art. 76, inciso VI, da Constituição Estadual, combinado com as disposições da Lei nº 8.666/93 (Estatuto das Licitações e Contratos), compete ao tribunal de contas fiscalizar os procedimentos licitatórios, as contratações e a aplicação de recursos repassados pelo Estado mediante convênios ou outros instrumentos congêneres.

A palavra “fiscalização”, como termo técnico genérico, poderia ser usada como sinônimo para “controle” e, portanto, estaria ligada a todas as atividades do Tribunal de Contas. Enquanto conceito jurídico, a fiscalização está vinculada à função do Tribunal de Contas em desenvolver, por iniciativa própria ou do Congresso, levantamentos em áreas específicas, por meio de auditorias e inspeções. Trata-se, tecnicamente, de um controle concomitante que incide sobre atos não concluídos. (SPECK, 2000, p. 123)

Para realização da sua função fiscalizadora, os tribunais se utilizam dos instrumentos que já foram mencionados anteriormente, no entanto, nesse item vamos nos ater aos instrumentos de Inspeção e Auditoria, para analisar os mecanismos institucionais do TCE/CE. Vale mencionar, ainda, que as auditorias e inspeções podem surgir no decorrer de qualquer das atividades realizadas pelo tribunal.

As inspeções, segundo o TCU³, são realizadas dentro de um processo já existente que necessita de mais informações para esclarecer dúvidas, apurar denúncias ou representações, ou, ainda, suprir omissões e lacunas de informações que não estão à disposição no tribunal quanto à legalidade, legitimidade e economicidade de fatos e atos administrativos praticados por responsáveis sob a sua jurisdição.

O TCU define a auditoria como o instrumento de fiscalização utilizado pelo tribunal para verificar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos seus jurisdicionados, em relação aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; para analisar o desempenho dos órgãos e entidades sujeitos a sua jurisdição, bem como os sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, em relação à economicidade, à eficiência e à eficácia dos atos praticados e para servir de subsídio para apreciação dos atos sujeitos a registro.

O Tribunal de Contas da União classificou as auditorias como de regularidade e operacional. A auditoria de regularidade verifica a legalidade e a legitimidade, ou seja, analisa a conformidade do ato com a lei e os regulamentos, dividindo-se em auditoria contábil e de cumprimento legal (ou conformidade). Nesses casos, a análise gira em torno

³ <https://portal.tcu.gov.br>

das demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros (auditoria Contábil) e das disposições legais e regulamentares (auditoria de Conformidade).

Já a auditoria operacional visa a fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para aperfeiçoamento. As auditorias operacionais oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao proporcionar novas percepções analíticas (análises mais amplas ou profundas ou novas perspectivas), ao tornar as informações existentes mais acessíveis às várias partes interessadas, ao proporcionar uma visão independente e autorizada ou uma conclusão baseada em evidência de auditoria e ao fornecer recomendações baseadas em análises dos achados de auditoria (INTOSAI, 2013). Em termos práticos, a auditoria operacional realiza o confronto de uma condição (o que é) com um determinado critério (o que deve ser).

Assim, foi se tornando cada vez mais necessário a inclusão das auditorias operacionais no âmbito dos Tribunais de Contas. No TCE/CE, essa experiência foi introduzida a partir da adesão ao PROMOEX em 2006. A partir disso, desde 2008, o TCE/CE adotou a auditoria operacional em seus procedimentos. Em que pese o tribunal ter iniciado essa prática em 2008, apenas em 2015, foi publicado o Manual de Auditoria de Natureza Operacional (ANOP), no âmbito da Corte de Contas cearense, por meio da Resolução Administrativa nº 10/2015. A referida resolução, em seu art. 2º definiu a auditoria operacional como:

A Auditoria Operacional compreende a avaliação das políticas públicas e das atividades governamentais dos órgãos e entidades, pautada, além dos aspectos de legalidade, em critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, sustentabilidade e transparência, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ, 2015).

Ainda, o Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010), dispõe que a auditoria operacional deveria observar o cumprimento dos princípios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Por sua vez, quando da edição da resolução, o TCE/CE acrescentou os princípios da equidade, sustentabilidade e transparência nos princípios relacionados à auditoria operacional.

O quadro abaixo lista a quantidade de auditorias e inspeções realizadas no TCE/CE durante esse período de 2010 a 2020.

Quadro 8 – Auditorias e inspeções realizadas

Ano	Auditorias	Inspeções
2010	-	23
2011	22	33
2012	25	26
2013	16	32
2014	9	25
2015	27	38
2016	34	22
2017	27	22
2018	37	54
2019	44	54
2020	27	44

Fonte: Relatório Anual de Atividades de 2010 a 2020 do TCE/CE.

Pela análise do quadro, pode-se verificar que, no ano de 2010, não há registro de realização de auditoria, pois não foram encontradas, no relatório, informações sobre a realização de auditoria operacional pelo TCE/CE. A partir do ano de 2011, o relatório apresenta novas abordagens de auditoria e informa que a área técnica do TCE tem realizado auditorias mais abrangentes, não ficando restrita a observar aspectos relacionados à legalidade das despesas, mas a dar ênfase à avaliação da gestão dos recursos públicos sob a ótica da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Os Planos de Ação apresentados nesses anos contemplam temas de grande significância para fiscalizações especiais a serem realizadas, levando-se em conta a compatibilidade com as demais atividades desenvolvidas pelos órgãos técnicos do TCE e em face da disponibilidade de recursos humanos e materiais necessários. Busca-se, assim, o acompanhamento tempestivo das ações governamentais desenvolvidas, com a realização de auditorias com base em critérios de materialidade, relevância, risco e oportunidade (TCE/CE, 2011).

Ainda assim, nos anos de 2013 e 2014, houve uma grande redução na realização das auditorias. A partir do ano de 2015, possivelmente em virtude da edição do Manual de ANOP, a realização de auditorias voltou ao seu patamar e continuou crescendo nos anos seguintes. Contudo, o crescimento a partir do ano de 2018, deve-se também à fusão do TCM/CE ao TCE/CE. Com isso, a partir de 2016, o TCE/CE realizou o aperfeiçoamento das análises e a priorização do controle concomitante, e, para isso, promoveu alterações na estrutura e nas competências funcionais de várias áreas.

No caso das inspeções, observou-se que o volume se mantém, em média, ao longo dos anos, sendo que o seu crescimento a partir de 2018, também ocorreu pelo mesmo motivo das auditorias, que foi a fusão do TCM.

Considerações finais

Vimos que os tribunais desempenham várias funções e desenvolvem uma série de atividades nas diversas áreas de controle. Contudo, nesse estudo, demos ênfase a quatro principais tipos de atividades desempenhadas pelos tribunais de contas e analisamos como o TCE/CE exerce sua competência quase-administrativa, quando nos referimos aos atos sujeitos a registro, sua competência judiciária quando realiza o julgamento das contas de gestão, sua competência de assessoria, quando avalia o desempenho do governo e emite um parecer avaliando a atuação do chefe do executivo estadual e, por fim, sua competência de fiscalização, por meio das atividades de inspeção e auditoria.

Com relação ao julgamento das contas dos administradores, ao lado dos registros de atos de pessoal, se configura como a maior atividade do TCE/CE em volume de processos. Pela sua semelhança com o processo judicial é considerada a atividade central dos Tribunais de Contas. Em virtude desses dois aspectos, volume e importância, é que o TCE/CE designa boa parte do seu capital intelectual e da sua estrutura para essa tarefa. As outras atividades são incorporadas a essa estrutura.

Por esses motivos, é de extrema relevância que o TCE/CE busque cada vez mais promover a melhoria dos processos internos, como meio de aperfeiçoar o desempenho dos mesmos, como já o vem fazendo desde 2018, através da automatização das prestações de contas, intensifique a utilização da tecnologia da informação e da informação estratégica para um maior aproveitamento dos dados e aprimoramento das ações de controle.

Conforme se pode verificar pelos dados apresentados, o número de entidades que realiza a prestação de contas é relativamente constante. No entanto, os números variam em virtude dos processos de Tomadas de Contas, principalmente a Especial, tanto no âmbito estadual como municipal que são instauradas em caso de omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pelo Estado, ou Municípios, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos, ou ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao

Erário, visando à apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

A partir do processo de análise das contas de governo no TCE/CE, observou-se que, no período analisado, nunca houve desaprovação das contas do governador, uma vez que os pareceres sempre foram favoráveis ou favoráveis com ressalva. Aliás, em toda a história do TCE/CE, esse fato nunca ocorreu. Na verdade, a rejeição das contas dos chefes do Executivo em qualquer das esferas, não é um fato comum em nenhum dos Tribunais de Contas do Brasil. O TCU, por exemplo, em toda sua história, só se posicionou a favor da rejeição das contas de um governante, uma única vez, no ano de 2014, quando da análise das contas da ex-presidente Dilma Rousseff. Isso não quer dizer que as contas não possuem falhas. Analisando por outra perspectiva, um caso de rejeição das contas do chefe do executivo serve mais como aprimoramento dos planos e programas de governo constantes nas leis de orçamento do que propriamente como uma espécie de punição.

Como se observa pelo quadro 6 (recomendações), os pareceres de todos os anos possuem um número elevado de recomendações que são ensejadoras das ressalvas e não de proposta de rejeição. Nesse sentido, já que as recomendações são o meio utilizado pelo tribunal, para alinhar os objetivos previstos no orçamento com a efetivação das políticas públicas e até mesmo para evitar a rejeição das contas, é de extrema relevância que esse esteja atento ao cumprimento das mesmas. Nos anos de análise, identificou-se que o governo do Ceará não tem atendido as recomendações formuladas pelo TCE/CE, em nenhum dos anos foram atendidas 100% das recomendações. No ano de 2019, das 51 recomendações emitidas, apenas 4 foram atendidas, representando apenas 7,84%. O percentual mais elevado de atendimento ocorreu em 2013 (63,64%), quando das 33 recomendações formuladas, 21 foram atendidas.

Um ponto importante a ser mencionado é que, apenas nos anos de 2013 e de 2019 foram encontradas versões do parecer prévio, voltadas para facilitar o entendimento do cidadão. Em 2013, foi lançada a Versão Cidadã das Contas de Governo e, em 2019, foi publicada a Síntese para o Cidadão.

Nesse sentido, o TCE/CE deve também avançar, fomentando o aprofundamento da democracia participativa, promovendo a facilitação de documentos técnicos e propiciando o entendimento crítico dos cidadãos a respeito de como é gasto o dinheiro que é de todos nós.

Transcrevo aqui o entendimento de Queiroz (2019), com o qual concordamos plenamente:

Os tribunais de contas devem estar atentos a esse movimento e se colocarem, ao mesmo tempo, como indutores, palcos e destinatários de um debate público bem informado acerca da execução orçamentária, com aptidão para promover uma espiral virtuosa de reforço mútuo da capacidade participativa dos cidadãos e da eficácia das instituições do controle externo. Quanto mais capacitado e participativo o cidadão, o controle externo tende a ser mais efetivo, e a maior efetividade do controle tende a fomentar as condições materiais (educação, saúde, etc.) para uma maior e mais qualificada participação democrática, em um movimento ascendente.

Em se tratando dos atos de registro, observou-se que, certamente, os registros dos atos de pessoal ocupam o maior volume de processos no TCE/CE, daí a grande necessidade de o tribunal empenhar esforços na padronização e informatização desses registros. Dessa forma, o tribunal poderá direcionar a sua força produtiva para o desempenho de outras atividades que não tenham tanto apenas o viés administrativo.

Ainda, pela análise dos dados da revisão, observou-se que, embora a quantidade de processos tenha aumentado ao longo dos anos, o número de pedidos de revisão vem diminuindo, em uma escala inversamente proporcional. Possivelmente, essa redução pode

estar relacionada com o aperfeiçoamento e a modernização dos procedimentos adotados pelo TCE/CE e já mencionados nesta pesquisa.

Analisando os processos por meio de inspeções e auditorias no TCE/CE, verificou-se que durante o período de 2010 a 2020, o volume de auditorias realizadas ainda é muito aquém quando comparado com outras atividades do tribunal, vez que essa atividade, pelo menos, numericamente ainda tem pouco peso na instituição. Observou-se, também, que o número de inspeções realizadas ainda é superior ao de auditorias. No entanto, é necessário entender a necessidade do equilíbrio entre os instrumentos, com enfoque principalmente para a auditoria operacional, uma vez que essa tem o potencial de impactar sobremaneira o desempenho da atividade estatal sob a ótica dos princípios da eficiência, efetividade, economicidade e outros critérios de desempenho. Ainda, as auditorias operacionais podem atuar com o enfoque preventivo, auxiliando no combate à corrupção.

A realidade dos gestores públicos é sempre composta por muitos desafios, por isso, cabe aos Tribunais de Contas estarem também sempre atentos em busca de mecanismos inovadores de fiscalização a fim de analisar o desempenho da administração pública e melhores resultados das políticas públicas.

Nesse sentido, há essa necessidade permanente que o TCE/CE procure avançar de forma consistente e aperfeiçoar o uso dos instrumentos de auditorias e inspeções objetivando não somente a melhoria da gestão pública como também a instrumentalização do controle social.

Referências bibliográficas

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988.

BRASIL. Lei Complementar, n.º. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 de maio de 2000b.

CEARÁ. n.º 12.509/1995, de 06 de dezembro de 1995. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Diário Oficial [do] Estado do Ceará, Poder Executivo, 6 dez. 1995.

CEARÁ. Constituição 1989. Constituição do Estado do Ceará. Fortaleza, Ce, 1989.

COUTINHO, Doris T.P.C de Miranda. A retomada do diálogo institucional do controle sobre as Contas de Governo. Belo Horizonte: Fórum Conhecimento Jurídico, 2019.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; CAVALCANTE, Renato Lima. Auditoria Financeira na Apreciação das Contas de Governo da República. Revista do TCU: Edição especial Contas do Governo Exercício 2010. a. 43, n. 121, p. 62-75, mai./ago. 2011.

FURTADO, J. R. Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. Revista do TCU, n. 109, pp. 61-89. 2017.

INTOSAI. Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional. ISSAI 300. Aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2013 e traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017.

QUEIROZ, Rholden Botelho de. A análise das Contas de Governo como um espaço de aprofundamento da participação democrática. Coleção Fórum IRB, Tribunal de Contas do Século XXI. 2019.

SILVA, Cleber Demetrio de Oliveira da (2003). Considerações sobre os sujeitos do Parecer Prévio dos Tribunais de Contas e seus reflexos jurídicos e políticos. Disponível em: <<http://www.1.jus.com.br/DOCTRINA/texto.asp?id=4717>>. Acesso em: 10/11/2021.

SPECK, Bruno Wilhelm, Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro do sistema político-administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenaur, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de auditoria operacional. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010.