

O (des)cumprimento da IN nº 01/2017 do TCM/CE para a criação de controladorias municipais: um olhar a partir do diagnóstico da rede estadual de controle interno da gestão pública

The (Non) Compliance with IN #01/2017 of the TCM/CE for the Creation of Municipal Controllership: A Look from the Diagnosis of the State Network of Internal Control of Public Management

Mariana Silva Costa

Especialista em Gestão Pública, controladora do município de Aracati/CE.

E-mail: marianacosta.adv@hotmail.com

Leonel Gois Lima Oliveira

Doutor em Administração, professor do Centro Universitário Christus (Unichristus).

E-mail: adm.leoneloliveira@gmail.com

Resumo: A instrução normativa (IN) nº 01/2017 do extinto Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM/CE), ainda vigente sob a fiscalização do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e a coordenação do sistema de controle interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais do estado do Ceará. Dentre as regras estabelecidas para as controladorias municipais, a normativa trata de estrutura organizacional, corpo funcional, atividades desempenhadas, além de sanções pela sua inobservância. Este estudo se propõe a analisar como se encontra a adequação das controladorias do Poder Executivo municipal às normas de estrutura e institucionalização do órgão central do sistema de controle interno estabelecidas pelo TCM/CE na IN nº 01/2017. Para tanto, utilizou-se dos dados levantados pela Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP) no diagnóstico das

controladorias municipais elaborado no período de 2019 a 2020, tratando os dados obtidos a partir de questionários aplicados aos órgãos de controladoria por meio de estatística descritiva. De modo geral, os resultados da pesquisa evidenciaram que as controladorias do Poder Executivo municipal do estado do Ceará estão adequadas apenas em parte à normativa, visto que, dos quatro elementos analisados, aquele que diz respeito à exigência de possuir servidores de carreira específica de controle interno no corpo funcional dos órgãos não é atendido por expressiva maioria deles. Apesar disso, considerou-se satisfatório o cumprimento das regras de estrutura e institucionalização da IN nº 01/2017 do TCM/CE, haja vista que o atendimento aos demais elementos analisados demonstram que os processos de implantação das controladorias municipais satisfazem a bases doutrinárias indispensáveis para o desenvolvimento de atividades de controle de forma eficiente e independente.

Palavras-chave: Controle interno municipal. Controladoria Municipal. Instrução normativa nº 01/2017 do TCM/CE. Rede estadual de controle interno.

Abstract: The normative instruction #01/2017 of the extinct Court of Accounts of the Municipalities, still in force under the supervision of the State Audit Court, provides for the creation, implementation, maintenance, and coordination of the internal control system in the municipal Executive and Legislative Branches of the state of Ceará. Among the rules established for the municipal comptrollers, the regulation deals with organizational structure, functional body, activities performed, in addition to sanctions for non-compliance. In view of the various criticisms made at the time by the jurisdictional municipalities, which manifested budgetary, financial, and structural difficulties to comply with the regulations, this study aims to analyze how the comptroller offices of the municipal executive branch adapt to the structure and institutionalization rules of the central agency of the internal control system established by the TCM/CE in IN nº 01/2017. For this purpose, we used data collected by the State Network for Internal Control of Public Management in the diagnosis of municipal controllerships prepared in the period 2019 to 2020, treating the data obtained from questionnaires applied to the controllership bodies through descriptive statistics. In general, the research results showed that the controllerships of the municipal Executive Branch of the state of Ceará are only partially adequate to the normative, since of the four elements analyzed, the one that concerns the requirement of having specific career control servers' internal body of the organs is not attended by a significant majority of them. Nevertheless, compliance with the structure and institutionalization rules of IN nº 01/2017 of the TCM/CE was considered satisfactory, given that compliance with the other elements analyzed demonstrates that the implementation processes of the municipal

controllerships meet the indispensable doctrinal bases for the development of control activities efficiently and independently.

Keywords: Municipal internal control. Municipal comptroller. Normative instruction #01/2017 of the TCM/CE. State internal control network.

1 Introdução

O tema controle interno tem ganhado relevância na gestão pública contemporânea. Para além das exigências constitucionais perpetradas nos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal do Brasil de 1988 (CF/88), o controle tem se mostrado importante instrumento de auxílio à gestão na medida em que a sociedade brasileira, diante dos inúmeros escândalos de corrupção, vem clamando por eficiência, eficácia e transparência na utilização dos recursos públicos (BRASIL, 1988; VIDAL, 2022).

Através de um controle interno eficiente é possível prevenir e detectar falhas e fraudes evitando prejuízos ao erário. Para Cavalcante, Peter e Machado (2011, p. 5), o controle interno de uma organização atua simultaneamente como mecanismo de auxílio para o gestor público e como mecanismo de proteção e defesa de interesse coletivo ao assegurar a condução das operações de maneira econômica, eficiente e eficaz, visando evitar desperdícios, abusos, erros, fraudes e irregularidades com os recursos públicos. Desta forma, o controle interno é compreendido como o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pelo gestor público com a finalidade de impedir erros e ineficiências, evidenciando falhas, propondo ações de correção e promovendo mais confiança e realização com o alcance dos objetivos das entidades públicas (COELHO, 2006).

Diante desse contexto, no âmbito do controle interno municipal, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM/CE), atualmente extinto, a fim estimular o cumprimento dos preceitos constitucionais acerca de controle interno nos municípios cearenses, publicou a instrução normativa nº 01/2017, que regulamentou a criação, implantação, manutenção e a coordenação do sistema de controle interno nos poderes Executivo e Legislativo municipais (TCM/CE, 2017).

Partindo do pressuposto que os municípios do estado do Ceará enfrentaram e ainda enfrentam inúmeros desafios para dar cumprimento às regras estabelecidas nesta instrução devido às limitações *interna corporis*, em especial àquelas que dizem respeito à estrutura e institucionalização do órgão central do sistema de controle interno, faz-se necessário o desenvolvimento de pesquisas que demonstrem os perfis das controladorias municipais do Ceará após a edição da instrução normativa. Portanto, desperta a curiosidade verificar o efeito e influência de um normativo do controle externo para efetivar o estabelecimento de unidades de controles internos do Poder Executivo municipal, adequando os municípios ao

normativo, contribuindo para nortear ações do próprio Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) e de outras entidades afins no sentido de implantar mecanismos de aprimoramento do controle interno municipal.

Adicionalmente, cabe destacar que o sistema de controle interno do estado do Ceará tem sido objeto de vários estudos no sentido da obtenção de dados de autoavaliação dos controles internos pelo TCE/CE a partir de 2016 (FERREIRA, 2018; ALMEIDA; PINHO; MACHADO, 2019; FERREIRA; SANTOS; VASCONCELOS, 2021; OLIVEIRA; VASCONCELOS; VIANA, 2022) e pelo estabelecimento de uma Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública a partir de 2018 (OLIVEIRA; MONTEIRO; OLIVEIRA, 2021; VIDAL, 2022).

Dessa maneira, o presente estudo foi direcionado a responder o seguinte questionamento: como se encontra a adequação das controladorias do Poder Executivo municipal às normas de estrutura e institucionalização do órgão central do sistema de controle interno estabelecidas pelo TCM/CE na IN nº 01/2017?

O objetivo geral desta pesquisa é, portanto, avaliar a adequação das controladorias do Poder Executivo municipal às regras de estrutura e institucionalização da instrução normativa nº 01/2017, do TCM/CE a partir do diagnóstico e perfil dos órgãos centrais de controle interno dos municípios cearenses elaborado pela RECIGP no período de agosto de 2019 a agosto de 2020 (OLIVEIRA; MONTEIRO; OLIVEIRA, 2021).

Para tanto foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: i) confrontar os dados obtidos no diagnóstico das controladorias municipais da rede estadual de controle interno com os dispositivos da IN nº 01/2017 do TCM/CE e verificar seu cumprimento ii) analisar a influência da IN nº 01/2017, do TCM/CE na implantação e/ou reformulação das controladorias municipais após 2017 a partir das legislações informadas no diagnóstico e; iii) analisar o papel da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP) no fortalecimento do controle interno no Ceará.

2 O controle na administração pública

O controle pode ser classificado quanto ao momento em que se efetua em: preventivo, quando exercido antes da consumação da conduta ou ato administrativo; concomitante, quando acompanha a situação administrativa quando ela se verifica, interrompendo-a em caso de detecção de irregularidades; e posterior, quando revisa atos já praticados, corrigindo-os, desfazendo-os ou confirmando-os (RAMIS, 2018). Nesse sentido prevê o art. 77, da lei nº 4.320/64: “A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente” (BRASIL, 1964).

O controle no setor público brasileiro teve seu marco inicial no art. 75 da lei federal nº 4.320/64, que prevê regras de controle da execução orçamentária. Posteriormente, o

controle foi definido como um dos princípios fundamentais da administração pública federal, no art. 6º do decreto-lei 200/67 (SANTOS; TRES, 2012).

Para além das legislações esparsas, o controle no setor público é uma exigência constitucional, expressada no art. 30 para o âmbito municipal e nos arts. 70, 71 e 74 para o âmbito federal (BRASIL, 1988). Tais dispositivos dividem o controle em dois sistemas distintos, conforme Coelho (2006, p. 26):

O controle é tratado na Constituição Federal – CF/88, na seção IX do capítulo I do título IV. O controle encontra-se dividido em controle externo e controle interno. São dois os sistemas de controle definidos pela Constituição Federal: a) controle interno, realizado pelos próprios órgãos do aparelho estatal; b) controle externo, realizado pelo Poder Legislativo, que conta com o auxílio da Corte de Contas.

O controle interno é aquele exercido no âmbito do próprio ente controlado com o objetivo de identificar e evitar a ocorrência do surgimento de problemas, por meio do controle de suas causas (PINHO, 2017). Segundo Carvalheiro e Flores (2007, p. 17):

Portanto, o controle interno é orientado para realizar a auto-avaliação da administração (com suas limitações usuais); abrange preocupações de ordem gerencial (eficiência e contributividade), programática (eficácia e convergência) e administrativo-legal (conformidade).

Já o controle externo deve ser exercido por um órgão situado fora do âmbito daquele que será fiscalizado (PINHO, 2017). No caso do controle externo exercido pelos tribunais de contas, a finalidade principal é verificar a adequação do funcionamento do sistema de controle interno do ente federativo fiscalizado, garantindo que mesmo esteja subsidiando o administrador com informações e elementos técnicos para tomadas de decisões alinhadas com a legalidade e o interesse público (CARVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 17).

Além desses, existe o controle social, aquele exercido pelos cidadãos, que, através dos instrumentos de transparência da gestão, podem fiscalizar os atos dos gestores públicos, impulsionando, caso necessário, sua revisão, suspensão, anulação etc. Segundo Maia (2018), a Constituição Federal de 1988 é conhecida como democrática porque elenca, em vários trechos, a importância da participação popular e da sociedade civil em suas várias formas de representação, para a adequada condução das políticas públicas, seja no planejamento, fiscalização e controle.

2.1 Controle interno municipal

Apesar da instituição do controle interno no âmbito de cada poder ser uma exigência constitucional, foi a partir da lei complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que a presença do controle interno nos municípios tornou-se

primordial, pois com a previsão de vários limites de gastos, os gestores municipais passaram a necessitar de mecanismos de planejamento e execução para atender essas determinações e evitar sanções que dificultariam ainda mais a condução da gestão pública nos municípios (BRASIL, 2000; CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2011).

A Constituição Federal determina que, além dos controles externos, a fiscalização interna dos municípios seja organizada em forma de sistema (BRASIL, 1988):

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.

Um sistema de controle interno é o conjunto de mecanismos de autocontrole da própria administração, onde os servidores e as unidades administrativas, coordenadas por um órgão central, atuam em sinergia para que a organização atinja seus objetivos de forma eficaz e eficiente. Para Carvalheiro e Flores (2007, p. 28), o sistema de controle interno consiste na:

atuação do sistema de controle, em sua essência, na fiscalização que realizam mutuamente as unidades administrativas, cujas funções se encontram organizadas de tal forma que um processo, decisão ou tarefa não possa ser tomado por um setor sem que outro o acompanhe e/ou revise, desde que sem entraves ao processo.

A partir deste conceito, verifica-se que o controle interno de um órgão público não é exercido isoladamente por um servidor ou por um departamento da estrutura organizacional, mas por todos aqueles que respondem pelas diversas operações, em especial os que têm funções de comando. Muito embora o controle interno seja responsabilidade de todos da administração, deve existir um órgão central no sistema, o qual deve assumir o exercício de alguns controles relevantes e desenvolver a atividade de auditoria interna (GLOCK, 2015; VIDAL, 2022).

Nesse sentido, o texto constitucional determinou a instalação de órgãos capazes de fiscalizar internamente a gestão dos recursos públicos pelos seus responsáveis, independentemente da existência de controle externo, sendo que os sistemas de controle interno coordenados por esses órgãos teriam as seguintes finalidades previstas no art. 74, da CF/88 (BRASIL, 1988):

- I – Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II – Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

- III – Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV – Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Nos municípios, o órgão responsável pelo gerenciamento desse sistema, através do levantamento de informações relevantes sobre a gestão para orientar a melhor decisão acerca da utilização dos recursos disponíveis, bem como da articulação de mecanismos de correção de falhas e inconformidades, é conhecido por Controladoria Geral.

Os termos ou expressões adotadas para designar os órgãos centrais de controle interno é irrelevante, pois depende da estrutura organizacional do órgão em que atua, bem como da própria conveniência da administração. O que o distingue das demais unidades integrantes do sistema são as suas atribuições de coordenação, orientação e acompanhamento definidas na legislação local.

No caso do estado do Ceará, nota-se que dos órgãos entre Poder Legislativo e Executivo que responderam ao questionário proposto, a denominação de controladoria é predominante. Dessa forma, este estudo adotará a denominação de controladoria quando estiver fazendo referência aos órgãos centrais de controle interno (OLIVEIRA; MONTEIRO; OLIVEIRA, 2021).

2.2 Controle externo municipal

O controle externo na esfera municipal fica a cargo da Câmara Legislativa, com o auxílio do Tribunal de Contas, nos moldes previstos no art. 31, §1º, da CF/88 (BRASIL, 1988):

§1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos tribunais de contas dos estados ou do município ou dos conselhos ou tribunais de contas dos municípios, onde houver.

A partir da extinção do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM/CE), em agosto de 2017 com a emenda constitucional nº 92, coube ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), antes órgão de controle externo apenas da esfera estadual, a apreciação e julgamento das contas dos prefeitos e demais administradores de recursos públicos municipais; a emissão de parecer prévio das contas dos prefeitos dos municípios do estado do Ceará; a aplicação de sanções nos casos de desvios; a prestação de informações para as câmaras municipais; a decisão sobre denúncias e consultas que lhe sejam encaminhadas, dentre outras (MAIA, 2018).

Antes da sua extinção, no intuito de estabelecer normas, diretrizes e padrões mínimos para que os municípios, em atendimento às exigências constitucionais, implantassem suas controladorias através da estruturação de seus sistemas de controle interno, o TCM/CE emitiu a instrução normativa nº 01/2017, a qual continua vigente

mesmo após a extinção do órgão, por ter o TCE/CE absorvido suas atribuições.

2.3 Instrução normativa nº 01/2017 do TCM/CE

A IN nº 01/2017 do TCM/CE dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e a coordenação do sistema de controle interno nos poderes Executivo e Legislativo municipais. Dentre as regras estabelecidas para as controladorias municipais, a normativa trata de estrutura organizacional, corpo funcional, atividades desempenhadas, além de sanções pela sua inobservância (TCM/CE, 2017).

Para atender aos objetivos desta pesquisa, esse referencial teórico contemplará apenas quatro aspectos previstos na normativa do TCM/CE: implantação do sistema de controle interno mediante lei; posição hierárquica das controladorias na estrutura organizacional da prefeitura; vínculo do responsável e dos servidores do órgão.

Esses aspectos foram pontos em comum entre o questionário de diagnóstico das controladorias municipais realizado pela RECIGP e as regras da instrução normativa nº 01/2017 do TCM/CE, possibilitando a verificação do cumprimento de normas e diretrizes estabelecidas pela normativa (TCM/CE, 2017; OLIVEIRA; MONTEIRO; OLIVEIRA, 2021).

Além disso, tais aspectos têm relevância acadêmica por serem o alicerce da implantação e do desenvolvimento das controladorias municipais no estado do Ceará, já que a legislação, a estrutura organizacional e o vínculo dos servidores influenciam sobremaneira na autonomia funcional e financeira das unidades de controladoria e na imparcialidade de suas análises enquanto órgão fiscalizador, o que impacta no desempenho do órgão frente à sua função constitucional de promover a autoavaliação da administração pública municipal.

Ressalte-se que, muito embora as determinações e orientações desta normativa contemplem o ideal no que diz respeito à teoria do controle e à preservação da imparcialidade, impessoalidade e eficiência do sistema de controle interno, suas previsões podem encontrar obstáculos na realidade local da maioria dos municípios do estado do Ceará que possuem limitações orçamentárias, financeiras e estruturais, o que será também debatido nas seções seguintes (CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2011; OLIVEIRA; MONTEIRO; OLIVEIRA, 2021).

Apesar disso, a IN nº 01/2017 do TCM/CE faz previsão de sanções em caso de seu descumprimento, o que provocou acalorados debates, críticas e resistência dos jurisdicionados do TCM à época da sua publicação (TCM/CE, 2017).

2.3.1 Lei de criação do Sistema de Controle Interno

A IN nº 01/2017 determinou a criação do sistema de controle interno e a definição de seu órgão central por meio de lei municipal na primeira parte do seu art. 4º (TCM/CE, 2017):

Art. 4º. A gestão dos SCI dos poderes municipais será atribuída à unidade organizacional específica – o órgão central do sistema de controle interno – que, criada por lei municipal, possua estrutura condizente com o porte e a complexidade do município [...].

Para tanto, concedeu prazo de 180 dias para adequação dos poderes municipais do estado, conforme o *caput* de seu art. 16 (TCM/CE, 2017):

Art. 16. Para os poderes municipais do estado do Ceará que ainda não tenham instituído o seu respectivo sistema de controle interno – SCI e criado na sua estrutura administrativa um órgão central, fica estabelecido o prazo de 180 (cento e oitenta) dias, após a publicação desta instrução normativa, como data limite a partir da qual será objeto de verificação e análise o cumprimento das normas e diretrizes pertinentes ao controle interno.

A normativa do Tribunal de Contas forçou a criação dos sistemas de controle interno nos municípios cearenses, que, através de lei própria e conforme as peculiaridades locais, deveriam instituir uma estrutura mínima, bem como um órgão central, para aplicar os comandos constitucionais já citados.

Essa legislação deveria contemplar os aspectos determinados e recomendados no inteiro teor da normativa do controle externo, o que impulsionou a criação de controladorias e a reformulação de outras já existentes por todo o estado do Ceará.

A criação de estruturas/sistemas mediante lei é obrigatória na teoria do direito administrativo. Quanto a isso, nenhuma objeção. O que motivou as críticas à época, de gestores e servidores públicos municipais, foram as previsões obrigatórias que a lei local deveria contemplar, o que implicava até mesmo na criação de cargos de provimento efetivo, como é o caso do art. 3º, o qual determinou que as atividades inerentes às controladorias deveriam ser exercidas por servidores de carreira, ocupantes de cargos públicos efetivos, e cujas disposições são objeto específico de análise da seção 2.4.4 (TCM/CE, 2017).

Para a comunidade de controle interno municipal tais determinações desrespeitam a autonomia constitucional assegurada a cada município para legislar sobre assuntos de interesse local, nos moldes do art. 30, I, da CF/88 (BRASIL, 1988).

É certo que uma das finalidades do sistema de controle interno é apoiar o controle externo, conforme previsão do art. 74, VI, da CF/88. Todavia, é importante considerar a lição de Glock (2015, p. 35): “É necessário que não se confunda a expressão ‘apoiar o controle externo’ originária do inciso IV, do art. 74 da CF, com ‘apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal de Contas’, conforme consta em normas de alguns tribunais de contas”.

Nesse sentido, o que se pode inferir do texto constitucional é que as atividades de

controle interno e externo se complementam, não existindo hierarquia de um sobre o outro ou qualquer espécie de subordinação. Não há legalidade em atribuir aos órgãos de controle interno aquilo que a legislação diz ser competência do controle externo, tampouco podem os tribunais de contas definir a forma de atuar do controle interno, como faz a IN nº 01/2017 do TCM/CE na seção III – *Do Apoio ao Controle Externo*, quando em seu art. 9º determina, dentre outras situações, que o sistema de controle interno realize auditorias com periodicidade trimestral (TCM/CE, 2017).

É, portanto, ao legislador municipal que cabe a definição da forma de funcionamento do sistema de controle interno e das atribuições de seu órgão central, incluindo a maneira pela qual deve prestar o apoio ao controle externo.

2.3.2 Posição hierárquica da controladoria

No que diz respeito à hierarquia do órgão central do sistema, no caso, da controladoria, a parte final do art. 4º da IN nº 01/2017 do TCM/CE estabelece que (TCM/CE, 2017):

Art. 4º. [...] devendo ficar diretamente vinculado à autoridade máxima da prefeitura ou da câmara municipal, não sendo recomendada a sua subordinação hierárquica a qualquer órgão/unidade da estrutura administrativa do município.

A vinculação direta à autoridade máxima do poder, bem como a ausência de subordinação hierárquica garante a independência e imparcialidade funcional da controladoria. A previsão do controle externo está alinhada com aquilo que a doutrina entende como ideal para desempenho das atividades de controle de forma isenta, livre, independente e autônoma no âmbito do ente local.

Nesse sentido, entende Cavalcante, Peter e Machado (2011, pp. 29-30), que defendem o status de secretaria para a controladoria, sob o argumento de que, assim como as demais secretarias municipais, que auxiliam na organização das atividades da prefeitura, como a de planejamento, finanças, meio ambiente, cultura, esportes, administração etc., também presta serviços de relevância para o município e atua para auxiliar o executivo com informações para tomada de decisões precisas, bem como os responsáveis pelas atividades-meio e atividades-fim, em todos os níveis de hierarquia.

2.3.3 Vínculo funcional do responsável pela Controladoria

Para o gestor do órgão central de controle interno, nesse caso, os controladores, a IN nº 01/2017 do TCM/CE dispõe em seu art. 3º, §1º, que os cargos com atribuições de gestão podem se ocupados por servidores em cargo de comissão, sem a obrigatoriedade de que este ocupe cargo efetivo no serviço municipal (TCM/CE, 2017).

Para garantir a independência e imparcialidade do controlador, bem como evitar o

conflito de interesses no exercício de suas atribuições, o art. 14 da IN nº 01/2017 do TCM/CE orienta que não sejam nomeados para realizar a gestão da controladoria municipal: servidores ordenadores cujas contas tenham sido rejeitadas por tribunal de contas; parentes de até 3º grau do prefeito e vice-prefeito e autoridades da administração direta e indireta do município; conjugues e parentes consanguíneos até 3º grau do presidente e vice da câmara municipal (TCM/CE, 2017).

Apesar da concessão e da facilidade para as prefeituras e câmaras municipais promovida pela normativa que opera efeitos no âmbito do estado do Ceará, há discussão a nível nacional acerca da natureza técnica do cargo de controlador interno e da sua incompatibilidade com a relação de confiança inerente ao cargo em comissão, tendo sido proferida decisão monocrática pelo ministro Alexandre de Moraes ao analisar o recurso extraordinário nº 1.264.676, que “declarou inconstitucional o exercício do cargo de controlador interno por servidor nomeado em cargo em comissão ou em função de confiança, por ser um cargo que desempenha funções de natureza técnica e que não exige prévia relação de confiança entre a autoridade hierarquicamente superior e o servidor nomeado” (MPC/ES, 2020).

Para o ministro, nem mesmo um servidor efetivo pode ser nomeado para chefia do setor de controle interno em função de confiança, pois “o cargo de controlador interno desempenha funções de natureza técnica, para cuja realização não se faz necessária prévia relação de confiança entre a autoridade hierarquicamente superior e o servidor nomeado, que justifique a contratação por meio de provimento em comissão ou função de confiança, eis que ausente, na hipótese, qualquer atribuição de comando, direção, chefia ou assessoramento” (MPC/ES, 2020).

Dessa forma, o ministro defendeu que o cargo deve ser ocupado por servidor efetivo que ingresse por meio de concurso público específico para a função, em obediência ao art. 37, II, da CF/88 (BRASIL, 1988). A decisão, por enquanto, só opera efeito interpartes, que no caso são o município de Belmonte em Santa Catarina e o Ministério Público desse estado. Todavia, já é um indicativo de mudança de entendimento a nível nacional acerca do assunto, que, por sua vez, encontrará muita resistência para sua aplicação, principalmente em municípios de pequeno porte, cuja estrutura organizacional e a disponibilidade financeira são limitadas.

2.3.4 Vínculo funcional dos servidores da Controladoria

Quanto ao corpo funcional da controladoria, notadamente os servidores que ocupam os cargos no órgão central, a IN nº 01/2017 do TCM/CE estabelece que sejam servidores de cargo efetivo organizados em carreira, na forma do art. 3º (TCM/CE, 2017):

Art. 3º. As atividades inerentes ao órgão central do sistema de controle interno deverão ser exercidas por servidores municipais de carreira,

ocupantes de cargos públicos efetivos, sendo vedada a delegação e/ou terceirização, por se tratar de atividade própria da administração pública.

A previsão de composição por servidores do quadro efetivo evita a alternância inadequada de pessoas, garantindo a impessoalidade e a eficiência na atuação da controladoria. Nesse sentido, destaca-se a lição de Moraes (2019, p. 23), de que

a administração pública, ao compor o sistema de controle interno com uma estrutura de pessoal que não pertença ao quadro de servidores de provimento efetivo, compromete a impessoalidade nos processos e procedimentos de funcionalidade do órgão, uma vez que enfrentará problemas com a rotatividade de pessoas exercendo funções dentro da controladoria, mesmo que os procedimentos estejam disciplinados por leis, normativas ou resoluções, prejudicando a eficiência na sua atuação.

Apesar de ser a composição mais adequada às atividades desempenhadas pela controladoria, é importante salientar que os municípios podem ter grandes dificuldades para atender a este quesito, já que implica na necessidade de realização de concurso público, e conseqüentemente a realização de despesa com pessoal de forma permanente, o que impacta no percentual de gastos com pessoal do ente.

Há críticas no sentido de que esse dispositivo, dentre outros, impõem custos que muitos municípios cearenses não têm condições de suportar frente à escassez de recursos aliada ao recorrente dispêndio financeiro com pessoal acima do limite.

Em levantamento realizado pelo TCE/CE, constatou-se que no segundo quadrimestre de 2017 (maio a agosto), quando a IN nº 01/2017 do TCM/CE já operava seus efeitos, 83 das 184 prefeituras cearenses extrapolaram o limite de gastos com o funcionalismo público, descumprindo o máximo permitido pela LRF, que estabelece o limite de 54% da receita corrente líquida para o Poder Executivo e 6% para o Legislativo (TCE CE, 2017).

Dessa forma, as administrações que se encontram nessa condição não podem, salvo algumas exceções previstas na LRF, conceder vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título; criar cargo, emprego ou função; alterar estrutura de carreira que implique aumento de despesa; preencher cargo público, admitir ou contratar pessoal a qualquer título; e contratar hora extra.

Notadamente, quase metade dos municípios estão impossibilitados de atender qualquer exigência da IN nº 01/2017 do TCM/CE que implique em aumento de despesa, por imposição legal, em razão do desequilíbrio fiscal em que se encontram (TCM/CE, 2017).

2.4 A Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Ceará

A Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Ceará (RECIGP) é um colegiado que reúne órgãos centrais de controle interno dos poderes Executivo, Legislativo,

Judiciário, além do Ministério Público, Defensoria Pública e do Tribunal de Contas do Estado.

A rede estadual foi instalada em junho de 2018 na forma prevista no art. 1º do seu regimento interno, tem como objetivo (RECIGP, 2019):

A cooperação mútua, a articulação de esforços, formação de parcerias estratégicas e definição de diretrizes em comum, por meio do estabelecimento de compromissos e ações conjuntas, com o objetivo de viabilizar o apoio a ações de fiscalização no âmbito de cada partícipe e a cooperação conjunta para estruturação e funcionamento de rede de relacionamento entre órgãos e entidades públicas voltada para a fiscalização e o controle interno da gestão pública.

No âmbito da rede estadual foi elaborado o planejamento estratégico 2019-2023, para ratificar as intenções de seus membros da RECIGP sob a forma de objetivos estratégicos, projetos e ações a fim de nortear o cumprimento de sua missão institucional de “promover a integração dos sistemas de controle interno do estado do Ceará para o aprimoramento dos mecanismos de controle da gestão pública” (RECIGP, 2019, p. 9).

Observando os objetivos estratégicos da rede, é notório e intencional o foco no controle interno dos municípios, o que tem razão de ser pela maior representatividade das controladorias municipais na rede, se comparado aos órgãos de controle estaduais e federais, já que há 184 prefeituras e o mesmo número de câmaras legislativas passíveis de adesão ao colegiado.

É objetivo estratégico da rede “expandir a adesão à rede para novos municípios”, o que será concretizado através de ações de conscientização junto às prefeituras e câmaras legislativas tanto quanto à necessidade de criação e fortalecimento de órgãos centrais de controle interno, como para adesão dos mesmos à rede (RECIGP, 2019, p. 11).

Outra estratégia da rede comprometida com o controle interno municipal é a de “implantar padrões, diretrizes e práticas de controle interno”, que consiste na elaboração de modelo de órgão central de controle interno, contemplando as macrofunções: controladoria, auditoria, ouvidoria e correição, aplicável em municípios de variados portes, para norteá-los na criação e desenvolvimento de suas controladorias. Além disso, a rede também planeja a criação de metodologia para implantação desse modelo, mapeando formas de abordar e conscientizar as gestões acerca da importância e obrigatoriedade da manutenção de um órgão de controle (RECIGP, 2019, p. 11).

Os esforços empenhados por este colegiado no sentido de viabilizar apoio e definição de diretrizes na estruturação e no funcionamento das controladorias das prefeituras e câmaras municipais convergem com as finalidades da IN nº 01/2017 do TCM/CE: estabelecer “normas e diretrizes que devem servir de marco referencial para a criação, implantação,

manutenção e a coordenação do sistema de controle interno nos poderes Executivo e Legislativo nos municípios do estado do Ceará” (TCM/CE, 2017). A fim de concretizar e direcionar tais objetivos, projetos e ações estratégicas, a rede elaborou diagnóstico para aferir o perfil dos órgãos centrais de controle interno nos municípios do estado do Ceará (VIDAL, 2022).

As controladorias municipais de Aracati e de Fortaleza foram pioneiras na adesão à RECIGP. Atualmente, a coordenação da RECIGP é realizada pela Controladoria Municipal de Sobral, tendo a Controladoria Municipal de Aracati e a Controladoria da Assembleia Legislativa do Ceará ocupando as posições de 1ª e 2ª secretarias, respectivamente (OLIVEIRA; MONTEIRO; OLIVEIRA, 2021; VIDAL, 2022).

3 Procedimentos metodológicos

A presente pesquisa tem caráter descritivo, pois tem como objetivo primordial a descrição das características de determinado grupo de órgãos e o estabelecimento de relações entre variáveis que, no caso, são as regras previstas na IN no 01/2017 do TCM/CE, buscando aferir a conformidade ou não desses órgãos à normativa. No que diz respeito à abordagem, esta pesquisa pode ser classificada como qualitativa, já que tem o condão de verificar o grau de adequação e o impacto sofrido pelos órgãos centrais de controle interno dos municípios cearenses frente aos preceitos estabelecidos na normativa do controle externo, a partir da compreensão e descrição das características institucionais e funcionais das unidades de controle interno.

Quanto aos procedimentos técnicos de coleta de dados, foi realizada pesquisa bibliográfica em livros, artigos científicos e outros documentos afins para extrair o referencial teórico deste estudo, a fim de conhecer teorias e conceitos fundamentais para compreensão dos temas centrais dos objetivos da presente pesquisa (Coelho, 2006). Foi realizada ainda pesquisa documental, que consistiu na análise das legislações que regulamentam os sistemas de controle interno dos órgãos respondentes para verificar a influência da IN no 01/2017 no sentido de estimular a criação desses órgãos ou, até mesmo, a sua reformulação/atualização.

O ambiente de pesquisa escolhido para atingir os objetivos desse estudo foram os órgãos centrais de controle interno dos municípios do estado do Ceará, a partir do diagnóstico elaborado no âmbito da RECIGP. A composição, a missão institucional e os objetivos da rede estadual foram tratados na seção anterior (2.4). No planejamento estratégico 2019-2023 deste colegiado, foram traçados objetivos estratégicos, projetos e ações a fim de nortear o cumprimento de sua missão institucional. Dentre as ações previstas no objetivo estratégico de “expandir a adesão à rede para novos municípios e outras instituições de controle interno”, no âmbito do projeto de “prospecção para criação e fortalecimento dos

órgãos centrais de controle interno nos municípios”, cujo escopo é conscientizar os municípios para a criação e fortalecimento do órgão central de controle interno, tem-se a ação 1 – elaborar diagnóstico e perfil dos órgãos centrais de controle interno nos municípios.

O referido diagnóstico teve o objetivo de aferir o perfil dos órgãos centrais de controle interno dos municípios cearenses para prospecção da adesão de órgãos de controle interno no estado do Ceará à rede, bem como para nortear as demais ações previstas no planejamento estratégico, tais como a elaboração de uma proposta de modelo de órgão central de controle municipal; a elaboração de padrões de diretrizes e práticas de controladoria, auditoria, ouvidoria e correição; a elaboração de metodologia de implantação dos padrões estabelecidos; dentre outras (OLIVEIRA; MONTEIRO; OLIVEIRA, 2021).

Tendo ciência desse diagnóstico desenvolvido pela RECIGP, foi formalizada a autorização para acesso à base de dados. O aceite e o envio da base de dados foram realizados em agosto de 2021, sendo utilizada como dados secundários para a realização da presente pesquisa. Portanto, a seguir, descreve-se alguns dos procedimentos metodológicos adotados para a elaboração do referido diagnóstico.

A técnica de coleta de dados utilizada pela rede foi o questionário, utilizando-se da técnica de levantamento de campo (*survey*). As informações foram fornecidas diretamente pelos órgãos de controle interno acerca de sua estrutura, posição hierárquica e atividades desenvolvidas e em formato de autoavaliação, sem evidências comprobatórias, através da plataforma do *Google Forms*, no período de agosto de 2019 a agosto de 2020.

O questionário foi aplicado junto às prefeituras e câmaras legislativas municipais e realizada articulação dos municípios membros da rede em conjunto com entidades voltadas às questões municipais e de controle interno, tais como a Associação dos Municípios do Estado do Ceará (Aprece) e a Associação Cearense dos Controladores Municipais (Acecom), para divulgação e preenchimento dos questionários pelo maior número de órgãos possíveis.

O questionário foi direcionado aos gestores das controladorias das prefeituras e câmaras legislativas municipais, constando dezoito perguntas sobre estrutura organizacional da controladoria, recursos humanos, hierarquia, subordinação e atividades desempenhadas.

A maioria das perguntas do questionário foi do tipo fechada, onde o órgão respondente tinha a possibilidade de escolher uma ou mais das alternativas disponíveis para expressar sua resposta. Apenas seis questões foram do tipo aberta pela necessidade de fornecer liberdade para identificação dos órgãos e seus respectivos dirigentes, bem como para indicação da legislação local.

Diante da vasta extensão territorial do estado do Ceará, estratificado em 184 Municípios, a escolha pela aplicação de questionário online mostrou-se a mais adequada, atingindo um maior número de respondentes em menor tempo e proporcionando uma coleta direta e precisa de dados nos órgãos centrais de controle interno.

O questionário foi aplicado nos órgãos centrais de controle interno do Poder Executivo e do Poder Legislativo municipais, ou seja, nas prefeituras e nas câmaras legislativas, sendo estruturado em três seções: a primeira coletando informações relativas à identificação dos órgãos respondentes, bem como dos seus responsáveis; a segunda envolvendo doze questões acerca de estrutura, legislação e atividades desempenhadas pelos órgãos de controle interno; e a terceira questionando em seis perguntas sobre as características, legislações e atividades desempenhadas pelos órgãos que atuam como controle interno, no caso de não existência de órgão específico para este fim. Do universo de 184 municípios cearenses, o questionário foi respondido por 136 órgãos de controle do Poder Executivo e apenas 5 do Poder Legislativo.

Para atender aos objetivos do presente estudo foram estabelecidos alguns critérios adicionais para delimitação do escopo e constituição do universo da pesquisa. Tendo em vista que nos órgãos do Poder Legislativo não foi possível obter uma amostra representativa para análise, sendo coletadas apenas 2,7% do universo possível, foram selecionados para análise os órgãos centrais de controle do Poder Executivo, cuja amostra representa quase 74% do universo, tendo respondido ao questionário 136 das 184 prefeituras municipais.

Em termos de conteúdo, considerando que o objetivo desse estudo é avaliar a adequação das controladorias do Poder Executivo municipal às regras da instrução normativa nº 01/2017 do TCM/CE, buscou-se selecionar as perguntas do questionário que possibilitassem a verificação do cumprimento de normas e diretrizes estabelecidas pela IN, conforme o quadro 1. Correlacionando o conteúdo das perguntas com a IN nº 01/2017, observou-se que o diagnóstico elaborado pela RECIGP permitiu aferição do cumprimento de regras voltadas essencialmente à legislação, posição hierárquica do órgão na estrutura organizacional do ente, e vínculo do responsável e de servidores dos órgãos centrais de controle interno (OLIVEIRA; MONTEIRO; OLIVEIRA, 2021):

Quadro 1 – Comparativo perguntas do diagnóstico versus dispositivos da IN nº 01/2017 do TCM/CE

PERGUNTA	QUESTIONAMENTO	DISPOSITIVOS DA IN Nº 01/2017 DO TCM/CE
2	Qual a Lei/Decreto e o Diário Oficial de criação do Órgão?	Art. 4º. A gestão dos SCI dos Poderes Municipais será atribuída à unidade organizacional específica – o Órgão Central do Sistema de Controle Interno – que, criada por lei municipal , possua estrutura condizente com o porte e a complexidade do município, devendo ficar diretamente vinculado à autoridade máxima da Prefeitura ou da Câmara Municipal, não sendo recomendada a sua subordinação hierárquica a qualquer órgão/unidade da estrutura administrativa do Município.

PERGUNTA	QUESTIONAMENTO	DISPOSITIVOS DA IN Nº 01/2017 DO TCM/CE
4	Qual a natureza do vínculo do atual responsável pelo Órgão de Controle Interno?	Art. 3º, §1º. A atribuição da gestão do Órgão Central do Sistema de Controle Interno poderá ser exercida por servidor ocupante de cargo exclusivamente em comissão.
5	Qual a posição hierárquica do Órgão de Controle Interno na estrutura organizacional do Poder?	Art. 4º. A gestão dos SCI dos Poderes Municipais será atribuída à unidade organizacional específica – o Órgão Central do Sistema de Controle Interno – que, criada por lei municipal, possua estrutura condizente com o porte e a complexidade do município, devendo ficar diretamente vinculado à autoridade máxima da Prefeitura ou da Câmara Municipal, não sendo recomendada a sua subordinação hierárquica a qualquer órgão/unidade da estrutura administrativa do Município.
11	As atividades do Controle Interno são exercidas por servidores organizados em carreira ou cargo específico? (cargo efetivo de provimento por concurso público exclusivo para a área de controle interno)	Art. 3º. As atividades inerentes ao Órgão Central do Sistema de Controle Interno deverão ser exercidas por servidores municipais de carreira, ocupantes de cargos públicos efetivos, sendo vedada a delegação e/ou terceirização, por se tratar de atividade própria da Administração Pública.

Fonte: Elaboração própria a partir de Oliveira, Monteiro e Oliveira (2021)

O conteúdo das questões selecionadas tem relevância do ponto de vista da teoria do controle interno, pois tem reflexo na autonomia funcional e financeira das unidades de controladoria, bem como dos servidores que as integram, ponto de partida para o bom desempenho das atividades de um órgão fiscalizador, que deve manter o distanciamento do objeto fiscalizado, garantindo a imparcialidade de suas análises.

Além disso, o acesso às legislações que atualmente regem as controladorias permitirá a análise sobre a influência da IN nº 01/2017 no sentido de impulsionar a criação de órgãos centrais de controle interno por todo o estado do Ceará, bem como a reformulação daquelas já existentes.

Os dados resultantes do questionário aplicado foram tratados com a utilização da estatística descritiva por meio do *software* Microsoft Excel, que permitiu o gerenciamento de forma rápida, através de pastas de trabalho e planilhas que possuem uma quantidade relativa de informações. A visualização ou apresentação dos dados foi realizada por meio de gráficos de setor ou circular (“gráfico de pizza”), com o objetivo de produzir uma impressão mais rápida do fenômeno em estudo.

A partir da disponibilização dessa base de dados pela rede estadual, bem como de arquivos de apresentações do diagnóstico de forma sistematizada e de atas de reuniões do

colegiado, deu-se início a etapa de análise dos dados a fim de obter respostas para os objetivos traçados no início dessa pesquisa.

Após realizou-se a correlação das perguntas do questionário da rede com as regras e requisitos mínimos estabelecidos pela IN nº 01/2017 do TCM/CE. Além do levantamento das leis que regem os sistemas de controles internos dos órgãos respondentes, verificou-se que, a partir dos dados obtidos, seria possível aferir o cumprimento da normativa nos dispositivos da seção I, capítulo I, relacionados à estrutura: natureza do vínculo de dirigentes e servidores das unidades e as suas respectivas posições hierárquicas em relação à estrutura organizacional do poder, conforme detalhado no quadro 1.

Quanto à legislação informada pelos órgãos respondentes via questionário, realizou-se a verificação, a partir das respectivas datas de publicação, se elas foram criadas ou pelo menos reformuladas após a vigência da IN nº 01/2017 do TCM/CE, aferindo assim a influência da normativa na instalação de novas controladorias municipais pelo estado ou na adequação de tantas outras às exigências constitucionais.

4 Análise e discussão dos resultados

Esta seção se propõe analisar os dados coletados pela RECIGP no âmbito do diagnóstico das controladorias municipais (OLIVEIRA; MONTEIRO; OLIVEIRA, 2021), de forma estratégica, a fim de coletar informações úteis para atender aos objetivos desta pesquisa, em especial responder ao questionamento principal: como se encontra a adequação das controladorias do Poder Executivo municipal às normas de estrutura e institucionalização do órgão central do sistema de controle interno estabelecidas pelo TCM/CE na IN nº 01/2017?

4.1 Diagnóstico das controladorias municipais e cumprimento da normativa do TCM/CE

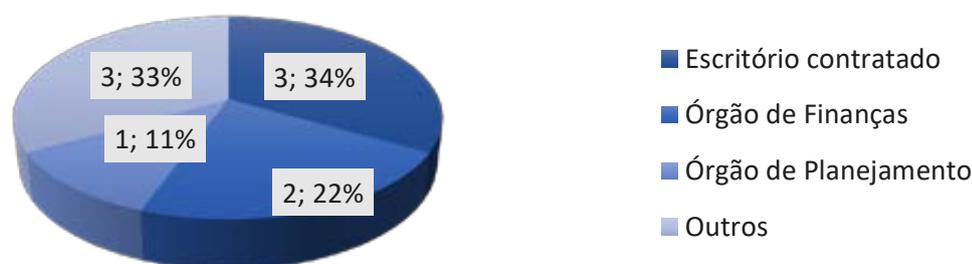
O intuito dessa seção é apresentar uma visão sobre as controladorias municipais do estado do Ceará quanto ao cumprimento das regras de estrutura e institucionalização da IN nº 01/2017 do TCM/CE, verificando o percentual de observância da normativa do controle externo, bem como a sua influência na modificação das legislações locais promovendo avanços no controle interno do Estado como um todo, apesar das críticas dos jurisdicionados e das discordâncias com a doutrina sobre o tema.

Ressalte-se que, apesar dos esforços dos membros de controladorias municipais da rede e do apoio de entidades com representatividade no âmbito municipal, como a Associação dos Municípios do Estado do Ceará (Aprece) e a Associação Cearense dos Controladores Municipais (Acecom), para divulgação e preenchimento dos questionários pelo maior número de órgãos do Poder Executivo e Legislativo municipais, não foi possível levantar

dados de uma amostra significativa de controladorias de câmaras legislativas. Apenas cinco das 184 possíveis responderam.

Salienta-se que, conforme diagnóstico da rede estadual, 127 Prefeituras das 136 respondentes, o que corresponde a um percentual de 93%, possuem controladoria na sua administração, e apenas nove, o que equivale 7% dos respondentes, não possuem este órgão, estando as atividades de controle a cargo de outros órgãos ou até mesmo de empresa contratada, como ilustrado no gráfico 1:

Gráfico 1 – Órgãos que realizam funções de controle nos entes em que não há órgão central



Fonte: Adaptado de Oliveira, Monteiro e Oliveira (2021, p. 29)

Logo, os dados obtidos a partir das respostas dos 127 municípios que possuem órgão central de controle interno, que representam 93% dos órgãos respondentes, constituem amostra significativa que permite inferir conclusões acerca do controle interno municipal do estado do Ceará como um todo.

Dentre as perguntas do questionário aplicado no âmbito do diagnóstico da rede, observou-se que quatro delas possibilitam a verificação do cumprimento de normas e diretrizes estabelecidas pela IN nº 01/2017 do TCM/CE, essencialmente aquelas relativas à legislação de criação das controladorias, posição hierárquica do órgão na estrutura organizacional do ente, e vínculo do responsável e de servidores dos órgãos centrais de controle interno, conforme quadro 1 da seção da metodologia que tratou do universo de pesquisa.

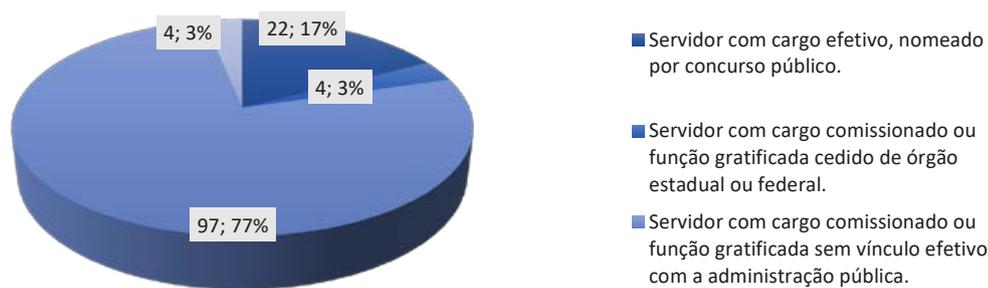
Apresenta-se, portanto, a seguir, a análise das respostas dadas ao questionário, bem como sua correlação com os preceitos da IN nº 01/2017 do TCM/CE.

1) Legislação de criação das controladorias municipais. De início foi solicitado a lei ou decreto de criação do órgão de controladoria, verificando-se que, na maioria dos municípios estudados, as controladorias foram criadas e disciplinadas por lei. Entretanto, o município de Viçosa do Ceará criou o órgão por decreto e outros dois municípios, Russas e Guaiúba, possuem decretos regulamentando as leis que instituíram suas controladorias.

Nota-se que 99% dos municípios que tem controladoria a instituíram mediante lei municipal, conforme determinado pelo art. 4º da IN nº 01/2017 do TCM/CE, sendo, portanto, satisfatório o cumprimento a este preceito.

2) Vínculo funcional do responsável pela controladoria. Na questão 4, buscou-se saber daqueles municípios que declararam possuir órgão central de controle interno, qual a natureza do vínculo do seu gestor ou responsável. Os dados estão apresentados no gráfico 2:

Gráfico 2 – Natureza do vínculo funcional do responsável pelo Órgão de Controle Interno



Fonte: Adaptado de Oliveira, Monteiro e Oliveira (2021, p. 32)

Observa-se que 77% das controladorias municipais mantêm como controlador, servidores com cargo comissionado ou função gratificada, sem vínculo efetivo com a administração pública.

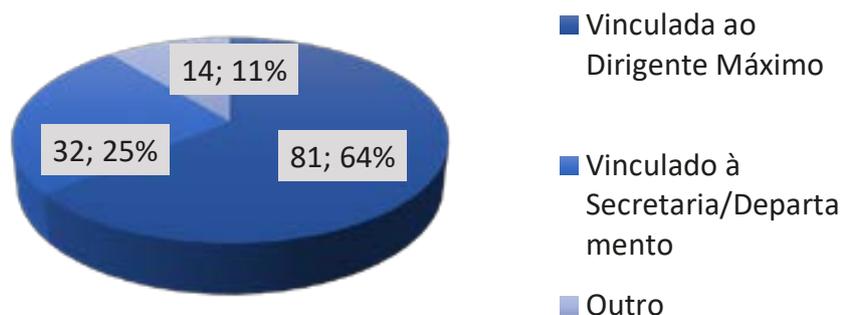
Nesse ponto, 97 dos órgãos atendem a normativa do TCM/CE, pois a previsão do art. 3º, §1º, que admite para o exercício da função de controlador servidor ocupante de cargo exclusivamente em comissão não é exatamente uma regra, mas uma liberalidade e/ou autorização, contemplando, portanto, outras formas de provimento mais isentas, como é o caso do servidor cedido de outros órgãos e o servidor com cargo efetivo. Muito embora haja discussão acerca da inconstitucionalidade desta previsão da normativa no âmbito do STF, conforme discutido na seção 2.4.3 do referencial teórico.

O que é expressamente vedado pela normativa em seu art. 3º, *caput*, é a terceirização das atividades de controle, condição de 3% das controladorias dos municípios cearenses, as quais admitem como responsável um prestador de serviço ou contratado, pessoa física ou jurídica, apesar de terem formalmente constituído um órgão para execução das atividades de controle interno.

3) Posição hierárquica da controladoria. Em seguida foi questionado acerca da posição hierárquica que a controladoria ocupa na estrutura organizacional da prefeitura a qual pertence e foi observado que, na maioria dos municípios, o órgão central de controle interno

está vinculado ao dirigente máximo, possuindo independência financeira e orçamentária, sem qualquer relação de subordinação com outro órgão da estrutura administrativa.

Gráfico 3 – Posição hierárquica do Órgão de Controle Interno na estrutura organizacional do Poder



Fonte: Adaptado de Oliveira, Monteiro e Oliveira (2021, p. 28)

Considera-se, portanto, que 64% das Controladorias atendem ao art. 4º da IN no 01/2017 do TCM/CE, e 25% está vinculado a algum outro órgão ou departamento, sendo satisfatório o atendimento aos preceitos da normativa, conforme o gráfico 3.

É interesse trazer à baila a comparação com outras pesquisas que também buscaram aferir a independência e autonomia de controladorias do estado do Ceará. Nesse sentido, muito embora tenha analisado os dados sobre uma amostra bem menor, qual seja, os municípios da região metropolitana de Fortaleza, Maia (2018, p. 70) realizou a coleta de dados em 2018, também após o início da vigência da IN no 01/2017 do TCM/CE, e encontrou resultado semelhante ao desta pesquisa, quando apurou que a maioria dos órgãos de controladoria, mais precisamente 80%, gozava de autonomia funcional, pelo menos no ponto de vista formal.

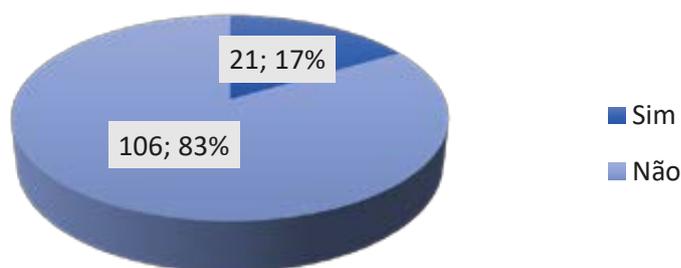
Já Cavalcante, Peter e Machado (2011), em pesquisa de 2007, também junto aos municípios da região metropolitana de Fortaleza, verificaram que 70% das controladorias estão em nível de segundo escalão, ou seja, sofrem subordinação em relação a algum órgão da estrutura administrativa, e 20% deles localizam-se em nível de primeiro escalão, possuindo autonomia suficiente capaz de cobrar e forçar a qualidade da gestão.

Percebe-se que os resultados praticamente se invertem e, mesmo que outros fatores menos relevantes possam ter corroborado para a mudança desse resultado, é possível afirmar a efetiva influência da IN nº 01/2017 do TCM/CE, visto que entre o período de 2007 e 2018 não houve nenhum marco legislativo tão marcante quanto a normativa do TCM/CE, capaz de provocar mudanças tão significativas de cenário no controle interno municipal do estado do Ceará.

4) Vínculo funcional dos servidores da controladoria. Na questão 11, procurou-se verificar se os servidores que exercem atividade de controle interno são organizados em carreira ou cargo específico, ou seja, se ingressaram nos quadros da prefeitura em cargo efetivo de provimento por concurso público exclusivo para a área de controle interno.

Percebe-se, conforme dados explanados no gráfico 4, que as controladorias municipais, quase na sua totalidade, não possuem servidores de carreira, chegando ao percentual de 83%.

Gráfico 4 – Exercício de atividades de controle interno por servidores de carreira específica



Fonte: Adaptado de Oliveira, Monteiro e Oliveira (2021, p. 33)

Considera-se, portanto, que apenas 17% dos órgãos de controladoria têm suas atividades exercidas por servidores efetivos, cuja investidura no cargo se deu por concurso público na área de controle interno, sendo insatisfatório o cumprimento do art. 3º da IN nº 01/2017 do TCM/CE.

A partir da análise dos dados levantados pela RECIGP em relação a esses quatro elementos de previsão da normativa, foi possível traçar um perfil para o órgão de controladoria nos municípios do estado do Ceará no que diz respeito à sua estrutura e institucionalização, com base nos resultados que apareceram com maior frequência para aqueles municípios que informaram ter controladoria, bem como possibilitou a avaliação da adequação desse perfil às regras da IN nº 01/2017 do TCM/CE.

Quadro 2 – Perfil dos órgãos de controladoria nos municípios do Estado do Ceará versus Cumprimento da Instrução Normativa nº 01/2017 do TCM/CE

ESTRUTURA/INSTITUCIONALIZAÇÃO	PERFIL DA RECIGP	ATENDIMENTO A IN Nº 01/2017 DO TCM/CE
Nível e Período da Legislação reguladora do Sistema de Controle Interno	Lei Municipal / Publicação após a IN nº 01/2017 do TCM/CE	Sim
Posição Hierárquica da Controladoria na Estrutura Organizacional da Prefeitura	Vinculada ao dirigente máximo	Sim
Natureza do Vínculo Funcional do Controlador	Servidor com cargo comissionado ou função gratificada sem vínculo efetivo com a administração pública	Sim
Natureza do Vínculo Funcional dos Servidores que exercem atividades de controle	Não exercida por servidores de carreira específica de controle interno	Não

Fonte: Elaboração própria com base nos dados do diagnóstico da RECIGP (Oliveira; Monteiro; Oliveira, 2021)

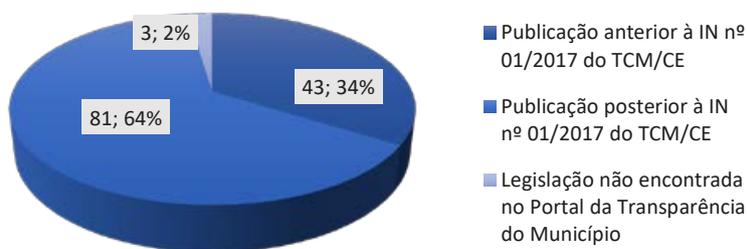
O perfil ora delineado demonstra a atual configuração dos órgãos de controladoria do Estado do Ceará no que tange à sua estrutura e institucionalização, e, de modo geral, verifica-se o cumprimento dos elementos avaliados da normativa do TCM/CE, com exceção do vínculo funcional dos servidores que exercem atividades de controle, o que, apesar de impactar de forma substancial na eficiência e na imparcialidade dos serviços prestados pelo órgão por falta de continuidade, impõe um dispêndio financeiro permanente que muitos municípios cearenses não têm, por enquanto, condições de suportar frente aos limites da LRF.

4.2 Influência da IN nº 01/2017 do TCM/CE para implantação de controladorias municipais após 2017

Através do acesso às legislações que atualmente regem as controladorias foi possível avaliar a influência da normativa do controle externo na criação e/ou reformulação de legislações acerca de sistemas de controle interno por todo o território cearense.

Verificando as datas das legislações informadas, constatou-se que a expressiva maioria foi publicada após a vigência da instrução normativa, em abril de 2017, conforme demonstrado no gráfico 5.

Gráfico 5 – Período da legislação que regula o sistema de controle interno nos municípios cearenses



Fonte: Elaboração própria com base nos dados do diagnóstico da RECIGP (OLIVEIRA; MONTEIRO; OLIVEIRA, 2021)

Dessa maneira, observa-se que 64% dos órgãos de controle interno dos municípios foram criados após a publicação da IN nº 01/2017. É certo que, algumas dessas leis, embora publicadas após abril de 2017, tratam-se de reformulações de sistema de controle interno já criados por leis anteriores. Esse é o caso do município de Aracati, que já possuía SCI regulamentado por lei e após a publicação da IN nº 01/2017 atualizou sua legislação para adequar-se às orientações da normativa, publicando a lei municipal nº 333/2017. Além disso, este município tornou a controladoria geral, antes subordinada ao gabinete do prefeito, órgão independente orçamentaria e financeiramente, passando a ter status de secretaria através da reestruturação administrativa promovida pela lei complementar nº 003/2017.

Os dados mostram que, apesar das coerentes críticas à normativa já debatidas no referencial teórico dessa pesquisa, é evidente sua influência no sentido de impulsionar a estruturação e a institucionalização de órgãos de controle interno municipais no estado do Ceará, os quais, embora eventualmente possam ainda não desenvolver satisfatoriamente as atividades de controle recomendadas pela instrução normativa, certamente criaram bases fundamentais para desenvolvimento do controle da administração pública municipal a que pertencem.

O avanço se torna ainda mais notório quando se compara o percentual de municípios que não possui controladoria no estado do Ceará com outros estados, como, por exemplo, a Paraíba. Enquanto o Ceará atinge um percentual de apenas 32%, se considerarmos os municípios que declararam não possuir controladoria (5%) e os que não responderam ao diagnóstico (27%), a Paraíba chega a 59%. Esse dado foi obtido na justificativa da nota técnica nº 01/2018, divulgada pelo Fórum Estadual Permanente de Combate à Corrupção do Estado da Paraíba (Focco-PB) em agosto de 2018, cujo objetivo é semelhante ao da in nº 01/2017 do TCM/CE, qual seja, recomendar boas práticas para possibilitar a implementação de sistemas de controle interno nos municípios paraibanos (FOCCO/PB, 2018).

4.3 Papel da RECIGP no fortalecimento do controle interno no Ceará

A RECIGP tem como missão promover a integração dos sistemas de controle interno do estado do Ceará dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, tanto no âmbito estadual quanto municipal. O seu planejamento estratégico tem foco no aprimoramento dos mecanismos de controle da gestão pública como um todo, mas há uma preocupação especial com o controle interno municipal, o que se deve tanto pelas condições estruturais e orçamentárias mais modestas, se comparado às estruturas dos órgãos estaduais, como pela representatividade das controladorias municipais no estado, podendo chegar a ter adesão de até 184 Prefeituras e do mesmo número de câmaras legislativas.

Prova disso é a previsão de objetivos e ações estratégicas no sentido de prospectar municípios para criação e fortalecimento de órgãos de controle interno; elaborar padrões, diretrizes e práticas de controle interno para implantar nos órgãos municipais; instituir programa de educação continuada em controle interno, dentre outros.

Dessa forma, a rede tem importante papel impulsionador das boas práticas de controle interno nos municípios cearenses, mesmo porque, até setembro de 2021, conforme ata da última reunião do colegiado em 14 de setembro, conta com 21 controladorias de prefeitura e duas controladorias de câmaras, ou seja, a grande maioria do colegiado, que também tem como membros órgãos centrais de controle interno dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do estado, tais como Assembleia Legislativa, Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado, Tribunal de Justiça, Defensoria Pública, Ministério Público, Tribunal Regional Eleitoral, a Superintendência Regional da Controladoria Geral da União e o próprio Tribunal de Contas do Estado.

O relacionamento entre órgãos e entidades públicas voltadas para a fiscalização e o controle interno da gestão pública promove a parceria e a cooperação mútua, permitindo a articulação de esforços, formação de parcerias estratégicas e definição de diretrizes em comum, por meio do estabelecimento de compromissos e ações conjuntas.

Foi a partir de diagnóstico e perfil dos órgãos centrais de controle interno nos municípios elaborado pela rede, no intuito de conhecer a realidade dos municípios cearenses em termo de controle, que este estudo pôde levantar dados para a consecução do seu objetivo primordial, que é verificar adequação das controladorias à normativa do TCM/CE sob alguns aspectos. Dessa forma, a rede colabora inclusive com o tribunal de contas no sentido de oferecer dados para aperfeiçoar as suas normativas e direcionar ações no sentido de impulsionar melhorias nas controladorias municipais.

Os dados obtidos a partir do diagnóstico da rede, o qual traçou um perfil mais amplo do que foi analisado nesse estudo, incluindo dados relativos às atividades desempenhadas pelas controladorias municipais, confere direcionamento para a atuação desse colegiado, que a partir do conhecimento da realidade local pode propor estruturas, ações e

metodologias com vistas ao aperfeiçoamento dos controles internos, concretizando os projetos e ações estratégicas de seu planejamento. Enfim, reconhece o potencial de apoio técnico e institucional que a rede estadual pode proporcionar aos municípios através do intercâmbio de boas práticas e compartilhamento de conhecimentos e produtos.

5 Considerações finais

Tendo em vista a definição de objetivos específicos para alcançar os resultados esperados dessa pesquisa, os dados do diagnóstico elaborado pela RECIGP foram tratados de forma a atender essa expectativa, resultando nas conclusões a seguir delineadas.

Em atendimento ao primeiro objetivo, que era verificar a adequação das controladorias municipais às normas e diretrizes da IN nº 01/2017, do TCM/CE, que tratam da estrutura e institucionalização desses órgãos, foi realizado o confronto de tais regras com os dados obtidos a partir do diagnóstico da rede, onde, com base no perfil traçado no quadro 2, verificou-se a adequação apenas em parte visto que, dos quatro elementos analisados, apenas um não é atendido pelas unidades de controladoria do estado do Ceará.

Dessa forma, observou-se que as controladorias municipais foram, quase na sua totalidade, instituídas mediante lei municipal, na forma como estabelece a normativa do controle externo e a teoria do direito administrativo no que diz respeito à criação de órgãos, departamentos e setores na administração pública.

Também constatou-se que as controladorias municipais possuem autonomia satisfatória, pois estão vinculadas de forma direta à autoridade máxima do poder, que no caso é o prefeito, não se subordinando hierarquicamente a nenhum outro órgão ou departamento da estrutura administrativa, o que atende à normativa do TCM/CE e garante a independência e a imparcialidade funcional da controlaria, que pode desempenhar suas atividades de controle de forma isenta, livre, independente e autônoma no âmbito do ente local.

Observou-se, ainda, que os responsáveis pelas controladorias dos municípios são, em sua maioria, servidores comissionados, cedidos ou efetivos, havendo apenas uma pequena parcela de controladorias conduzidas por prestadores de serviços ou contratados, o que atende à IN nº 01/2017 do TCM/CE de forma satisfatória, pois a normativa veda apenas a terceirização das atividades de controle, haja vista serem atividades próprias da administração pública.

Já no que diz respeito à natureza do vínculo dos servidores que exercem atividades de controle, a grande maioria das controladorias não respeita a regra de composição por servidores de carreira específica prevista na normativa, o que compromete a impessoalidade e a eficiência nos procedimentos dos órgãos em razão da rotatividade de pessoas nos cargos. Por outro lado, é compreensível a situação constatada quando se considera o custo permanente que um servidor efetivo traz para os municípios, elevando seus gastos com pessoal,

que muitas vezes estão no limite estabelecido pela LRF ou até mesmo já o ultrapassaram, conforme discutido na seção 2.4.4.

O cenário demonstrado pelo perfil traçado no quadro 2 serve, portanto, de norte para que o tribunal de contas possa aperfeiçoar a normativa já existente, considerando a nova realidade em que se encontram as controladorias municipais, bem como corrigindo pontos de interferência na autonomia dos municípios, conforme discutido anteriormente na seção 2.4.1.

Quanto ao segundo objetivo específico que era analisar a influência da IN nº 01/2017, do TCM/CE na implantação e/ou reformulação das controladorias municipais após 2017 a partir das legislações informadas no diagnóstico, foi realizado levantamento das datas das leis que regem atualmente as controladorias, as quais foram informadas no questionário do diagnóstico da rede e/ou buscadas de forma ativa nos sites dos municípios, e constatou-se que a expressiva maioria foi publicada após a vigência da instrução normativa, em abril de 2017, conforme gráfico 2.

A partir desse dado, foi possível inferir que a normativa impulsionou tanto a criação de novas controladorias nos municípios cearenses como provocou a reformulação de outras tantas, que, apesar de já possuírem controladoria constituída, atualizaram suas legislações de regência para atender às novas regras da normativa do TCM/CE.

Resta evidente que, apesar das merecidas críticas, a normativa levou os municípios a pensarem sobre controle interno. Ainda que possuam dificuldades financeiras e operacionais para realizar todas as atividades propostas ou cumprir todas as exigências, muitos municípios deram o primeiro passo, buscando formas de atender minimamente a IN e o resultado é refletido na pulverização de legislações municipais estruturando sistemas de controle interno por todo o território cearense após abril de 2017.

Acerca do terceiro objetivo específico, que trata sobre análise do papel da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública no fortalecimento do controle interno no Ceará, foi discorrido nas seções 2.5 do referencial teórico e 4.3 dos resultados e discussões dessa pesquisa, onde se demonstrou sua composição, seus objetivos e ações estratégicas, e seu potencial de apoio técnico e institucional aos municípios através do intercâmbio de boas práticas e compartilhamento de conhecimentos e produtos.

A cooperação institucional promovida pela rede tem amplo poder de colaborar com o desenvolvimento do controle interno municipal, inclusive promovendo a interlocução qualificada entre controle interno e externo, haja vista a presença da Controladoria do Tribunal de Contas do Estado na sua composição.

Prova disso é que a portaria nº 285/2021, do Tribunal de Contas do Estado (Diário Oficial/TCE, p. 2), que define projetos estratégicos para o período 2021-2023 do plano estratégico 2021-2026 do TCE/CE, no âmbito do projeto Fortalecimento do Controle

Interno dos Jurisdicionados e Fomento à Colaboração do Controle Externo, cujo objetivo é fortalecer o controle interno para apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, promoverá estudo para reformulação da IN nº 01/2017 e para isso submeterá o novo texto à análise dos membros da Rede Estadual de Controle Interno, a fim de coletar sugestões e opiniões de quem vai aplicar e observar a nova normativa.

A ausência de discussão com a comunidade de controle à época de sua publicação foi inclusive uma das fortes críticas à IN nº 01/2017, que por causa da falta de diálogo com os jurisdicionados desconsiderou em diversos pontos a autonomia municipal consagrada pela Constituição e as realidades locais.

Tendo o presente estudo atendido aos objetivos pré-estabelecidos, pode-se concluir, com base na análise dos dados coletados, que o questionamento central: “Como se encontra a adequação das controladorias do Poder Executivo municipal às normas de estrutura e institucionalização do órgão central do sistema de controle interno estabelecidas pelo TCM/CE na IN nº 01/2017?”, foi plenamente respondido quando se verificou que a adequação à normativa se deu apenas em parte, tendo em vista que em um dos elementos de análise a expressiva maioria dos órgãos de controladoria não atendem à regra do art. 3º, *caput*, qual seja, a exigência de ter servidores de carreira em seus quadros funcionais.

Apesar disso considera-se satisfatório o cumprimento das regras de estrutura e institucionalização da IN nº 01/2017 do TCM/CE, haja vista que o atendimento aos demais elementos analisados demonstram que os processos de implantação das controladorias municipais satisfazem a bases doutrinárias indispensáveis para o desenvolvimento de atividades de controle eficientes e independentes, capazes de cobrar e forçar a qualidade da gestão sem interferências.

Ao contrário do que constatou Cavalcante, Peter e Machado (2011, p. 42), na sua pesquisa de 2008 nas controladorias da região metropolitana de Fortaleza, afirmando que a implantação de órgãos de controle nas instituições governamentais municipais estava apenas iniciando, ensaiando a passos lentos, atualmente, a partir dos dados analisados nesse estudo, pode-se asseverar que a implantação de controladorias municipais não é mais um desafio para o estado do Ceará, devendo agora o TCE, instituições afins e colegiados de controle interno, como a rede, empenharem esforços para aprimorar as atividades de controle realizadas por esses órgãos. Tal feito se deve em muito à normativa do controle externo, que, forçando a regulação de SCI mediante lei, proporcionou a criação de estruturas necessárias para desenvolvimento de atividades mínimas de controle

É certo que à normativa cabe a indicação de atualização e reformulação à nova realidade do controle interno cearense, bem como para ajustes na interferência operada na autonomia dos municípios. Todavia, é evidente a contribuição da normativa do TCM/CE para que acontecessem ajustes organizacionais nos poderes executivos municipais de modo

a iniciar ou aperfeiçoar os trabalhos de controle já realizados, o que certamente promoverá melhorias na prestação dos serviços públicos para a sociedade, bem como auxiliará os próprios gestores a tomarem decisões com mais qualidade, baseada em informações relevantes produzidas pelos órgãos de controle interno. O estudo auxilia como um direcionamento prático para a atualização da instrução normativa, fornecendo também uma linha de base para um acompanhamento posterior por parte do Tribunal de Contas. Afinal, o normativo abordou apenas quatro itens de um diagnóstico mais amplos promovido pela RECIGP que contém outros itens que podem auxiliar no fortalecimento do sistema de controle interno do Ceará com o apoio institucional entre a rede e a corte de contas.

O estudo possibilitou avanços teóricos ao se relacionar com outros estudos direcionamentos para a melhoria do sistema de controle interno do Ceará ao envolver os órgãos de controle interno municipais e estaduais que são consequentemente jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado (FERREIRA, 2018; ALMEIDA; PINHO; MACHADO, 2019; FERREIRA; SANTOS; VASCONCELOS, 2021; OLIVEIRA; VASCONCELOS; VIANA, 2022). Destaca-se, também, os avanços realizados por conseguir ampliar a base de respondentes de estudos de Cavalcante, Peter e Machado (2011).

Os dados mostram que, apesar das coerentes críticas à normativa já debatidas no referencial teórico dessa pesquisa, a normativa teve influência no sentido de impulsionar a estruturação e a institucionalização de órgãos de controle interno municipais no estado do Ceará, os quais, embora eventualmente possam ainda não estar desenvolvendo satisfatoriamente as atividades de controle recomendadas pela instrução normativa, o que pode ser verificado em estudos posteriores, certamente criaram bases fundamentais para o desenvolvimento do controle da administração pública municipal a que pertencem.

Considerando as limitações das análises dessa pesquisa e a expressiva quantidade de controladorias formalmente constituídas, sugere-se o desenvolvimento do estudo para confrontar os dados do diagnóstico da rede estadual que tratam das atividades desenvolvidas pelas controladorias com os padrões mínimos sugeridos pela IN nº 01/2017 do TCM/CE.

O presente estudo é apenas ponto de partida para futuras pesquisas dessa natureza, até mesmo pelo dinamismo do assunto pesquisado, que está em constante evolução e vem ganhando força e incentivo no meio acadêmico, haja vista as grandes contribuições do controle em geral para as organizações, sejam elas públicas ou privadas.

Referências

- ALMEIDA, A. M. P.; PINHO, R. C. S.; MACHADO, M. V. V. Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista Controle – Doutrina e Artigos**, v. 17, n. 2, pp. 74-113, jul.-dez., 2019.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada

em 5 de outubro de 1988. 1988 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 19 jul. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República Federativa do Brasil. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 19 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Presidência da República Federativa do Brasil. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 19 jul. 2021.

CARVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. **Organização do sistema de controle interno municipal**. 4 ed. Porto Alegre: CRC/RS, 2007.

CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. da G. A.; MACHADO, M. V. V. Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo, v. 4, n. 1, pp. 24-43, 2011.

CEARÁ. Protocolo de Intenções nº 01/2017, de 14 de dezembro de 2017. Protocolo de Intenções que entre si celebram os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Estado do Ceará; o Ministério Público do Estado do Ceará; a Defensoria Pública do Estado do Ceará; o Tribunal de Contas do Estado do Ceará; para a criação da Rede de Controle Interno da Gestão Pública. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, série 3, ano 10, n. 59, pp. 7-9, Fortaleza, 28 mar. 2018. 2018b.

COELHO, E. R. C. **A controladoria governamental e o controle da aplicação de recursos públicos**: um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa no município de Fortaleza. 2006. 140 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

FERREIRA, G. J. B. C. **Órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e seus controles internos**: efeito tamanho – desempenho. 2018. 90f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Curso de Administração, Fortaleza, 2018.

FERREIRA, G. J. B. C.; SANTOS, J. G. C.; VASCONCELOS, A. C. Avaliação do controle interno e tamanho dos órgãos sob jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 15, n. 2, pp. 1-21, 2021.

FÓRUM ESTADUAL DE COMBATE A CORRUPÇÃO (FOCCO/PB). Recomenda estrutura mínima e prazos para a implementação do “Sistema de Controle Interno” previsto nos Arts. 74 e 31 da Constituição Federal. **Nota Técnica GT-CI 01/2018**. João Pessoa. 2018.

GLOCK, J. O. **O apoio do Controle Interno aos Tribunais de Contas**. Consultoria SCI,

2015. Disponível em: <http://www.jgconsultoriasci.com/post/o-apoio-do-controle-inter-no-ao-tribunal-de-contas/>. Acesso em: 24 ago. 2021.

MAIA, V. de A. **Controladorias Municipais no Estado do Ceará**: uma análise da aderência à normatização do controle externo. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Economia, Fortaleza, 2018.

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (MPC/ES). É inconstitucional servidor comissionado ou em função de confiança exercer cargo de controlador interno, decide STF. 27 ago. 2020. Disponível em: <https://www.mpc.es.gov.br/2020/08/e-inconstitucional-servidor-comissionado-ou-em-funcao-de-confianca-exercer-cargo-de-controlador-interno-decide-stf/>. Acesso em: 24 ago. 2021.

MORAIS, E. L. **Análise Funcional do Sistema de Controle Interno na Gestão Pública Municipal**: Um estudo de caso em uma prefeitura municipal do nordeste goiano. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão Pública Municipal) – Alto Paraíso de Goiás/Goiás, Universidade de Brasília, Brasília, 2019.

OLIVEIRA, E. H. P.; MONTEIRO, H. J. B.; OLIVEIRA, L. G. L. (org). **Diagnóstico do sistema de controle interno dos municípios do estado do Ceará**. Fortaleza: Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, INESP, 2021.

OLIVEIRA, L. G. L.; VASCONCELOS, F. F.; VIANA, V. M. da S. Avaliação da estrutura do sistema de controle interno dos poderes e instituições públicas do Ceará para os anos de 2016 a 2018. **Revista Controle – Doutrina e Artigos**, v. 20, n. 1, pp. 163-189, 2022.

PINHO, J. G. dos S. **Controladoria governamental nos municípios da região metropolitana de Fortaleza**. 2017. 107 p. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Universidade Federal do Ceará (UFC), Fortaleza, 2017.

RAMIS, D. D. Controle da administração pública. **Revista Âmbito Jurídico**. v. 21, n. 176, set. 2018. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/controle-da-administracao-publica/>. Acesso em: 20 ago. 2021.

REDE ESTADUAL DE CONTROLE INTERNO DA GESTÃO PÚBLICA (RECIGP). **Planejamento Estratégico 2019-2023**. Fortaleza: Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, INESP, 2019.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade**. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis, 2017.

SANTOS, S. R. T.; TRES, T. F. Controladoria, auditoria interna e controle interno: o entendimento dos gestores públicos municipais pertencentes ao Corede Produção/RS. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 12. **Anais [...]**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2012.

TCE-CE / Diário Oficial. **Portaria nº 285/2021**. Ano 8, n. 123. Disponibilização: 02/07/2021. Publicação: 05/07/2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ (TCE/CE). **Quase metade das prefeituras do Ceará gastam acima do limite com pessoal.** 2017. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/corregedoria/corregedoria-noticias/2832-quase-metade-das-prefeituras-do-ceara-gastam-acima-do-limite-com-pessoal>. Acesso em: 24 ago. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ (TCM/CE). Instrução Normativa nº 01, de 27 de abril de 2017. **Diário Oficial do TCMCE.** 28 abr. 2017. Fortaleza, 2017. Disponível em: <http://municipios.tce.ce.gov.br/tcemunicipios/wpcontent/uploads/2017/05/Instru%C3%A7%C3%A3o-Normativa-2017-01-vers%C3%A3oabril-de-2017.pdf>. Acesso em: 9 jul 2021.

VIDAL, S. H. C. **A integração dos sistemas de controle interno para o fortalecimento da governança pública:** a contribuição da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará. 2022. 147f. Dissertação (Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas) – Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2022.