

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,**  
**ATUÁRIA E CONTABILIDADE**

**MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA**

**OCIONE MARQUES MENDONÇA**

**METODOLOGIA DE RACIONALIZAÇÃO DE GASTOS APLICADA A ÓRGÃOS**  
**PÚBLICOS BASEADA NA EXPERIÊNCIA DA GESTÃO DE DESPESAS DO**  
**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**

**FORTALEZA**

**2008**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

OCIONE MARQUES MENDONÇA

**METODOLOGIA DE RACIONALIZAÇÃO DE GASTOS APLICADA A ÓRGÃOS  
PÚBLICOS BASEADA NA EXPERIÊNCIA DA GESTÃO DE DESPESAS DO  
GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**

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

Orientador: Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D

FORTALEZA

2008

OCIONE MARQUES MENDONÇA

**METODOLOGIA DE RACIONALIZAÇÃO DE GASTOS APLICADA A ÓRGÃOS  
PÚBLICOS BASEADA NA EXPERIÊNCIA DA GESTÃO DE DESPESAS DO  
GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**

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

Aprovada em 13/08/2008

**BANCA EXAMINADORA**

---

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

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Márcia Martins Mendes De Luca  
Universidade Federal do Ceará-UFC

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Ana Vlória Cabral Sobral  
Faculdade Christus

Para Lourdinha, minha esposa, pelo apoio e compreensão que só o amor permite.

Para Cindy e Igor, meus filhos, como pequeno exemplo e retribuição pela inspiração  
e motivação.

Para meu pai, Ovídio, minha mãe, Odete, e meu irmão Gutenberg, cujos ensinamentos permitiram alcançar mais esta vitória (*in memoriam*).

## AGRADECIMENTOS

A Deus, que com sua oração nos guia pelos frutos do Espírito Santo, caridade, alegria, paz, paciência, bondade, concórdia e outros que venhamos a necessitar.

Ao Professor Doutor Marcus Vinicius Veras Machado, por sua orientação marcada pela presteza, pela dedicação, pela vigilância e, principalmente, pelas valiosas contribuições conceituais e técnicas.

Às Professoras Doutoras Márcia De Luca e Ana Vlândia Cabral Sobral, participantes da banca examinadora, que com suas preciosas e pertinentes sugestões permitiram importantes adequações e melhorias no trabalho.

Ao Professor João Vianney e ao amigo José Zelízio, que promoveram ampla revisão estilística e gramatical na presente dissertação, com o objetivo de garantir aderência às normas da ABNT e da língua portuguesa.

Aos amigos João Roberio, Neyana Bezerra e Joaquim Barros pelo incentivo e pela inestimável colaboração nos momentos críticos e aos meus irmãos Olívio Mendonça e Odenenberg Marques, e ao primo-irmão José Edvar (Maninho) pelo constante apoio e compreensão.

Ao Banco do Nordeste do Brasil e ao Governo do Estado do Ceará, pelo importante apoio na realização da pesquisa.

Aos companheiros de jornada em sala de aula, pelas experiências compartilhadas.

## RESUMO

O crescimento dos gastos do setor público motivado pela crescente demanda da sociedade por serviços e bens públicos clássicos - como segurança, justiça, educação e saúde – exige dos gestores públicos a busca por instrumentos de melhorias da gestão, combate ao desperdício e eficiência na aplicação dos recursos geridos pelos entes governamentais, adotando-se como princípio fazer mais com o emprego de menos recursos. O objetivo geral deste trabalho consiste em apresentar uma metodologia de racionalização de gastos aplicável aos órgãos públicos que considere as características e especificidades legais, permitindo o alcance de economias sustentáveis pela melhoria dos controles de gastos, pela otimização do poder de compra dos governos, uniformização de controles, melhorias de processos e ampliação dos relacionamentos com os fornecedores, contrapondo-se aos ajustamentos fiscais de supressão de gastos sem avaliar as perspectivas de economias e, principalmente, os impactos dos cortes na prestação dos serviços públicos à sociedade. A metodologia científica utilizada é caracterizada como qualitativa, exploratória, bibliográfica, documental e pesquisa participante por considerar as experiências do autor, tendo como fonte principal dados secundários. O resultado da pesquisa permitiu apresentar uma metodologia de racionalização de gastos aplicável a órgãos públicos disposta em 06(seis) etapas e 17 subetapas. A pesquisa evidencia que uma metodologia de racionalização de gastos tem viabilidade de aplicação possível no setor público, disponibilizando como principal produto os instrumentos para o alcance de economias sustentáveis.

Palavras-chave: Racionalização de Gastos. Controle Interno. Gastos Públicos.

## ABSTRACT

The growth of government expenses that come along with increasing society demand for public service such as security, justice, education and health imposes to public officers to move toward management improvement aiming at reduce waste resources and get more value for money expended. The general objective of this work is to propose a rationalization expenses methodology applied to public sector that take into account its characteristics and legal specificities, making sustainable savings by expenses controls, purchase optimization, uniformity of controls, improvement of processes and augment of relationship with suppliers, replacing the customary fiscal adjustment without appropriate evaluation of savings perspectives and, principally, the impacts on society benefits. The study methodology is qualitative, exploratory, bibliography, documental and participative research once it took into account the author experience, and secondary data are the main source. The research result make possible to present a rationalization of expenses methodology applied to public sector, grouped in 6 (six) main phases and 17 (seventy) secondary phases. The study provides evidence that a rationalization of expenses methodology oriented to offer as main product the instruments for reaching sustainable savings is workable in public sector.

Key words: Expenses rationalization. Internal control. Public expenses.

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1	- Organograma da Controladoria Geral da União (CGU).....	100
FIGURA 2	- Posição Hierárquica dos órgãos de Controle Interno do País.	101
FIGURA 3	- Organograma da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral.....	107
FIGURA 4	- Etapas e Sub-etapas da Metodologia de Racionalização de Gastos Aplicável ao Setor Público.....	129
FIGURA 5	- Exemplo de Simplificação de Especificação.....	137
FIGURA 6	- Modelo de Avaliação dos Fornecedores Atuais.....	140

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	- Tipos de Controle na Esfera Pública .....	52
QUADRO 2	- Categorias Econômicas das Receitas .....	69
QUADRO 3	- Categorias Econômicas das Despesas .....	74
QUADRO 4	- Potencial de Economia e Complexidade de Implementação de Medidas.....	112
QUADRO 5	- Matérias Veiculadas em Periódicos sobre a Racionalização de Gastos no Governo do Estado do Ceará.....	118
QUADRO 6	- Modelo de Coleta de Dados.....	134
QUADRO 7	- Modelo de Plano de Implementação dos Editais e Medidas de Redução de Custos.....	144
QUADRO 8	- Modelo de Plano de Ação de Acompanhamento das Medidas.....	146
QUADRO 9	- Modelo de Folha de Apuração das Economias.....	147

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1	- Número de Servidores e Admissões por Concurso (em Dezembro de cada Ano).....	87
TABELA 2	- Custo Unitário por Procedimento de Compra/Contratação.....	91
TABELA 3	- Gastos das Categorias de Despesas Agrupadas – Exercício 2002 .....	113
TABELA 4	- Resultado das Economias Geradas (Acumulado) no Período de Janeiro de 2004 a Dezembro de 2006.....	113
TABELA 5	- Resultado das Economias Geradas com o Uso do Pregão (Abril/2003 a Dezembro/2006).....	114
TABELA 6	- Evolução da Participação do Pregão no que concerne aos demais Procedimentos de Compras/Contratação.....	115
TABELA 7	- Resultado das Economias Geradas com o Uso da Cotação Eletrônica (2006).....	117
TABELA 8	- Matriz para Definição do Escopo do Trabalho de Racionalização .....	133

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1	- Evolução das Despesas Públicas de 2001 a 2006.....	76
GRÁFICO 2	- Exemplo de Gasto Improdutivo – Despesas com Oxigênio Líquido.....	80
GRÁFICO 3	- Evolução da Participação do Pregão no que concerne aos demais Procedimentos de Compras/Contratação – Escopo...	115
GRÁFICO 4	- Avaliação da Participação Percentual de cada Componente de Custo.....	136

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC	- <i>Activity Based Costing</i>
AICPA	- <i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
BACEN	- Banco Central do Brasil
BC	- Banco Central do Brasil
CF	- Constituição Federal
CGU	- Controladoria Geral da União
CORAR	- Coordenação de Racionalização de Gastos
CPMF	- Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras
CVM	- Comissão de Valores Mobiliários
FNCI	- Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal
HGCC	- Hospital Geral César Cals
HGF	- Hospital Geral de Fortaleza
HIAS	- Hospital Infantil Albert Sabin
HM	- Hospital de Messejana
HSJ	- Hospital São José
HSMM	- Hospital de Saúde Mental de Messejana
IBGC	- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPECE	- Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará
LDO	- Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	- Lei Orçamentária Anual
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal
PIB	- Produto Interno Bruto
PPA	- Plano Plurianual
SECON	- Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral
SFC	- Secretaria Federal de Controle Interno
SIC	- Sistema Integrado de Contabilidade
SRH/MP	- Secretaria de Recursos Humanos/Ministério do Planejamento e Gestão

- STN - Secretaria do Tesouro Nacional
- SUCON - Superintendência de Controladoria
- TCU - Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>18</b>
<b>2</b>	<b>A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E O CONTROLE GOVERNAMENTAL NO BRASIL .....</b>	<b>25</b>
2.1	Administração Pública .....	25
2.1.1	Definição e Funções Econômicas do Estado.....	25
2.1.2	Definições de Administração Pública.....	28
2.1.3	Princípios de Administração Pública.....	30
2.1.3.1	Princípio da Legalidade .....	31
2.1.3.2	Princípio da Moralidade .....	31
2.1.3.3	Princípio da Publicidade .....	32
2.1.3.4	Princípio da Eficiência .....	32
2.1.4	Administração Pública – Fases, Evoluções e Reformas.....	32
2.1.4.1	Fase do Modelo Burocrático.....	33
2.1.4.2	Fase do Modelo Gerencial.....	35
2.1.4.3	A Gestão Pública, a Accountability, Transparência e Eqüidade .....	39
2.2	O Controle Interno e Externo na Administração Pública Brasileira.....	43
2.2.1	Histórico do Controle no Âmbito Estatal .....	43
2.2.2	Função e Objetivos do Controle.....	46
2.2.3	Modalidades de Controle na Esfera Pública .....	47
2.2.3.1	Controle quanto ao órgão que o exerce .....	47
2.2.3.1.1	Controle Político.....	48
2.2.3.1.2	Controle Judiciário .....	48
2.2.3.1.3	Controle Administrativo .....	48
2.2.3.2	Controle conforme a Origem.....	48
2.2.3.2.1	Controle Interno .....	49
2.2.3.2.2	Controle Externo .....	50
2.2.3.2.3	Controle Popular .....	51
2.2.3.3	Controle conforme o momento de exercício .....	51
2.2.3.3.1	Controle Prévio ou Preventivo (a priori) .....	52
2.2.3.3.2	Controle Concomitante ou sucessivo.....	52
2.2.3.3.3	Controle Subseqüente ou corretivo.....	52

2.2.4	A Relação entre os Controles Interno e Externo.....	53
2.3	O Papel dos Instrumentos Legais de Controle na Qualidade da Gestão Pública – Constituição Federal, Lei 4.320 e Lei de Responsabilidade Fiscal .....	55
<b>3</b>	<b>A DESPESA PÚBLICA E A RACIONALIZAÇÃO DE GASTOS .....</b>	<b>64</b>
3.1	Instrumentos Legais da Gestão Financeira da Administração Pública: A Contabilidade e o Orçamento Público.....	65
3.1.1	Lei 4.320/64 e o Orçamento Público.....	66
3.2	O Orçamento Público .....	67
3.3	Receitas Públicas.....	68
3.4	Despesas Públicas.....	70
3.4.1	Classificação das Despesas Orçamentárias.....	71
3.4.2	Restos a Pagar .....	74
3.4.3	Despesas de Exercícios Anteriores .....	74
3.5	Gasto Público – Definições, Comportamento e Evoluções .....	75
3.5.1	Crescimento dos Gastos Públicos no Mundo, no Brasil e no Estado do Ceará 76	
3.6	Racionalização de Gastos no Brasil.....	78
3.6.1	Gastos Produtivos Versus Gastos Improdutivos.....	80
3.6.2	Destinação Legal para as Receitas Vinculadas Direciona os Gastos.....	82
3.6.3	Formas de Racionalização do Gasto Público .....	83
3.6.3.1	Redução das Despesas Obrigatórias .....	86
3.6.3.2	Implantação de Comitês de Auditoria para Entidades Gestoras de Recursos Públicos .....	87
3.6.3.3	Revisão da Política de Pessoal .....	88
3.6.3.4	A Adoção da Sistemática de compras por meio de Pregão Eletrônico e Registro de Preços enseja ganhos para os Governos.....	90
3.6.3.5	Consórcios Intermunicipais.....	93
3.6.3.6	Revisão do Modelo de Atuação do Tribunal de Contas da União....	94
<b>4</b>	<b>ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO E A GESTÃO DE GASTOS NO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ - SECRETARIA DE CONTROLADORIA E OUVIDORIA GERAL.....</b>	<b>97</b>
4.1	O Perfil Econômico e Geográfico do Estado do Ceará.....	97
4.2	A Evolução do Controle Interno no Brasil e a Influência na Criação da Secretaria de Controladoria do Estado do Ceará.....	98

4.3	Evolução do Controle Interno no Poder Executivo do Estado do Ceará ..	102
4.4	A Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral do Governo do Estado do Ceará .....	104
4.4.1	Competências Institucionais da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral .....	105
4.4.2	Estrutura Organizacional da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral .....	107
4.4.3	Principais Ações da Gestão de Gastos no Período 2003 a 2006 no Governo do Estado do Ceará .....	109
4.4.4	Principais Ações de Racionalização de Gastos no Período 2003 a 2006 – Ações de Curto Prazo.....	112
4.4.5	Principais Ações de Racionalização de Gastos no Período 2003 a 2006 – Ações de Caráter Estruturante .....	115
4.4.5.1	Obrigatoriedade da Utilização do Pregão Eletrônico .....	115
4.4.5.2	Ampliação da utilização da sistemática de Registro de Preços.....	117
4.4.5.3	Implantação da Cotação Eletrônica como Forma de Garantir Transparência, Competitividade e Agilidade nas compras por Dispensa de Licitação em Virtude do Valor .....	117
<b>5</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>121</b>
5.1.	Tipologia da Pesquisa .....	121
5.2.	Coleta e Análise de dados.....	126
5.3.	Tratamento de Dados.....	127
5.4.	Limitações da Pesquisa.....	127
<b>6.</b>	<b>METODOLOGIA DE RACIONALIZAÇÃO DE GASTOS APLICÁVEL A ÓRGÃOS PÚBLICOS .....</b>	<b>128</b>
6.1.	Premissas para a Elaboração da Metodologia de Racionalização de Gastos Aplicável a Órgãos Públicos.....	128
6.2.	Abrangência da Aplicação da Metodologia .....	129
6.3.	Etapas da Metodologia de Racionalização de Gastos .....	130
6.3.1.	Etapa da Configuração do Ambiente Interno .....	131
6.3.2.	Etapa do Diagnóstico Interno dos Gastos.....	133
6.3.3.	Avaliação da Ambiência Externa .....	139
6.3.4.	Identificação e Definição de Estratégias de Redução de Custos.....	142
6.3.5.	Preparação de Editais de Licitação.....	144

6.3.6. Acompanhamento das Medidas de Racionalização .....	146
<b>7. CONCLUSÃO .....</b>	<b>150</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>154</b>
<b>ANEXO A .....</b>	<b>163</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O esgotamento do modelo de gestão do estado industrial e burocrático do período pós-guerra, nas sociedades desenvolvidas e emergentes, ocasionou importantes mudanças na agenda política, econômica e administrativa dos governos federais, estaduais, distrital e municipais, dando surgimento a outro padrão da gestão pública.

Esse novo padrão da gestão pública é impulsionado por desafios que devem ser considerados no planejamento da ação dos governos, inseridos os estaduais. Dentre os principais desafios destacam-se:

- a) atender a crescente demanda social (saúde, educação, segurança etc.) com recursos limitados;
- b) promover desenvolvimento econômico, com inclusão e justiça social;
- c) combater a pobreza e as desigualdades sociais e econômicas; e
- d) promover a geração de emprego e renda.

O atendimento às demandas da sociedade por parte da Administração Pública deve ser pautado em princípios como transparência, eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos.

Segundo Catelli e Santos (2004), esse novo Estado se caracteriza “pela busca proativa de resultados, legitimados pela avaliação de uma sociedade que controla continuamente a transparência, a eficiência e eficácia da gestão pública” contrapondo-se ao “modelo do governo burocrático, voltado para o controle interno e para a mera conformidade com os custos orçados”.

Nesse contexto de melhoria da aplicação dos recursos públicos, a preocupação de fazer mais com menos incorpora-se ao cotidiano do gestor público, a exemplo do que é praticado na iniciativa privada, obviamente que considerando os objetivos e o papel do Estado e, portanto, suas características, principalmente no que diz respeito aos marcos regulatórios a que os Estados estão sujeitos, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal, da Lei de Licitações, da Lei 4.320/64, entre outras.

Pereira (1981, p. 82) expressa que as entidades públicas deveriam se submeter a “um sistema social racional, um sistema social impessoal, hierárquico, dirigido por administradores profissionais, segundo critérios de eficiência”, criando as condições da gestão para a busca de um modelo ideal de burocracia.

Essa preocupação com a eficiência e a boa gestão das contas são mais freqüentes no âmbito das empresas privadas. No que tange às organizações públicas em geral, esse tema é relativamente novo e ainda pouco explorado pela literatura. Diversos fatores contribuem para o não emprego de muitos dos conhecimentos relativos à gestão baseada em racionalizar gastos e em tratar os custos, por exemplo. O próprio fato de as organizações públicas, de modo geral, não terem finalidade lucrativa e, portanto, não atuarem num mercado competitivo, faz com que não haja instrumentos de apuração de custos e muito menos metodologia de racionalização de gastos de modo sistematizado, como as empresas privadas atuam.

Assim, o foco do presente trabalho consiste em apresentar metodologia de racionalização dos gastos aplicável a órgãos públicos, considerando a carência de instrumento com essa preocupação que trate as estratégias de economias focadas nos grandes itens de gastos dos órgãos públicos à luz das suas particularidades, principalmente o requisito da manutenção e até mesmo ampliação do alcance das políticas públicas adotadas.

Os Estados no Brasil não atuam num mercado competitivo, pois freqüentemente operam sob condições de monopólio. Esse modo de atuar tem determinado necessidades de gestão diferentes das empresas privadas. De fato, dentro da tipologia das formas de Administração Pública enunciada por Bresser-Pereira e Spink(2006), pode-se dizer que o traço predominante das organizações públicas até época recente era o da “organização burocrática”, que enfatizava não o “resultado” das suas ações, mas, sobretudo os “processos” pelos quais estas ações se realizam.

Outro aspecto ajuda a entender por que o tema “racionalização de gastos” é algo novo na Administração Pública: as próprias diferenças entre as técnicas contábeis nas duas esferas da vida econômica. As empresas privadas seguem a Lei nº 6.404/76 e as organizações públicas são regidas pela Lei nº 4.320/64. São dois diplomas legais inspirados em princípios contábeis diferentes sob muitos aspectos, notadamente no que tange ao registro das despesas. Merece destaque ainda o aspecto relativo ao modo como se estruturam os orçamentos das organizações públicas e que reflete a grande cadeia de inter-relações destas no que tange à transferência de recursos entre si, uma vez que as fontes de captação dos recursos utilizados pelo Governo são poucas, e basicamente dependem da

arrecadação tributária ou de fontes de financiamentos de organismos multilaterais. De outra parte, no setor privado, as milhares de organizações realizam a gestão de seus recursos de modo particular e independente. No setor público, as contas das diversas organizações seguem critérios de repasse e arrecadação no máximo influenciados pelo comportamento da economia.

Essa preocupação com a qualidade do gasto já faz parte do jargão na área privada; no setor público, porém trata-se de tema ainda pouco explorado e incipientemente praticado pelos órgãos públicos nas esferas municipais, distrital, estaduais e federal.

Neste contexto de desenvolvimento da gestão empreendedora no âmbito do Estado Brasileiro, a área de interesse do presente trabalho situa-se no âmbito da controladoria pública, mais especificamente no aspecto de como os órgãos públicos aplicam seus recursos e como podem otimizar essa aplicação.

É muito recente o interesse dos Estados modernos em controlar, conhecer e racionalizar seus gastos. Geralmente, esse interesse está atrelado ao atual processo de reforma gerencial do Estado, que põe na ordem do dia a necessidade de adequar a gestão pública moderna a critérios de eficiência, eficácia e obtenção de resultados.

No Brasil, essa demanda surge em governos preocupados em transformar a gestão e, também, como consequência da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Essa lei estabelece normas de finanças públicas, com o objetivo principal de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de provocar resultados negativos nas contas públicas.

Por outro lado, o comportamento das despesas, seja no governo federal seja nos governos estaduais, distrital ou municipais apresenta tendência ascendente. Essa trajetória decorre do fato de que parcela significativa da sociedade brasileira continua demandando mais empregos públicos, mais incentivos fiscais, mais aposentadorias, e, como já mencionado, principalmente mais necessidades básicas representadas pelas carências em segurança, saúde e educação.

Consoante Mendes *et al.* (2006, p. 33), “o Estado brasileiro cresceu fortemente nos últimos anos e parece estar excessivamente grande. A despesa do Governo Federal passou de 23% para 31% do PIB em uma década (1995-2005)”. Continuam Mendes *et al.* (2006, p. 33), acentuando que “a carga tributária imposta

pela União, Estados e Municípios saltou de 29,4% em 1995, para mais de 37% em 2005”.

Essa última constatação sobre o peso da carga tributária significa que 37% daquilo que é produzido no Brasil (trabalhadores e empresas) é retirado das rendas privadas e posteriormente retorna à economia por meio dos gastos de governo.

Percebe-se, com isso, a importância que o gestor público precisa atribuir à qualidade de como são utilizados e gastos os recursos públicos proveniente de um enorme esforço de contribuição da sociedade, materializado por via da política de captação de recursos, com destaque para a tributação exercida pelos governos federais, distrital, estaduais e municipais.

Essa preocupação acerca de como estão sendo gastos os recursos públicos passa por evidenciar uma metodologia de racionalização de gastos capaz de dotar a gestão pública de estratégias eficientes de melhor aplicar seus recursos, seja na esfera municipal, estadual, distrital ou federal.

Assim, o problema a ser tratado na presente dissertação consiste em: como estabelecer uma metodologia de racionalização de gastos aplicável a órgãos públicos, a qual deve considerar as especificidades dos entes governamentais, adotando-se como referência a experiência da gestão de gastos vivenciada pelo Governo do Estado do Ceará ?

O objetivo geral da pesquisa é, portanto, apresentar metodologia de racionalização de gastos aplicável a órgãos públicos, seja no âmbito dos municípios, dos estados, do Distrito Federal e até mesmo da União, adotando-se como referência a experiência da gestão de gastos vivenciada pelo Governo do Estado do Ceará no período de 2003 a 2006.

Os objetivos específicos são:

- a) analisar a experiência de racionalização de gastos do Governo do Estado do Ceará, considerando a mudança de paradigma da atuação estatal na gestão de gastos;
- b) identificar e apresentar formas de racionalização de gastos que poderiam ser adotadas pelos gestores públicos na busca pela eficiência dos recursos aplicados; e
- c) definir e detalhar as etapas de uma metodologia de racionalização de gastos aplicável a órgãos públicos, evidenciando os requisitos e

funcionalidades a serem adotados para o alcance das economias decorrentes.

Para o alcance desses objetivos, são estabelecidos os seguintes pressupostos, a serem submetidos à validação, em conseqüência do resultado do trabalho de campo a ser realizado:

1. na formulação de uma metodologia de racionalização de gastos é relevante considerar as características dos órgãos públicos em função dos preceitos legais a que estão sujeitos, sob pena de inaplicabilidade da metodologia proposta; e
2. a adoção de metodologia de racionalização de gastos permite êxito nas ações de racionalização de gastos voltadas para o setor público, ensejando oportunidades de ganhos quantitativos e indicativos de vantagens qualitativas como melhorias de processos e dos controles gerenciais.

A metodologia científica utilizada na pesquisa é caracterizada como qualitativa, exploratória, bibliográfica, documental e pesquisa participante por considerar as experiências do autor, tendo como fonte principal dados secundários. O tratamento dos dados bibliográficos evidencia a exploração dos temas Administração Pública, controles internos e racionalização de gastos, tendo, a presente pesquisa, como principal limitação material bibliográfico não abundante sobre o tema racionalização de gastos no setor público.

Para o desenvolvimento do trabalho foi necessário estruturá-lo em sete seções, incluindo a introdução. A seção 2 – A Administração Pública e o Controle Governamental no Brasil – trata dos referenciais que buscam situar o tema da Administração Pública no amplo espaço da disciplina e das técnicas e procedimentos aplicados na administração de organizações, bem assim sua evolução histórica – da administração patrimonialista à gerencial, e seus novos conceitos, inclusive no Brasil. Aborda, ainda, aspectos conceituais sobre o controle interno e externo na Administração Pública Brasileira.

A seção 3 – A Despesa Pública e a Racionalização de Gastos – cuida inicialmente de referenciais sobre os instrumentos legais de gestão financeira na Administração. Consubstancia, ainda, essa parte os conceitos e uma avaliação do

comportamento do gasto público no Brasil e, por fim, apresenta a evolução e formas atuais de racionalização de gastos que poderiam ser adotadas pelos gestores públicos.

Na quarta seção – Estrutura de Controle Interno no Governo do Estado do Ceará – Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral – é apresentada a evolução do controle interno no Brasil e, no âmbito dos governos estaduais e seu relacionamento com a racionalização de gastos, principalmente com o destaque para a estrutura, competências institucionais e a criação de uma unidade voltada para a racionalização de gastos dentro da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral. São ali detalhados os principais resultados alcançados com a gestão de gastos adotada no âmbito do Governo do Estado do Ceará, no período 2003 a 2006.

Na quinta seção é detalhada a Metodologia da Pesquisa, cuja finalidade é descrever e apresentar as principais informações e características acerca do processo metodológico utilizado para realizar a investigação que concede o substrato desta dissertação, com o cuidado para que sua execução permita o alcance dos objetivos definidos.

Na seção seis é detalhada a Metodologia de Racionalização de Gastos Aplicável a Órgãos Públicos que define, de início, as premissas para a elaboração da Metodologia de Racionalização de Gastos e a abrangência de aplicação dos métodos apresentados. Na seqüência, são definidas e detalhadas seis etapas necessária a formulação da metodologia, iniciando-se pela configuração do ambiente interno, o diagnóstico interno dos gastos, a avaliação da ambiência externa, a identificação e definição de estratégias de redução de gastos, a preparação de editais de licitação e, por fim, o acompanhamento das medidas de racionalização a implantar.

Por último, na Conclusão indicam-se os principais aspectos de conclusão referentes à pesquisa realizada e suas correspondentes evidências, bem como são lembrados elementos que poderão constituir objeto de realização de outros estudos.

Além disso, fazem parte deste trabalho as referências pesquisadas e utilizadas e um anexo contendo os principais normativos editados pelo Governo do

Estado do Ceará referentes às medidas de controle e gestão de gastos adotadas no período de 2003 a 2006.

## **2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E O CONTROLE GOVERNAMENTAL NO BRASIL**

Esta seção apresenta uma série de referências que buscam situar o tema da Administração Pública no amplo contexto atual de mudança e dos instrumentos regulatórios de controle e gestão, com abrangência desde os aspectos de controle interno e externo até em relação aos instrumentos legais da gestão pública vigentes.

### **2.1 Administração Pública**

Inicialmente para se obter melhor compreensão do conceito de Administração Pública, será necessário definir e explicitar as funções econômicas do Estado, de modo que, desta forma, se poderá visualizar a organização e o funcionamento deste ente.

#### **2.1.1 Definição e Funções Econômicas do Estado**

A existência do Estado, inicialmente, estava diretamente vinculada com a incumbência de provimento das necessidades relacionadas à segurança externa, à ordem interna e à administração da justiça. O conceito de necessidades públicas, entretanto, se foi ampliando progressivamente para os campos da saúde, assistência, educação, previdência, ciência e tecnologia, meio ambiente e outros.

O provimento das necessidades dar-se-á por intermédio das ações encetadas pelo Estado, porquanto, no mundo real existem alguns fatores que impossibilitam o setor privado de satisfazer todos os consumidores. Essas ações de Estado têm o propósito de intervir na economia com seus aparelhos reguladores e de proteção para equalizar a oferta de bens e garantir a satisfação das necessidades coletivas, atuando na minimização dos efeitos relacionados com os riscos do mercado, imperfeição na distribuição de renda, escassez de produtos etc.

Questiona-se então afinal: o que é o Estado? O Estado, na lição de Ximenes (1999, p. 273), é “Nação politicamente organizada. Conjunto dos poderes políticos de uma nação”.

Para Machado *et al.* (2001, p. 45), Estado é:

Um conjunto de instituições criadas, recriadas e moldadas para administrar conflitos e tensões dentro de um determinado território, ou seja, a noção de conflito e tensão é essencial a este conceito de Estado. E como se sabe, o Estado é um ente abstrato, ele se materializa por meio de instituições que são o executivo, o legislativo, o judiciário, as forças militares, os governos subnacionais e a administração pública.

No âmbito do Direito nacional, ou seja, à luz da legislação brasileira, o Estado é pessoa jurídica territorial soberana (ente personalizado – artigos 40 e 41 do Código Civil), formada pelos elementos povo, território e governo soberano; sendo esses três elementos indissociáveis e indispensáveis para a noção de um Estado independente.

Na visão de Châtelet e Pisier-Kouchner (1983, p. 77), o Estado tem características essenciais, pois

É soberano e está encarregado de representar ou expressar a coletividade; possui um quadro jurídico e administrativo, que define suas regras organizando as formas da existência social; e se constitui na instância governamental que, em última análise, toma decisões referentes aos negócios comuns

Sabe-se que no Brasil a forma de Estado é a federativa (descentralização política em União, estados, Distrito Federal e municípios), que constitui cláusula pétrea insusceptível de abolição por meio de reforma constitucional (CF, art. 60, par. 4º inc. I). Sendo o Estado, até o presente, composto de poderes que representam uma divisão estrutural interna, destinada à execução de certas funções estatais, são esses poderes, conforme a clássica tripartição concebida pelo filósofo Montesquieu, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário, todos independentes e harmônicos entre si.

Para exercer o seu papel, o Estado desenvolve atribuições econômicas, conforme propôs Musgrave (1974), referenciadas mediante três funções a seguir descritas:

função alocativa de recursos – consiste na função em que se utiliza da política orçamentária ou do aparato jurídico-institucional para regular as políticas de preços e de oferta de produtos das empresas. Visa a garantir o ajustamento da alocação de recursos mediante duas situações:

- a) investimentos na infra-estrutura econômica – normalmente envolve grandes volumes de alocação de recursos e longos períodos de carência entre as aplicações e o retorno. Como exemplos, podem ser citados os serviços de transporte, energia, comunicação,

siderurgia, petroquímica e informática, além de atividades e serviços indutores do desenvolvimento regional e nacional; e

- b) provisão de bens públicos e bens meritórios – como exemplos de bens públicos há as medidas do governo contra a poluição e serviços de iluminação pública; como exemplos de bens meritórios estão subsídios ao leite e ao trigo, programas de merenda escolar, cupons de alimentação para desempregados etc.

Ainda segundo Musgrave (1974) a função distributiva da renda e riqueza compreende uma série de fatores e contribui para que haja uma distribuição de renda desigual, tais como habilidades individuais, oportunidades de educação, mobilidade social, estrutura de mercado, dentre outros. Com isso, o governo utiliza alguns instrumentos de política econômica, como sistema de tributação, transferências de recursos intergovernamentais, legislação sobre assuntos de interesse geral como salário mínimo, subvenções, isenções e subsídios para certos produtos.

No cumprimento dessa função, o Estado procura viabilizar condições para reduzir as desigualdades regionais e sociais de renda, com a interferência da tributação e do direcionamento dos gastos governamentais por meio do orçamento público. Outras medidas públicas, com caráter distributivo, são educação gratuita, capacitação profissional e programas de desenvolvimento comunitário.

Musgrave (1974) ressalta que a função estabilizadora da economia é a mais moderna das três, e adquiriu especial importância como instrumento de combate aos efeitos da depressão dos anos 1930 tendo sido necessária a presença do Estado lutando contra as pressões inflacionárias e contra o desemprego, ou seja, essa função se caracteriza pela manutenção de elevado nível de emprego, estabilidade nos níveis de preços, equilíbrio no balanço de pagamentos e razoável taxa de crescimento econômico.

Essas funções, pelas suas características, não interessam ao setor privado porquanto representam investimentos vultosos, de lenta maturação, de alto risco e de baixa rentabilidade e até mesmo este setor, caso venha a se propor ao desempenho das funções econômicas há pouco citadas, necessitaria de cumprir longa curva de aprendizado.

Tratando das diferenças de funções e papéis entre o setor público e o setor privado, Osborne e Gaebler (1995, p.48) mencionam que

Há certas coisas que as empresas fazem melhor do que o governo, mas o governo faz melhor outras tantas. Assim, por exemplo, o setor público tende a ser melhor no gerenciamento das políticas governamentais, na regulamentação das atividades públicas, na manutenção da Equidade, na prevenção da discriminação ou na exploração de grupos e pessoas, na garantia da continuidade e estabilidade dos serviços, na defesa da coesão social (como ilustra a convivência de raças e classes sociais nas escolas públicas). As empresas tendem a ser melhores nas tarefas econômicas, na inovação, na repetição de experimentos bem-sucedidos, na adaptação às mudanças rápidas, no abandono de atividades obsoletas ou inúteis, na execução de tarefas complexas ou técnicas. O terceiro setor tende a ser melhor na execução de tarefas que produzem pouco ou nenhum lucro, exigem compaixão ou solidariedade com os indivíduos, implicam ampla confiança da parte dos clientes, necessitam atenção direta e pessoal (tais como o atendimento de crianças em creches, de pessoas doentes ou incapacitadas), o aconselhamento individual e que envolvem a aplicação de regras de conduta moral e de responsabilidade pessoal.

A propósito, no caso brasileiro, essas características da gestão pública estão determinadas pela Constituição de 1988, que diz no Art. 37: “administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade publicidade e eficiência.”

### 2.1.2 Definições de Administração Pública

Di Pietro (2002, p. 53) ensina que “a palavra administrar significa não só prestar serviço, executá-lo, como, outrossim, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil.”

Administração, para o Dicionário Houaiss da língua portuguesa, é “1. Ato, processo ou efeito de administrar; 2. ato de reger, governar ou gerir negócios públicos ou particulares”. (HOUAISS e VILLAR, 2001, p. 86).

Já para Drucker (1997, p. 190), a administração compõe-se de efeitos sociais e econômicos mais amplos, consolidando-se como um dos instrumentos essenciais à evolução da humanidade e das relações entre pessoas e organizações, não se afastando, porém, de sua finalidade primeira qual seja:

[...] fazer com que as pessoas sejam capazes de atuar em conjunto através de metas comuns, de valores comuns, de uma estrutura correta e do treinamento e desenvolvimento que elas necessitam para terem um bom desempenho e saberem enfrentar à altura as mudanças.

No setor público, a administração nasce e está presente para garantir a gestão dos recursos transferidos dos indivíduos e empresas (arrecadação de impostos) para o governo. Esses recursos serão utilizados no desenvolvimento das

tarefas de interesse comum executadas pelo Estado (segurança pública, saúde, educação e outras).

Em termos de administração pública, a expressão é comumente utilizada em dois sentidos, amplo ou estrito, sendo este conceito de menor alcance, abrangendo apenas a execução da atividade administrativa, a função administrativa propriamente dita. Já Administração Pública, em sentido amplo, é uma expressão que abarca uma definição maior, incluindo, além da função meramente executora, a competência de traçar planos e diretrizes de ação, isto é, compreende a função política e administrativa ao mesmo tempo.

Como conseqüência, tem-se o sentido formal, também conhecido como subjetivo ou orgânico, da dicção, que demarca o conjunto de órgãos, agentes e pessoas jurídicas, pertencentes a qualquer uma das funções do Estado (legislativa, executiva ou jurisdicional) ou a qualquer uma das esferas políticas (União, estados, Distrito Federal ou municípios), para execução da função administrativa.

Do mesmo modo, existe a acepção material, objetiva ou funcional da expressão, a qual denota a própria atividade exercida pelos órgãos, agentes e pessoas jurídicas que compõem o Estado.

A unidade de idéia “Administração Pública” será adotada em seu sentido amplo e formal, próprio, voltado para a noção tanto dos entes governamentais (governos) que planejam e dirigem, quanto para os órgãos administrativos, subordinados, executores.

Para Graham e Steven (1994, p. 19), ao tratarem as funções gerenciais dos governos, definiram administração pública como

uma expressão genérica que indica todo o conjunto de atividades desenvolvidas no estabelecimento e na implementação de políticas públicas. É percebida pela maioria dos acadêmicos, se não pela maior parte dos praticantes, como a parte da política que se concentra na burocracia e em suas relações com os ramos executivo, legislativo e judiciário do governo. Preocupa-se com questões tão amplas como Equidade, representação, justiça, eficiência do governo e controle da discricionariedade administrativa.

Nesse sentido, a administração pública corresponde a todo o aparelhamento de que dispõe o Estado para a consecução das políticas traçadas pelo Governo. Já a Administração Pública, em sentido material, objetivo ou funcional, consiste na própria atividade administrativa executada pelo Estado por meio de seus órgãos (elementos despersonalizados incumbidos da realização das

atividades da entidade a que pertence por intermédio de seus agentes) e entidades (são pessoas jurídicas, pública ou privada).

A administração pública não é uma entidade produtiva propriamente dita, à semelhança de uma empresa privada, que visa ao lucro econômico, mas também tem que administrar receitas e despesas, pois visa ao lucro social. Suas fontes de receitas, como expresse, são os tributos, e suas despesas tanto podem ser os gastos com a prestação de serviços públicos, como as aplicações em investimentos ou inversões financeiras. Depreende-se, dessa forma, que a palavra administração, no ramo público ou no privado, é empregada de maneira convergente.

### 2.1.3 Princípios de Administração Pública

A atuação da Administração Pública obedece a algumas prerrogativas e restrições, as quais em grande parte se anunciam sob a forma de princípios, cujo papel é significativamente importante na moderação entre os direitos dos administrados e os privilégios da Administração.

Para Alexandrino e Paulo (2002, p.124),

Os princípios são idéias centrais de um sistema, estabelecendo suas diretrizes e conferindo a ele um sentido lógico, harmonioso e racional, o que possibilita uma adequada compreensão do seu modo de organizar-se. Os princípios determinam o alcance e sentido das regras de um determinado ordenamento jurídico.

Existem alguns princípios dispostos na Constituição Federal, e suas Emendas posteriores, na Lei nº 9.784/99, que dispõe sobre o processo administrativo no âmbito federal, bem como na Lei nº 8.666/93, reguladora das licitações e contratos administrativos.

Dentre os princípios mencionados na Constituição Federal de 1988, merecem destaque os da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência (Art. 37, *caput*, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 19/98), os quais têm o propósito de influenciar a gestão pública.

Ao tratar da administração pública e os princípios, Pinho *et al.* (2007, p. 155), asseveram que

A administração pública tem sua estrutura político-administrativa em qualquer das esferas, ou seja, União, estados, municípios e Distrito Federal, e é composta de órgãos compreendidos como: administração direta ou centralizada e administração indireta ou descentralizada. Orienta-se pelos princípios constitucionais da moralidade, publicidade, legalidade, impessoalidade e eficiência.

Pinho *et al.* (2007, p. 155) tratam, ainda, dos conceitos de administração direta e indireta:

A administração direta compreende os serviços integrados à Presidência e Vice-presidência da República, Secretarias do Governo Federal e Ministérios, Advocacia Geral da União, Senado Federal e Câmara dos Deputados, Tribunal de Contas da União, Tribunais Superiores e Ministério Público Federal, obedecendo, no âmbito estadual ou municipal, estrutura semelhante, ou seja, serviços pertinentes ao governo estadual ou municipal e respectivas Secretarias, Tribunais de Justiça e Ministério Público, Assembleias Legislativas e Câmaras de Vereadores. Ressalte-se que no âmbito municipal não há Poder Judiciário.

A administração indireta compreende os serviços de interesse público deslocados do Estado para uma entidade por Ele criada ou autorizada. É formada por pessoas jurídicas de direito público ou privado, que são as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações.

A compreensão do aspecto legal, doutrinário e, principalmente, as influências que os princípios constitucionais deveriam exercer nas ações desenvolvidas pelos gestores públicos, exigem que esses princípios a seguir descritos sejam amplamente considerados na apresentação da metodologia de racionalização de gastos aplicável a órgãos públicos.

#### 2.1.3.1 Princípio da Legalidade

Esse princípio traduz a idéia de que os órgãos devem atuar submissos à norma legal, devendo sua atuação ser a concretização da vontade geral, a qual está expressa na lei. Alexandrino e Paulo (2002) assinalam que a atividade administrativa não pode ser *contra legem* (contra a lei) nem *praeter legem* (além da lei), mas apenas *secundum legem* (segundo a lei), sendo inválidos os atos eventualmente praticados em desobediência a tais parâmetros.

#### 2.1.3.2 Princípio da Moralidade

O Princípio da Moralidade sujeita a prática de atos administrativos à estrita observância das regras morais, inferindo inconstitucionalidade aos atos contrários à moral. Em outras palavras, significa agir com legalidade ética.

Segundo Barbosa (2002, p. 30),

Para que o Administrador vulnere este princípio, basta que administre mal os interesses públicos, o que poderá ocorrer de três modos: tanto através de atos com desvio de finalidade pública, para perseguir interesses que não

são aqueles para os quais deve agir, como através de atos sem finalidade pública e, até mesmo, através de atos com deficiente finalidade pública, reveladores de uma ineficiência grosseira no trato dos interesses que lhe foram afetos.

### 2.1.3.3 Princípio da Publicidade

Apregoa a idéia de que, por constituir-se em requisito (formal) de sua eficácia, todos os atos da Administração Pública devem ser divulgados oficialmente. Referido princípio objetiva aferir transparência aos atos praticados pela Administração Pública, levando-os a conhecimento geral (FERNANDES, 2005).

### 2.1.3.4 Princípio da Eficiência

Constitui-se no dever de bem administrar, levando em consideração o conceito essencialmente econômico, quer dizer, objetiva avaliar se foi obtido o melhor resultado com o recurso empregado, combatendo-se o mau uso do dinheiro público e abolindo-se a falta de planejamento.

Este princípio fortalece o controle de resultados e foi evidenciado na reforma administrativa introduzida pela Emenda Constitucional nº 19/98 e, como os demais princípios, não é prioritário a qualquer outro, inclusive o da Legalidade, não devendo a eficiência ser analisada destacadamente dos demais princípios constitucionais. Cabe destacar o fato de que esse princípio norteará a base para o desenvolvimento de uma metodologia de racionalização de gastos aplicável ao setor público.

Em síntese e na íntegra, o disposto na Emenda Constitucional nº 19/98 exprime que:

Art. 3º O caput, os incisos I, II, V, VII, X, XI, XIII, XIV, XV, XVI, XVII e XIX e o § 3º do art. 37 da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação, acrescentando-se ao artigo os §§ 7º a 9º:

"Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, [...]"

### 2.1.4 Administração Pública – Fases, Evoluções e Reformas

Historicamente, a administração pública desenvolveu-se por intermédio de três modelos ou fases: a Patrimonialista, a Burocrática e a Gerencial. Na fase da

Administração Pública Patrimonialista, também conhecida como Patriarcal, o patrimônio público e o patrimônio do soberano confundiam-se. Todas as decisões político-administrativas concentravam-se no monarca (*L'État c'est moi*), característica dos Estados absolutos, e beneficiavam apenas o clero e a nobreza. Em conseqüência, a corrupção, o empreguismo e o nepotismo eram marcantes. Nesse contexto, detalha-se o modelo burocrático e o modelo gerencial.

#### 2.1.4.1 Fase do Modelo Burocrático

No século XIX, com o advento do Estado Liberal, decorrente do domínio capitalista, teve início a Administração Pública Burocrática, a qual surgiu da necessidade de distinguir não só o público do privado, mas também distinguir o administrador público do ser político, visando a proteger o Estado da corrupção, do empreguismo e do nepotismo. Esse modelo caracteriza-se pela centralização das decisões, pela hierarquia funcional, pelo profissionalismo, pelo formalismo (legalidade) e pelo controle passo a passo dos processos administrativos, controle sempre *a priori*, objetivando, acima de tudo, substituir a Administração Patriarcal.

Obviamente, esse modelo com enfoque voltado para a prevalência do controle enseja benefícios e desvantagens. Corroborando essa análise, Osborne e Gaebler (1995, p.119) relatam que

É claro que a implantação da burocracia visa a evitar sinistros e dissabores. Porém, acaba por evitar que muitas outras coisas boas aconteçam também. A burocracia reduz o ritmo do governo, assemelhando-o ao de uma lesma. Tira-lhe toda a agilidade, tornando-o incapaz de se adaptar com rapidez às súbitas mudanças do dia-a-dia. Ineficiência e desperdício se espalham, chegando a todos os cantos da organização.

Nessa mesma linha, ao comentar a Administração Pública Burocrática agora na visão de Bresser-Pereira e Spink (2006, p. 241) acentuam que :

Foi adotada porque era uma alternativa muito superior à administração patrimonialista do Estado. Entretanto, o pressuposto de eficiência em que se baseava não se mostrou real. No momento em que o pequeno Estado liberal do século XIX cedeu definitivamente lugar ao grande Estado social e econômico do século XX, verificou-se que ela não garantia nem rapidez, nem boa qualidade, nem custo baixo para os serviços prestados ao público. Na verdade, a administração burocrática é lenta, cara, auto-referida, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos.

Diante das deficiências do modelo de Administração Pública Burocrática já na metade do século XX, surgiu a Administração Pública Gerencial ou Administração por Resultados ou Pós-Burocrática. Tal estágio baseou-se em uma

concepção de Estado e de sociedade democrática e pluralista, em razão de que a expansão das funções sociais e econômicas do Estado, o desenvolvimento tecnológico e a globalização da economia trouxeram à tona os problemas decorrentes do modelo burocrático, principalmente a não-correspondência às exigências do “cidadão-cliente”.

A Administração Pública Gerencial, concentrada nos resultados diretamente voltados para o interesse público, objetiva promover o aumento da qualidade e da eficiência dos serviços ofertados pelo Estado, enfatizando a descentralização e os controles de resultados, ou seja, apóia-se em controles *a posteriori* e não burocráticos.

A gestão gerencial adota várias inovações operacionais e organizacionais provenientes da iniciativa privada, como a diminuição de níveis hierárquicos, a adoção do sistema de custos e a difusão de sistemas de informações gerenciais.

Nos ensinamentos de Bresser-Pereira e Spink (2006, p. 241) algumas características básicas definem, conclusivamente, a Administração Pública, incorporando-se conceitos que marcam uma administração pública gerencial:

É orientada para o cidadão e para a obtenção de resultados; pressupõe que os políticos e os funcionários públicos são merecedores de grau limitado de confiança; como estratégia, serve-se da descentralização e do incentivo à criatividade e à inovação; e utiliza o contrato de gestão como instrumento de controle dos gestores públicos.

Visando a superar a rigidez burocrática implantada em 1938, foi editado, em 1967, o Decreto-Lei nº 200, considerado como o primeiro momento da Administração Gerencial no Brasil. Tal normativo enfatizou a Administração Pública voltada para a eficiência e para a descentralização administrativa. Referido Decreto-Lei promoveu a racionalização administrativa ao instituir as funções de planejamento e orçamento e ao difundir, como princípios gerais de ação, a desconcentração, a coordenação e o controle, a competência e a informação no processo decisório.

As reformas pretendidas pelo Decreto-Lei nº 200/67, contudo, não obtiveram pleno êxito, facilitando, inclusive, ao permitir a contratação de servidores sem concurso público (Art. 188, §1º), a continuidade das práticas patriarcalistas. E, como menciona Barbosa (2002, p. 13), “[...] embora tenham conseguido implantar certo grau de eficiência e de competência na administração federal indireta, não

desencadearam mudanças suficientes na administração direta, que permaneceu arcaica e ineficiente.”

Conforme Diniz (2000 *apud* MARTINS e PIERANTI 2006, p.117), ao analisar a edição do Decreto-Lei nº 200/67, destaca que

A reforma introduzida pelo Decreto-lei nº 200 tinha por objetivo modernizar a administração pública, implantando um modelo dotado de maior flexibilidade e baseado em mecanismos de gestão semelhantes aos do setor privado. Entre seus princípios norteadores podem ser destacados a descentralização das atividades do setor público, as funções de planejamento e coordenação, a expansão das empresas estatais, bem como de órgãos independentes (fundações) e semi-independentes (autarquias), o fortalecimento e a expansão do sistema de mérito pela reafirmação do ingresso por concurso público.

Não obstante o esforço de 1967, a Constituição Federal de 1988 rejeitou a descentralização proposta e reafirmou os ideais da Administração Pública Burocrática. Tendo cumprido o seu papel, o modelo burocrático tornou-se obsoleto por seu caráter excessivamente formalista e rígido, hierarquizado e pouco comprometido com resultados.

Cabe destacar, também, as medidas implementadas por Hélio Beltrão que participou da reforma administrativa de 1967 e, depois, como ministro da Desburocratização entre 1979 e 1983, que se transformou em grande estimulador de novas idéias nesse segmento. Em 1979, definiu o Programa Nacional de Desburocratização como uma proposta política e efetiva mediante a edição de vários decretos simplificadores, regulamentando ações com impactos tanto no aspecto público como privado (MARTINS e PIERANTI, 2006).

Esse contexto representa o cenário vivenciado pelo Brasil, no âmbito do modelo burocrático, o qual é caracterizado por uma fase repleta de vícios na Administração Pública.

#### 2.1.4.2 Fase do Modelo Gerencial

O conjunto das ações e medidas foram ganhando corpo no Brasil culminando com a implantação da Administração Gerencial ou Administração conforme Resultados, introduzida pela Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998, mais conhecida como “Reforma Administrativa”, já referida.

Segundo Martins e Pieranti (2006, p.113), a mudança da abordagem burocrática para a abordagem gerencial na ótica de Bresser-Pereira e Spink representa um novo marco teórico, e, consoante aqueles,

Tratava-se de aplicar, no Brasil, os postulados do new public management ou “nova administração pública”, cuja idéia básica é de que a eficiência do setor público pode ser melhorada transferindo valores e técnicas do setor privado, tais como reduzir o peso de normas e procedimentos para permitir iniciativas, aumentando a responsabilidade de níveis subordinados e apurando a opinião de clientes.

Reconhecidamente é uma estratégia da gestão dos governos incorporar práticas já adotadas e consagradas na iniciativa privada como forma de melhorar sua eficiência.

Retornando à questão das motivações para a continuidade da evolução na forma da gestão do setor público, percebe-se que o Estado precisa mudar a sua forma de administrar os recursos públicos, tornando-se mais eficiente para assim gerenciar as crescentes expectativas de benefícios sociais reclamados pela sociedade. Atender a qualquer custo essas expectativas por meio de financiamentos inadequados provocará distorções no mercado pelo fato de o Estado deficitário ser gerador de desequilíbrios econômicos (BRESSER-PEREIRA e SPINK, 2006).

O projeto de reforma administrativa teve por base, portanto, um diagnóstico da crise fiscal e da crise do modelo de Administração Burocrática característico do Estado nacional-desenvolvimentista e interventor, vigente entre os anos 1930 e final da década de 1980 no Brasil (BRESSER-PEREIRA e SPINK, 2006).

Essas mudanças no País têm influência das reformas que surgiram em outros Estados. O enfoque gerencial da Administração Pública emergiu com vigor na Grã-Bretanha e nos EUA depois que governos conservadores assumiram o poder em 1979 (governo Thatcher) e em 1980 (governo Reagan). Na Grã-Bretanha, por exemplo, o serviço público passou por profundas transformações, abstraindo-se dos traços burocráticos e incorporando características gerenciais (BRESSER-PEREIRA e SPINK, 2006).

A onda das reformas no Brasil recebe influência de outros países como:

- a) Nova Zelândia, com a adoção dos acordos de desempenho (performance agreements);
- b) Reino Unido (1989), com adoção do modelo de agências e mecanismos de mercado na prestação de serviços ao cidadão; e

- c) EUA e Canadá (1989/1990) com administração conforme resultados (*National Performance and Results Acts*).

Ademais, nos EUA, Osborne e Gaebler publicaram o livro *Reinventing government*, que teve grande influência nos estudos sobre o tema, pelo fato de os autores fazerem um relato detalhado sobre as principais reformas cunhadas, principalmente, nas administrações municipais e estaduais. Posteriormente, as idéias e relatos desses autores influenciaram o presidente americano Clinton, que converteu as idéias do livro em um amplo programa de governo.

Osborne e Gaebler (1995, p. XVI) introduzem conceitos novos para a visão do setor público, influenciando, como expresso, a ação de governos. Nesse sentido vale reproduzir, o conceito sobre governo empreendedor ou governo inovador, o qual vale a pena repetir integralmente:

Denominamos *governo empreendedor* ou *governo inovador* o novo modelo que vemos emergir em todo o país. A expressão pode surpreender muitos leitores, que pensam nos empreendedores como empresários, isto é, homens e mulheres de negócios. Mas o verdadeiro significado da palavra empreendedor (*entrepreneur*) é bem mais amplo. Ela foi utilizada inicialmente pelo economista francês J. B. Say por volta do ano 1800. “O *entrepreneur*, afirma Say, “movimenta recursos econômicos de um setor de menor produtividade para um outro de maior produtividade e melhor rendimento.” Em outras palavras, o empreendedor emprega recursos de novas formas, para maximizar a produtividade e a eficiência.

A definição de Say se aplica igualmente ao setor privado, ao setor público e ao setor voluntário. Superintendente e diretores escolares dinâmicos usam recursos de novas formas para maximizar a produtividade e a eficiência das escolas. Os gerentes de aeroportos inventivos fazem o mesmo. Comissários assistenciais, secretários do trabalho, funcionários do Ministério do Comércio – todos podem desviar recursos para áreas de maior produtividade e melhores resultados. Quando falamos sobre empreendedores públicos referimo-nos a essas pessoas. Quando falamos sobre o modelo empreendedor queremos indicar instituições do setor público que atuam *regularmente* dessa forma – que usam constantemente seus recursos de novos modos, para aumentar sua eficiência e efetividade.

Osborne e Gaebler (1995) continuam avaliando o aspecto do empreendedorismo no setor público, asseverando que muitas pessoas evitam a noção de governo empreendedor pelo fato de que, em função dos gestores públicos estarem gerindo recursos oriundos das pessoas e das empresas, a gestão desses recursos não combina com a assunção de riscos adicionais. Os autores ressaltam, entretanto, que os gestores públicos empreendedores não estão em busca de riscos e sim de oportunidades.

Nessa linha, cabe destacar também características da Administração Pública Gerencial sob o ponto de vista de Bresser-Pereira e Spink (2006, p. 33), para quem a Administração Pública moderna envolve:

uma mudança na estratégia de gerência, mas essa nova estratégia deve ser posta em prática em uma estrutura administrativa reformada. A idéia geral é descentralizar, delegar autoridade. Mas é preciso ser mais específico, definir claramente os setores que o Estado opera, as competências e as modalidades de administração mais adequadas a cada setor.

Sintetizando, a Administração Pública Gerencial apresenta as seguintes características:

- a) nasce em função do esgotamento do padrão do Estado burocrático, da crise de desempenho - ineficácia dos mecanismos do controle; e da Crise fiscal - incapacidade de geração de poupança pública para realização dos investimentos sociais;
- b) contempla a reforma no aparelho do Estado – novos desenhos e formas da gestão pública incorporando a flexibilização para dar maior agilidade na solução de questões públicas; e
- c) enseja novo padrão do Estado Gerencial - gestão pública orientada pelos resultados; cidadão como cliente; *accountability* na relação Estado / Sociedade.

Portanto, no caso do Brasil, a exemplo de outros países, a reforma administrativa só tomou corpo diante da necessidade de consolidação do ajuste fiscal, da busca do equilíbrio das contas públicas mediante uma gestão fiscal responsável. Para tanto, foi editada a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), inaugurando um outro ciclo para o controle das finanças públicas. O detalhamento das diretrizes e normas de controle advindos da implantação da conhecida Lei de Responsabilidade Fiscal será objeto de análise em seção específica.

A reforma promovida denota essencialmente que a abordagem do controle deve deixar de ser meramente jurídica e partir para uma ampliação do seu campo de abrangência, de forma a permitir uma avaliação não apenas do cumprimento da lei, mas, principalmente, da conformidade do executado com o planejado, constituindo-se, portanto, os mecanismos de controle no elemento essencial para assegurar que sejam atingidos os objetivos estabelecidos nos programas de governo. Essa visão abriga o grande marco diferencial entre a

Administração Pública Burocrática e a Gerencial, que é a forma de controle, a qual deixa de se basear somente nos processos para concentrar-se nos resultados (CRUZ, 2002).

Ademais, a reforma administrativa que teve início com a Constituição Federal de 1988, implica maior flexibilidade para a gestão, e requer, além de uma boa estruturação dos mecanismos de controle formais, que se abram perspectivas, principalmente para maior participação social e, conseqüentemente, para a ampliação da democracia participativa. Quando se fala em participação social, tem-se que considerar a condição efetiva de responsabilização dos gestores públicos pelos atos praticados e a participação social nas políticas públicas, ou seja, ao que se chama de *accountability*. Isso se traduz num estímulo à organização social, educação para a cidadania e participação efetiva na formulação das políticas públicas do governo.

#### 2.1.4.3 A Gestão Pública, a *Accountability*, Transparência e Equidade

Neste tópico, é apresentado, por meio de uma revisão teórica, os três dos princípios de Governança Corporativa, ou seja, Transparência, *Accountability* e Equidade tendo em vista sua correlação direta com a proposta desta dissertação de apresentar uma metodologia de racionalização de gastos aplicável a Órgãos públicos.

Diversos fatores, dentre eles o agravamento dos problemas sociais e as sucessivas crises políticas, econômicas e fiscais, além da crise dos serviços públicos e da escassez de recursos, expõem a questionamento a eficácia dos instrumentos formais de controle da atividade administrativa (CRUZ, 2002).

Somam-se a isso a premente necessidade de modernização do aparelho do Estado e a conseqüente descentralização de funções para o fortalecimento da capacidade de governo a fim de que desempenhe o seu papel estratégico na promoção do desenvolvimento econômico e social que requerem um Estado gerencialmente competente e com estruturas ágeis, capaz de dar respostas às demandas da sociedade.

Considerando que o paradigma de administração emergente está centrado no compromisso com o desempenho, a alternativa que se apresenta é a inovação gerencial e a revisão da prática do controle no âmbito da Administração

Pública, uma vez que a filosofia de controle que deu suporte às organizações burocráticas mostra-se superada, conforme detalhado em seções anteriores. O formalismo-legalista, a ênfase contábil e a prática policlesca que limitam o controle à avaliação *a priori* de procedimentos, circunscritos ao âmbito da própria burocracia, já não são suficientes para justificar perante a sociedade o bom ou mau uso dos recursos públicos. A sociedade exige responsabilidade dos dirigentes no exercício da função pública e cobra por serviços públicos de qualidade (FERNANDES, 2005).

Acrescenta-se às transformações de ordem econômica e organizacional o fato de que o advento da democracia e de uma consciência de cidadania ensejou demandas por participação e transparência na condução dos negócios públicos.

Na perspectiva de Santos (2002), é possível verificar que, de forma geral, os “Princípios de Governança Corporativa”, indicados para aplicação no setor privado, podem e devem ser também implementados na Gestão Pública, considerando que muitos mecanismos legais de governança corporativa já estão contemplados na legislação da Administração Pública, destacando-se os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2004), entende-se como Governança Corporativa o “sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre Acionistas/Cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal.”

Para Andrade e Rossetti (2006), Governança Corporativa deve ser entendida como um sistema de relações pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas ou ainda a estrutura de poder que predomina no âmbito das organizações. O IBGC definiu os princípios da Governança Corporativa como: Transparência, Equidade, *Accountability* e Responsabilidade Corporativa.

O objeto de estudo deste relatório de pesquisa compreende ações que estão sob a égide e influência dos princípios da Transparência, Prestação de Contas e Equidade, motivo pelo qual são na seqüência definidos.

*Accountability*, segundo o IBGC, no Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (2004, p. 9), é entendido como “os agentes da governança corporativa devem prestar contas de sua atuação a quem os elegeu e respondem integralmente por todos os atos que praticarem no exercício de seus mandatos.” Por sua vez, Transparência (IBGC, 2004, p. 9) é:

Mais do que a “obrigação de informar”, a administração deve cultivar o “desejo de informar”, sabendo que da boa comunicação interna e externa, particularmente quando espontânea, franca e rápida, resulta um clima de confiança tanto internamente, quanto nas relações da empresa com terceiros. A comunicação não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, mas deve contemplar também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação empresarial e que conduzem à criação de valor.

Segundo, ainda, o IBGC (2004, p. 10), a Eqüidade caracteriza-se

pelo tratamento justo e igualitário de todos os grupos minoritários, sejam do capital ou das demais "partes interessadas" (*stakeholders*), como colaboradores, clientes, fornecedores ou credores. Atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis.

Entende Slomski (2005, p. 132) que o princípio da Transparência sob o enfoque da Gestão Pública materializa-se por intermédio da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal induz o gestor público à transparência de seus atos. Essa transparência pode ser melhorada, significativamente, com instrumentos como a Demonstração do Resultado Econômico, com o contracheque econômico e o balanço social; como diz o código das melhores práticas da governança corporativa (IBGC), mais do que a obrigação, a administração deve cultivar o desejo de informar, e esses instrumentos evidenciarão esse desejo da produção de simetria informacional entre o Estado e sociedade.

*Accountability*, como visto, promove a idéia de prestação de contas ultrapassando os limites formais da burocracia, responsabilizando o gestor público perante a sociedade e pressupondo mecanismos de salvaguarda da sociedade contra excessos de poder. Pode-se inferir a noção de que referido conceito ilustra a idéia de insuficiência do controle técnico-formal e a necessidade de uma cidadania ativa no processo de controle dos recursos públicos.

Guimarães (2001, *apud* BARBOSA 2002, p. 06) esclarece que,

[...] segundo documento do governo do Canadá – Relatório Final da Comissão Real sobre Gerenciamento Financeiro e *Accountability*, ‘*Accountability* é a essência de nossa forma democrática de governo. É o compromisso (assumido por todos aqueles que exercitam autoridade pública), de prestar contas como desempenharam as responsabilidades a eles confiadas’, sendo ‘pré-requisito fundamental para prevenir o abuso de poderes delegados e para assegurar, ao invés disso, que este poder seja dirigido para o atingimento dos objetivos nacionais com o maior grau possível de eficiência, efetividade, probidade e prudência.’

Portanto, pode-se entender *Accountability* como a obrigação do gestor de prestar contas dos resultados obtidos em virtude da sua atuação em decorrência de

uma delegação de poder, ou seja, é a responsabilidade ou, ainda, a imputabilidade de responder pelas ações, omissões e decisões tomadas.

Consoante a compreensão de Pinho *et al.* (2007, p. 157) a *Accountability* tem, ainda, por finalidades fundamentais:

1. direcionar e orientar a ação administrativa;
2. aferir o desempenho e os resultados da gestão pública; e
3. garantir sua probidade e integridade.

A *Accountability* é um meio de estabelecer e reforçar a confiança pública no desempenho governamental por meio do envolvimento dos cidadãos, pois são esses os beneficiários diretos e maiores interessados no melhor desempenho do governo. Para tanto, a transparência se impõe como fundamental para substituir controles burocráticos por controles sociais.

A fim de que a Administração Pública se torne mais acessível, faz-se necessário dar maior publicidade às suas ações para poder controlar o bom uso dos recursos, além de estimular a participação da sociedade no processo decisório, conferindo mais legitimidade à ação estatal.

Entretanto, para que a *Accountability*, entretanto, tenha aplicação e resultados efetivos, faz-se mister que o cidadão tenha acesso à informação e à documentação relativas aos atos públicos e às formas pelas quais seus governantes estão decidindo em seu nome ou gastando o dinheiro que lhes foi entregue sob forma de tributos.

A idéia do controle, pautado nos fundamentos da *Accountability*, consolidado no compromisso do binômio da moralidade e da cidadania, representa um passo importante no estabelecimento de uma política consistente de controle visando a garantir a regularidade e a qualidade na aplicação dos recursos públicos, constituindo-se, porém, apenas no início de um longo caminho para uma política de reformas que garantam o controle sustentável da corrupção e da ineficiência.

Nesse contexto, o controle exerce relevante papel na Administração Pública, devendo, sobretudo, possibilitar ao cidadão informações que confirmam transparência à gestão da coisa pública.

Finalizando, para Slomski (2005, p. 133) o princípio da Prestação de Contas sob o enfoque da Gestão Pública é representado por ações que reforçam a atuação nesse sentido, além do legal e obrigatório.

O cumprimento deste princípio na gestão pública é essencial não só com relatórios exigidos pela legislação, mas também com instrumentos que

facilitem a transparência dos atos, de maneira espontânea, com relatórios que façam com que o cidadão possa fazer comparações com resultados privados e, assim, sentir-se confortável ao ver que a gestão pública está sendo eficiente no gasto dos recursos públicos, no curto prazo, haja vista que a eficácia dos atos da administração pública somente será perceptível a médio e a longo prazo.

## 2.2 O Controle Interno e Externo na Administração Pública Brasileira

Na perspectiva de Cavalheiro (2003), a palavra controle é proveniente do francês *contre-rôle*. Etimologicamente, o termo controle surgiu da assimilação do prefixo *contre*, que passa a idéia de confronto, com o substantivo *rôle* que significa lista, papel. A expressão poderia ser friamente traduzida para o português como fiscalização e indica o ato de conferir, confrontar um registro efetuado com o documento original.

Ferreira (1993), em verbete de seu dicionário, ensina que controle é a fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos etc., para que tais atividades ou produtos não desviem das normas preestabelecidas.

Em sintonia com o conceito genérico desenhado por Ferreira, Di Pietro (2002, p. 599) conceitua o controle da Administração Pública como

[...] o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos do Poder Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

Nesse contexto, pode-se depreender que o conceito de controle, não obstante guardar relação entre os oferecidos pelos diversos autores, não é uniforme. Destarte, o conceito de controle que orienta este estudo é uma miscelânea de todos os que foram abordados e leva em consideração o que cada um traz de peculiar.

### 2.2.1 Histórico do Controle no Âmbito Estatal

Objetivando ainda dilatar a compreensão de controle, faz-se mister que se conheça melhor como ocorreram sua gênese e o seu desenvolvimento. Historicamente, é possível perceber que o exercício do poder, não raro, induz a abusos, impondo-se, por esse motivo, a criação de controles para seu pleno uso.

É nesse sentido que Zippelius (1974, *apud* BARBOSA 2002, p. 24), citando a obra de Montesquieu, *l'Esprit des lois*, acentua que

Constitui uma experiência permanente o facto de todo e qualquer homem tender a abusar do poder que tem [...] A fim de evitar o abuso do poder, têm as coisas de ser organizadas de tal modo que um poder mantenha o outro em respeito.

Modernamente, o controle das contas públicas é feito de vários modos, em diversos países, mudando a sua forma de acordo com o sistema político e as peculiaridades sociais e culturais de cada povo.

Por intermédio de um breve retrospecto histórico, pode-se compreender claramente o surgimento e a evolução do controle no Brasil.

De acordo com Araújo (1993, *apud* RIBEIRO 1997, p. 06),

[...] o controle das contas públicas remonta ao Brasil-Colônia, com as primeiras ações disciplinares relativas ao tombamento de bens públicos, à arrecadação de dízimos, ao registro de receita e despesa; exigências de prestação de contas anuais por parte dos provedores das capitâneas hereditárias e aplicação de penalidades em casos de falta.

No Brasil-Império, com a Proclamação da Independência, foi instituído o Tesouro Nacional, com características de Tribunal. Teoricamente, desde então, foram dados os primeiros passos no sentido de controlar a gestão governamental por meio de orçamentos públicos e de balanços gerais.

Em 1831, foi criado o Tribunal do Tesouro Público Nacional, agrupando as atividades fiscalizadoras do Tesouro Nacional e do Conselho da Fazenda, competindo-lhe a administração da despesa e da receita públicas, da contabilidade e dos bens nacionais, o recebimento das prestações de contas anuais de todas as repartições e a análise dos empréstimos e da legislação fazendária. Seu poder estendia-se, ainda, à inspeção das repartições fiscais, bem como à demissão de funcionários não-idôneos (CAVALHEIRO, 2003).

A reforma administrativa de 1850, por meio do Decreto nº 736, confirmou a competência do Tribunal do Tesouro Público Nacional sobre a suprema administração da Fazenda, fato que pode ser considerado o embrião do controle interno no Brasil.

Com a Proclamação da República, em 1889, e o fortalecimento institucional das atividades legislativas, o controle das contas públicas foi objeto de transformações. Novas concepções foram inseridas na atividade relativa ao controle de contas. Destaca-se a ênfase corretiva do controle, influenciado, à época, pelas

idéias positivistas características da conjuntura sociopolítica que marcou a formação da República (CAVALHEIRO, 2003)

Desde a Constituição de 1937, na vigência do Estado Novo, antigas práticas de controle prévio foram abolidas e o controle passou a ser *a posteriori*. Seguiram-se ao ano de 1946, com a redemocratização do País, avanços no controle de contas. Apesar dos progressos verificados nesse período, entretanto, a prestação de contas ainda estava restrita ao aspecto formal.

A modernização do sistema de controle veio com a denominada Reforma Administrativa Federal, introduzida pela Constituição de 1967 e, mais especificamente, com o Decreto-Lei nº 200/67. Para Cavalheiro (2003, p. 30),

[...] referido aprimoramento verificado no texto da Constituição de 1967 é reflexo da Lei nº 4.320/64, que instituiu normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços das esferas de Governo, bipartindo o controle, na Administração Pública, em interno e externo.

O novo modelo permitiu, desde então, o emprego da prática de acompanhamento dos atos da gestão e da administração de modo mais ágil, abandonando-se o modelo superado, que, por estar muito apegado ao aspecto meramente formal, revelou-se ineficaz e viciado. Passou-se a adotar, então, as auditorias financeiras e orçamentárias.

Mencionada reforma promoveu, ainda, a racionalização administrativa, ao instituir as funções planejamento e orçamento, e ao difundir como princípios gerais de ação: desconcentração, coordenação e *controle*, competência e informação no processo decisório.

Mais adiante, durante a transição democrática iniciada em 1985 e consolidada com a redemocratização do País, estabelecida pela Constituição federal de 1988, o cenário mostrou-se favorável ao fortalecimento da função controle, haja vista a liberdade de participação da sociedade e a emergência do discurso sobre direitos de cidadania e transparência administrativa.

Na infindável busca pelo aperfeiçoamento da função controle, foi editada em 04 de maio de 2000 a Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Referido diploma legal fixa regras que devem ser observadas para a elaboração e a execução orçamentárias, com a finalidade básica de trazer à tona o planejamento, a transparência e o controle. O

tema relativo à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) será objeto de análise em seção específica da presente Dissertação.

### 2.2.2 Função e Objetivos do Controle

Para expandir essa perspectiva do que é o controle na Administração Pública, é imprescindível conhecer sua função e seus objetivos. Eis que o controle tem como principal função buscar contribuir de forma efetiva para o êxito das ações da Administração, sempre voltado para a persecução dos melhores resultados; função essa intrinsecamente relacionada com seus objetivos.

Alinhado a esse entendimento, pode-se anotar que o controle objetiva assegurar que não ocorram erros potenciais por meio do controle de suas causas, funcionando como um instrumento da Administração para alcançar a eficiência. Neste sentido, Fernandes (2005, p. 31) garante que o “objeto da função controle, na atualidade, deve ser compreendido em sua visão mais nobre, enquanto vetor do processo decisório na busca do redirecionamento das ações programadas”. O controle deve, portanto, permear as ações e preocupações dos gestores, órgãos de controle, como unidades de controle interno, auditoria interna, comitês de auditoria, conselho fiscal, conselho deliberativo etc, sempre com o propósito de salvaguardar e preservar os interesses das empresas, sejam públicas ou privadas. Reforçando, Di Pietro (2002) ressalta que o controle tem como finalidade assegurar que a Administração atue de acordo com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

Com suporte no objetivo geral de contribuir para a eficiência da Administração, incorporam-se ao controle objetivos específicos, segundo Di Pietro (2002), como:

- a) propiciar o estímulo à obediência às normas legais;
- b) preservar os interesses da organização contra irregularidades, antecipando-se, preventivamente, ao cometimento de ilegalidades, erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas, fraudes etc. e até mesmo erros não intencionais;
- c) assegurar às informações, sejam elas contábeis, financeiras, administrativas ou operacionais, exatidão, confiabilidade, integridade

- e oportunidade, disponibilizando-as permanentemente à Administração Superior com vistas à tomada de decisão;
- d) salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e também regular utilização;
  - e) assegurar a legitimidade do passivo;
  - f) garantir o cumprimento das diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão ou entidade, zelando pela realização das metas pretendidas;
  - g) estimular a eficiência do pessoal, pela vigilância de suas atividades;
  - e
  - h) recomendar os ajustamentos necessários com vistas à eficiência operacional.

### 2.2.3 Modalidades de Controle na Esfera Pública

Em decorrência da enorme abrangência do conceito de controle, abarcando toda e qualquer atividade administrativa desenvolvida no âmbito de cada um dos Poderes, resulta que este se exercita pelas mais variadas formas e sob as mais diversas denominações.

Seguindo a proposta de Alexandrino e Paulo (2002), associada àquela sugerida por Di Pietro (2002), tem-se que vários são critérios para a classificação do controle, que podem ser quanto: ao órgão que o exerce, à origem, ao momento de exercício, ao aspecto controlado e à amplitude.

#### 2.2.3.1 Controle quanto ao órgão que o exerce

O Art. 74 da Carta Política de 1988 estabelece a manutenção do sistema de controle interno pelos três poderes de forma integrada. Com efeito, o exercício do controle interno não está limitado, pois deverá ser implantado por todos os poderes, bem como pelo Ministério Público e Tribunal de Contas, contemplando todos os órgãos das administrações direta e indireta da União, estados, Distrito Federal e municípios. Constata-se, entretanto, que nem todos os municípios brasileiros, por exemplo, possuem estruturas voltadas para o cumprimento das funções de controle interno.

#### 2.2.3.1.1 Controle Político

É aquele exercido pelo Poder Legislativo, por meio da instituição de comissões de inquérito e mediante formas distintas de controle social. Abrange as ações da Administração Pública, não só pelo crivo da constitucionalidade e da legalidade, como também à luz da supervisão administrativa e política, sob os enfoques orçamentário, programático e operacional, e é exercido sobre determinados atos e agentes do Executivo (FERNANDES, 2005).

#### 2.2.3.1.2 Controle Judiciário

Esse controle tem por função coibir abusos das normas de conduta e das práticas dolosas contra o patrimônio público, o qual decorre do princípio de que a lei não excluirá da apreciação do Judiciário lesão ou ameaça a direito e consiste na correção dos atos ilegais de quaisquer dos poderes, quando lesivos de direito individual ou do patrimônio público (FERNANDES, 2005).

#### 2.2.3.1.3 Controle Administrativo

O controle administrativo destina-se ao conhecimento pormenorizado da legalidade dos atos do Poder Executivo, sendo exercido pelos órgãos do Sistema de Controle Interno e em auxílio ao Controle Externo, o qual é desempenhado no âmbito do próprio poder ou da unidade da administração (FERNANDES, 2005).

#### 2.2.3.2 Controle conforme a Origem

O controle da Administração Pública é matéria disciplinada em vários pontos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, e em outros dispositivos infraconstitucionais. Esses pontos relacionados com os aspectos do controle interno são, na maioria das situações replicados, também, nas Constituições dos Estados Federativos. Adiante serão enfocados com maior ênfase o controle interno e o controle externo (FERNANDES, 2005).

### 2.2.3.2.1 Controle Interno

Entende-se controle interno como aquele exercido por determinado Poder sobre seus atos, atividades e agentes. O controle interno verifica o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, objetivando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade e de mérito. Sob ambos os aspectos, pode e deve-se operar o controle administrativo para que a atividade pública em geral se realize com legitimidade e eficiência, atingindo a sua finalidade plena, que é a satisfação das necessidades coletivas e atendimento dos direitos individuais dos administrados (FERNANDES, 2005).

Rocha (2001, p.125), ao tratar o tema, complementa assinalando que controle interno é

[...] todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre o seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem.

Já no Direito positivo brasileiro, a expressão controle interno surgiu com a edição da Lei nº 4.320/64 e teve sua definição legal dada originalmente pelo Art. 159 da referida lei. Controle interno compreende, então, segundo a Lei nº 4.320/64,

o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração governamental para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis e a exação no cumprimento da lei.

Somente em 1967, no entanto, adquiriu *status* constitucional, por intermédio do Art. 72. Foi na Constituição promulgada em 05 de outubro de 1988, contudo, que o controle interno adquiriu relevo, quando, em seu Art. 74, determina que os Poderes mantenham um sistema de controle interno, conforme adiante transcrito:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:  
I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;  
II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

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

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

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Posteriormente, a Instrução Normativa nº 16/91, do Departamento do Tesouro Nacional, com a preocupação de manter o controle interno sempre adequado à modernização da Administração Pública, adaptou a definição para

[...] o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Mais recentemente, a relevância dada pela CF/88 foi acentuada pelo Art. 59 da Lei Complementar nº 101/00, que estatuiu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, mais vulgarmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

#### 2.2.3.2.2 Controle Externo

Denomina-se como externo, por sua vez, todo controle praticado por um poder sobre os atos desempenhados por outro. O controle externo é, por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira, destinando-se a comprovar:

- a) a probidade dos atos da Administração;
- b) a regularidade dos gastos públicos e do emprego de bens, valores e dinheiros públicos; e
- c) a fiel execução do orçamento.

O Poder Legislativo exercita esse controle diretamente, por meio de atos que lhe são constitucionalmente atribuídos, ou indiretamente, mediante cortes de contas. Essa definição constitucional está descrita no Art. 71, estando transcritos parcialmente na seqüência as principais atribuições do Tribunal de Contas da União, que são:

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

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

[...]

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

§ 1º - No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º - Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º - As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º - O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

Observa-se, no entanto, que o controle externo ainda é realizado de modo parcial, com ênfase nos aspectos formais de legalidade dos atos e de regularidade da despesa. Assim, é preciso que sejam adotadas medidas para a sua plena implementação a fim de que suas ações tenham efetividade, evitando-se que, por omissão de fiscalização, tão-somente se verifique e registre o descontrole.

#### 2.2.3.2.3 Controle Popular

Com supedâneo no pressuposto básico de que a Administração deve atuar sempre visando ao interesse público e ao bem comum, a Constituição de 1988, coerente e inquestionavelmente, instituiu e disponibilizou aos administrados inúmeros mecanismos que permitem a verificação da regularidade da atuação administrativa pública, visando a inibir a prática de atos ilegítimos ou que possam ser lesivos ao indivíduo ou à coletividade, bem como que possibilitem a reparação dos danos deles decorrentes (FERNANDES, 2005).

#### 2.2.3.3 Controle conforme o momento de exercício

O Art. 77 da Lei nº 4.320/64 preconiza que o controle pode ser efetivado em vários momentos em relação aos fatos administrativos. Cabe aos gestores e os executores das atividades diretas exercerem nos seus níveis de responsabilidade e atuação o primeiro nível de atuação de controle, por uma simples questão, ou seja, trata-se do controle interno com menor patamar de custo já que é executado no

momento do desempenho das atividades. A busca permanente pela conscientização dos responsáveis pelas atividades e, principalmente, por parte dos gestores é uma conquista que traz grandes benefícios para as empresas.

#### 2.2.3.3.1 Controle Prévio ou Preventivo (*a priori*)

É o que antecede à conclusão ou operacionalidade do ato, como requisito para sua eficácia. Esse controle é exercido por intermédio da promulgação de leis, elaboração de contratos, convênios, instruções e regulamentos que disciplinam as atividades.

#### 2.2.3.3.2 Controle Concomitante ou sucessivo

É todo aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação. É exercido pela vigilância sobre o trabalho administrativo, medindo o impacto da sua decisão no momento próprio da ocorrência dos fatos (FERNANDES, 2005).

#### 2.2.3.3.3 Controle Subseqüente ou corretivo

É o que se efetiva após a conclusão do ato controlado. Mediante essa forma de controle, pode-se corrigir defeitos do ato, declará-lo nulo ou ainda conferir-lhe eficácia.

Faz-se, por exemplo, depois de concluído o projeto ou terminado o exercício financeiro, por meio da utilização de relatórios contábeis e extracontábeis que possibilitam o conhecimento das ações efetivas.

Finalizando pode-se inferir que o controle tem papel fundamental no esforço de aperfeiçoamento da gestão, seja privada ou pública, sendo que nesta as dificuldades de gerenciamento e implementação dos controles são mais visíveis, porém, a preocupação com o controle há de envolver desde os gestores até os órgãos com atribuições específicas de controle, a exemplo da auditoria interna, comitê de auditoria, Conselho Fiscal, dentre outros (FERNANDES, 2005).

Nesse sentido, apresentam-se em resumo, os tipos de controle utilizados na esfera pública:

Qualificação do Controle	Tipos de Controle
Controle Quanto ao órgão que exerce	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controle Político</li> <li>• Controle Judiciário</li> <li>• Controle Administrativo</li> </ul>
Controle conforme a origem	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controle Interno</li> <li>• Controle Externo</li> <li>• Controle Popular</li> </ul>
Controle conforme o momento do Exercício	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controle Prévio ou Preventivo (a priori)</li> <li>• Controle Concomitante ou sucessivo</li> <li>• Controle subsequente ou corretivo</li> </ul>

#### QUADRO 1 – Tipos de Controle na Esfera Pública

Fonte: Elaborado pelo Autor (2008).

#### 2.2.4 A Relação entre os Controles Interno e Externo

Todos os limitativos impostos à atividade da Administração Pública, provenientes da aplicação dos princípios que a regem, se revestem da maior importância nas conquistas do Estado de Direito e seriam totalmente inócuos se não existisse uma função de fiscalização atribuída ao Poder Legislativo, sob a denominação de controle externo. Isto sem prejuízo da organização, pela própria Administração, de um sistema de autocontrole, denominado controle interno, cuja titularidade cabe a cada um dos poderes aos quais ela pertença.

O arranjo que dispõe o órgão de controle externo vinculado ao Legislativo é o adotado em larga escala na maior parte do mundo, inclusive no Brasil. Aqui, o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, seja pelo Congresso Nacional, pela Assembleia Legislativa ou pela Câmara de Vereadores, por intermédio dos tribunais de contas como órgãos autônomos e com as competências claramente fixadas pela Constituição, não se subordinando ao Parlamento, mas com caráter de órgão de colaboração técnica com a respectiva Casa Legislativa (FERNANDES, 2005).

Cabe abordar a posição de independência e autonomia do órgão de controle externo, no que respeita à autonomia administrativa e funcional, à exclusividade de sua competência e à investidura e garantias de seus membros.

A vinculação entre o controle interno e o controle externo, exercido com o apoio das cortes de contas, acontece, basicamente, pelo processo de prestação de contas, pela comunicação de irregularidades constatadas no exercício do controle interno e pela disponibilização de informações ao respectivo Tribunal de Contas.

Antes de ser submetido ao Tribunal de Contas, o processo de prestação de contas passa pelo crivo do controle interno em seus diversos níveis (FERNANDES, 2005)

De outra forma, o conhecimento de irregularidades por parte dos responsáveis pelo controle interno nos diversos níveis, decorrente do próprio trabalho por estes desenvolvido ou em função de denúncias apresentadas, obriga-os a dar ciência ao respectivo órgão central de controle interno e ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

Fernandes (2005, p. 53) anota ao comentar a relação entre controle internos e controle externo, que

A principal função do controle interno, para o controle externo, é apoiar os trabalhos. Esse apoio, contudo só será efetivo se também o controle externo exercer institucionalmente o apoio na adequada estruturação e operação do controle interno.

Com base nessas reflexões configura-se claramente a relação simbiótica entre os dois tipos de controle que recebem papel de destaque entre os doutrinadores: o controle externo e o controle interno. Este, consoante dispositivo constitucional constante do inciso IV, art. 74, tem como um de seus encargos justamente o de apoiar aquele no exercício de sua missão institucional.

A existência do controle interno, entretanto, antes de apoiar o controle externo no exercício de sua missão constitucional, serve para evidenciar a transparência dos atos e fatos administrativos de uma organização ou entidade pública.

Nesse sentido, além do referido apoio, o simples fato de se haver instituído um componente de controle interno implicará maior qualidade às atividades da Administração pela sua característica precípua de atuar em consonância com os princípios basilares da função administrativa, denominada controle.

Para Fernandes (2005), embora os tribunais de contas também fiscalizem os órgãos e entidades, isso não configura redundância na atuação, haja vista que tal procedimento permite a avaliação, pelo controle externo, do desempenho e do grau de confiabilidade do controle interno, fortalecendo a cooperação e o entrosamento que deve existir entre essas duas modalidades, estabelecendo uma cadeia sistêmica de controle.

Entende-se, com efeito, que os sistemas de controle externo e interno devem atuar de maneira a se complementarem numa mesma relação operacional,

na definição dos programas de trabalhos, identificação dos riscos de maior relevância, nos escopos de atuação, na formação dos profissionais, de modo a garantir sinergia na atuação com o alcance e cumprimento das definições constitucionais, previstas tanto para o controle interno como para o controle externo.

Esse entendimento é reforçado por Ghisi (1999, *apud* FERNANDES 2005, p. 53), ao destacar três pontos fundamentais, como benefício da maximização da cooperação entre os dois sistemas, a saber:

1. redução do escopo dos trabalhos do controle externo, como decorrência da verificação da efetividade dos exames levados a termo pelo controle interno;
2. fornecimento, por parte do controle interno, de informações vitais para o melhor conhecimento dos setores a serem auditados. Por esse motivo, uma das funções do controle externo é aferir o grau de confiabilidade dos trabalhos realizados pelo controle interno;
3. eliminação da duplicidade de esforços, na medida do possível.

Na quarta seção deste texto dissertativo, a abordagem relativa ao relacionamento controle interno e controle externo é ampliada, incorporando-se os aspectos destes no âmbito dos governos estaduais, em especial, do Governo do Estado do Ceará. Será, também, apresentado o papel dos diversos entes que compõem tanto o controle interno como o controle externo no âmbito federal e estadual.

### **2.3 O Papel dos Instrumentos Legais de Controle na Qualidade da Gestão Pública – Constituição Federal, Lei 4.320 e Lei de Responsabilidade Fiscal**

A atual Constituição Federal, dentre as formas de controle mencionadas, concedeu ênfase aos controles interno e externo, dispondo sobre a obrigatoriedade sua da existência, conforme anteriormente mencionado, bem como sobre a necessidade de integração das ações executadas pelos entes envolvidos no processo de controle interno e controle externo.

Essa premissa é objeto de normatização específica dentro do Direito positivo brasileiro, desde a Constituição de 1967, e reforçada e ratificada ao longo da evolução das normas jurídicas nacionais.

A recomendação para implantar e manter controle interno foi estabelecida por meio da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços de todas

as entidades jurídicas de Direito Público interno: a União, os estados, os municípios, o Distrito Federal, suas autarquias e fundações.

A Lei nº 4.320/64 ordena, em seus dispositivos, a existência, durante a execução orçamentária, de controle, citando os tipos, a forma e os meios, ressaltando a importância da Contabilidade e dos setores de planejamento para o controle interno, conforme se verifica nos artigos reproduzidos adiante:

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

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

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

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidas para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Essa tendência de fortalecimento da função controle, institucionalizada pela Constituição de 1967, foi sancionada pelo Art. 70 da Constituição atual, ao qual estabelecer que a fiscalização será exercida pelo respectivo Poder Legislativo, mediante controle externo executado com apoio do Tribunal de Contas, e pelo Sistema de Controle Interno.

Nesse sentido, Pinho *et al.* (2007, p. 157) ao tratarem dos pressupostos dos atos e fatos na Gestão Pública, reafirmam o conceito de *Accountability* e a necessidade de integração das ações do controle interno e externo:

*Accountability* é o processo pelo qual os indivíduos responsáveis pelas entidades do setor público são chamados a prestar contas de todos os aspectos de seu desempenho como administradores públicos. Pressupõe, ainda, a integração dos meios de controles formais e informais e a soma das prestações de contas oficiais exercidas pelas casas legislativas e pelos tribunais de contas com a fiscalização direta da sociedade.

Destarte, a função controle e, em particular, o controle interno, foi substancialmente valorizada pela Constituição Federal de 1988, com a criação do

Sistema de Controle Interno, enfatizando a sua ação como órgão de acompanhamento e avaliação das atividades da Administração Pública.

A Constituição de 1988 e suas emendas, nos seus dispositivos, buscam maior controle dos gastos públicos, ao mesmo tempo em que procuram a excelência na gestão dos recursos.

Nesse contexto, exige a instituição do Sistema de Controle Interno, abrangendo todos os poderes e priorizando ações preventivas, com o afastamento gradativo de uma cultura fortemente legalista e formalista, em favor de uma visão mais voltada para a gerência por resultados, sem, contudo, desconsiderar os princípios da legalidade, conforme se depreende do artigo 70 que se transcreve:

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

Assim, surge a Lei de Responsabilidade Fiscal, baseada no artigo 163, da Constituição Federal de 1988, que determina a necessidade de uma lei complementar que disponha sobre finanças públicas; dívida pública interna e externa; concessão de garantias pelas entidades públicas; emissão e resgate de títulos da dívida pública; fiscalização das instituições financeiras; operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios; e compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União.

Em 04 de junho de 1998, a Emenda Constitucional nº 19 estabeleceu, no artigo 30, o prazo de 180 dias, para que o Poder Executivo apresente o projeto ao Congresso Nacional. No dia 4 de maio de 2000, foi, então, sancionada a Lei Complementar 101, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

A preocupação com a “saúde” das finanças públicas brasileira está muito bem definida, no que se refere aos aspectos de formalidade, da evidenciação e do controle, no *caput* do artigo 37 da Carta Magna, já com as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional 19, na medida em que a Administração Pública deve se pautar pelos princípios de Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência, conforme já comentado na seção anterior. A execução orçamentária de

qualquer ente público, desde a proposta orçamentária, reflexo das diretrizes orçamentárias, passando pelo orçamento aprovado, procedimentos de arrecadação de receitas, procedimentos de licitação, empenho da despesa, liquidação da despesa, pagamento e, finalmente, prestação de contas ao controle externo, deveria ser fruto da conjugação otimizada dos cinco princípios listados.

A Lei Complementar 101 é mais um esforço na direção da *Accountability*, busca de responsabilidade em duas mãos entre os gestores públicos e os cidadãos/eleitores, pelo desejo de um orçamento, não apenas formalmente equilibrado, mas, fundamentalmente, gerido com eficiência, eficácia e efetividade.

Dentre as normas e princípios estabelecidos pela LRF, alguns merecem destaque, quais sejam:

- a) limites de gasto com pessoal - a lei fixa limites para essa despesa em relação à receita corrente líquida para os três poderes e para cada nível de governo (União, estados, Distrito Federal e municípios);
- b) limites para o endividamento público - serão estabelecidos pelo Senado Federal por proposta do Presidente da República;
- c) definição de metas fiscais anuais - para os três exercícios seguintes;
- d) mecanismos de compensação para despesas de caráter permanente - o governante não poderá criar uma despesa continuada (por prazo superior a dois anos) sem indicar uma fonte de receita ou uma redução de outra despesa; e
- e) mecanismo para controle das finanças públicas em anos de eleição - a Lei impede a contratação de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO) no último ano de mandato e proíbe o aumento das despesas com pessoal nos 180 dias que antecedem o final do mandato.

A obediência a essas novas regras permite um ajuste fiscal permanente, uma vez que a disciplina fiscal introduzida pela LRF proporciona o fortalecimento da situação financeira dos entes da Federação. Isso, por sua vez, possibilita o aumento da disponibilidade de recursos para o investimento em programas de desenvolvimento social e econômico.

A verificação da observância das normas e limites da LRF, desde sua própria prerrogativa, está a cargo do Poder Legislativo (diretamente ou com o auxílio

dos tribunais de contas) e do Sistema de Controle Interno de cada poder e do Ministério Público, nos termos do artigo 59 da LRF:

O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- V - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Dessa forma, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, o controle interno passou a ser um pressuposto da Responsabilidade Fiscal, conforme o disposto em seu Art. 1.º, §1.º, *in verbis*:

Esta lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

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

Essa prevenção de riscos e correção de desvios, capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, é feita por meio do controle interno que deve estar presente em todas as ações que constituem, de acordo com o artigo há pouco transcrito, pressupostos de Responsabilidade Fiscal e juntos constituem os pilares de sustentação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Com arrimo no que foi evidenciado, verifica-se que a lógica da gestão fiscal responsável começa no planejamento no âmbito do processo orçamentário (CRUZ, 2002).

Como segunda etapa, além das regras e limites específicos contidos na LRF (pessoal, dívida, operações de crédito, receita, despesa etc.), alguns já mencionados. Existem as regras autônomas. Estas regras são gerais, isto é, aplicam-se a todos os governos. Isto significa que cada um tem autonomia para

planejar, orçar e executar, desde que atenda aos limites estabelecidos pela LRF ou que adote as medidas corretivas necessárias.

O terceiro passo da lógica da gestão fiscal responsável diz respeito justamente a essas medidas corretivas que estarão presentes em cada uma das variáveis; ou seja, a LRF sempre estabelece os mecanismos de compensação e correção de desvios, os prazos, as trajetórias de ajustamento e identifica a responsabilidade do agente que deverá adotar essas providências.

O quarto, e um passo dos mais importantes, coincide com as medidas *de transparência e controle*, que atravessam toda a gestão fiscal responsável desde o processo orçamentário, cujas peças são públicas, até os relatórios, audiências públicas e a divulgação na Internet (CRUZ, 2002).

No tocante ao aspecto da transparência e controle, a Lei Complementar 101, de 4/5/2000, com 75 artigos, destina um capítulo ao tema, ou seja, o Capítulo IX – Da Transparência, Controle e Fiscalização, para a exposição das seguintes Seções: I – Da Transparência da Gestão Fiscal; II – Da Escrituração e Consolidação das Contas; III – Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária; IV – Do Relatório de Gestão Fiscal; V – Das Prestações de Contas; e VI – Da Fiscalização da Gestão Fiscal. Este é o capítulo que contém a doutrina e as bases da comunicação entre os gestores públicos e a sociedade. Desse modo, o art. 48 determina:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Existe claro interesse, portanto, pela assertiva do parágrafo único, em transmitir o que está acontecendo ou o que ocorreu, em termos de cumprimento de planos e programas das entidades públicas para a sociedade, inclusive por meio da análise direta das peças e demonstrativos, como expandido no artigo 49:

As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Este processo de comunicação baseia-se, principalmente, nas normas da contabilidade pública e está estruturado nas demonstrações contábeis, previstas pela Lei 4.320/64. O artigo 50 da Lei Complementar 101, aborda:

Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

§ 3º *A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.*(grifo nosso).

O parágrafo terceiro do artigo 50, da Lei Complementar nº 101, determina a necessidade de um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, ampliando de forma significativa o escopo previsto no artigo 99 da Lei 4.320/64, que trata apenas de custos de serviços públicos industriais. Em realidade, vislumbra-se a possibilidade de uma avaliação econômica da gestão, na medida em que os aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais estão presentes.

Nesse contexto, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) representa um instrumento para auxiliar os governantes a gerir os recursos públicos dentro de um marco de regras claras e precisas, aplicadas a todos os gestores de recursos públicos, relativas à gestão da receita e da despesa públicas, ao endividamento e à gestão do patrimônio público.

Além disso, a Lei consagra a transparência da gestão como mecanismo de controle social, com a publicação de relatórios e demonstrativos da execução

orçamentária, apresentando ao contribuinte a utilização dos recursos que ele dispõe aos governantes.

Ratificando tal declaração, Motta, Santana, Fernandes, e Aves (2000, *apud* LIMA 2003, p. 20) proclamam que

*The responsibility and transparency are fundamental points making all the difference on the efficacy of the Brazilian public administration. From the time of the adoption of the law on, Brazilian government may only spend what it collects or take in debt just what it can pay.*

Nesse sentido, Lima (2003, p. 45) assegura que “A fiscally responsible administration represents more independence for the public administrators to plan the governmental actions and therefore concentrate on the local needs.”

Tem-se, então, a LRF como a representação do que se tem de mais moderno e atual na evolução das normas voltadas para o fortalecimento do controle no âmbito da Administração Pública brasileira. Em outras palavras, é um código de boas condutas de finanças públicas e um motor de profundas transformações estruturais na gestão fiscal em todos os níveis de governo, sendo aplicável às quatro esferas (União, estados, Distrito Federal e municípios) e aos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), no conceito mais abrangente de Administração Pública que se conhece: toda a administração direta e indireta, incluindo fundos, fundações, autarquias e empresas estatais dependentes; pois, ademais da evidenciação da transparência das ações e do aprimoramento dos instrumentos de planejamento, a LRF permite, também, a avaliação dos resultados e dos custos.

As afirmações do parágrafo anterior são corroboradas pelas palavras de Nascimento (2005, p. 07)

Destarte, na atual conjuntura, os órgãos controladores tiveram suas competências substancialmente alargadas, passando a observar não apenas a legalidade dos atos como também a sua economicidade. Por conseguinte, os órgãos de controle deverão ser considerados instrumentos de suma importância, não só para a boa aplicação do dinheiro público, e sim para a manutenção da ordem jurídica posta pelo Estado de Direito.

Outrossim, avaliando os resultados efetivos do acompanhamento dos requerimentos da Lei de Responsabilidades Fiscal, Mendes *et al.* (2006, p. 315) asseveram, dentro de uma visão crítica, que

Outro ponto relevante é a necessidade de aperfeiçoamentos da forma como algumas instituições públicas aplicam a Lei. Os esforços que o governo federal tem empreendido para compilar, organizar e divulgar os relatórios exigidos pela Lei parecem estar abaixo do necessário. O Ministério Público parece não ter se interessado pela fiscalização do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal. Em que pese mudanças nas posturas de muitos, os Tribunais de Contas continuam presos a um modelo de trabalho

burocratizado e focado no ritual de aprovação de contas passadas e análise documental (vide Capítulo 12), carecendo de agilidade para efetivamente atuar na aplicação da LRF. O trabalho desses órgãos torna-se ainda mais difícil em função da já citada falta de padronização dos documentos exigidos pela LRF e a inexistência de uma instância de orientação e debate em torno dos conflitos quanto à interpretação da lei.

Continuando sua avaliação crítica acerca da Lei, Mendes *et al.* (2006, 314) ressaltaram ainda que

Por outro lado, há aqueles que consideram que a Lei já proporcionou grandes avanços, foi responsável por uma “revolução fiscal”, merece ser elogiada e glorificada, usada como peça de propaganda oficial. Para esses não há a preocupação de analisar quais foram as efetivas mudanças promovidas pela LRF e quais as dificuldades existentes para a sua plena eficácia.

O diagnóstico realizado neste capítulo indica que há aperfeiçoamentos institucionais, gerenciais e normativos necessários para que se eleve o grau de responsabilidade fiscal.

Nessa mesma linha de avaliação crítica, Arvate *et al.* (2004, p. 94), discutindo os problemas de *Accountability* das finanças públicas no Brasil, põem a ressaltar o fato de que

A *accountability* democrática ganharia mais força se a LRF colocasse em funcionamento o mecanismo do Conselho de Gestão Fiscal previsto em seu arcabouço jurídico, mais precisamente no artigo 67. Seu principal objetivo seria harmonizar e coordenar os entes da Federação, constituindo-se num fórum que reuniria os diversos atores federativos, a sociedade civil e os representantes dos poderes, os quais avaliariam e discutiriam a implementação da lei, podendo até propor a modificação da legislação, caso julgassem necessário. Em resumo, seria uma arena na qual os principais agentes negociariam ajustes no processo e compartilhariam decisões.

No entendimento de Arvate *et al.* (2004), o funcionamento do Conselho de Gestão Fiscal depende de regulamentação. Nesse sentido, ainda consoante os autores, o Executivo Federal enviou proposta ao Congresso na forma do Projeto de Lei 3.744/2000, porém não houve vontade política para que essa legislação avançasse.

Com base nessas visões de dotar a Administração Pública de instrumentos de controle e gestão de custos, fica notória a importância de se implementar uma metodologia de racionalização de gastos aplicável ao setor público, ponto central desta dissertação, que incorpore esses preceitos e possa colaborar com elementos inteligíveis com relação à eficiência, eficácia e efetividade dos gastos na execução orçamentária dos órgãos e entidades da Administração Pública, em especial, para o Governo do Estado do Ceará.

### 3 A DESPESA PÚBLICA E A RACIONALIZAÇÃO DE GASTOS

Nesta seção são abordados temas inter-relacionados, iniciando-se pela Lei 4.320/64, o orçamento público, seus componentes (despesas e receitas públicas), além da racionalização de gastos inserida nas boas práticas das modernas técnicas da gestão pública.

É uma preocupação recente dos gestores públicos o comportamento crescente das despesas públicas. É notório o fato de que o desperdício, aliado, principalmente, à má aplicação dos recursos públicos, ensejam a elevação das despesas públicas no Brasil. Cabe lembrar, entretanto, que as despesas públicas têm seu crescimento associado, também, a outras variáveis. Ao tratar das motivações e causas determinantes do crescimento das despesas, Silva (2002, *apud* GIACOMONI 2003, p. 26) menciona três causas:

1. o crescimento das funções administrativas e de segurança;
2. as crescentes demandas por maior bem-estar social, especialmente educação e saúde;
3. a maior intervenção direta e indireta do governo no processo produtivo.

Nessa mesma linha, Burkhead (1971, p. 51) baseado em estudo sobre o comportamento das despesas dos governos estaduais e locais nos Estados Unidos, concluiu que as causas do crescimento dos gastos públicos são de quatro tipos:

1. a necessidade de serviços públicos;
2. o desejo de melhores serviços públicos;
3. os recursos disponíveis para utilização pelo governo; e
4. o custo dos serviços públicos.

A quarta razão para o crescimento dos gastos públicos, ou seja, o custo dos serviços públicos, direciona os interessados no tema ao objetivo central da presente dissertação que consiste em apresentar uma metodologia de racionalização de gastos aplicável ao setor público, que tenha como propósito contribuir para a redução dos custos dos serviços públicos. Giacomoni (2003, p. 27) ao manifestar-se sobre a quarta causa do crescimento dos gastos públicos, assegura que “a quarta causa traz uma questão hoje bastante conhecida: os serviços públicos são pouco suscetíveis ao emprego de fórmulas racionalizadoras que visam à redução de seus custos.” No tópico que trata da racionalização de gastos, será possível apreciar várias ações que os gestores públicos podem adotar com o propósito de imprimir eficiência nos gastos público, contrariando o autor retro-mencionado.

A despesa pública compõe um dos segmentos da política fiscal denominado de política de aplicação de recursos. Na visão de Piscitelli *et al* (2002), a política de aplicação de recursos é materializada particularmente por meio da orçamentação, que trata dos gastos, condicionados ao dimensionamento e natureza das atribuições do Poder Público e, naturalmente, à capacidade e disposição para seu financiamento pela população.

Por outro lado, para poder gastar e cumprir o seu papel requerido pela sociedade, os governos precisam arrecadar, com o que se formam as receitas públicas por meio da política fiscal, conhecida como captação de recursos, que, segundo Piscitelli *et al* (2002, p. 16), se destaca pela:

Tributação, destinada ao atendimento das funções da Administração Pública, através de suas diferentes esferas, no caso brasileiro União, Estados e Distrito Federal, e Municípios;

Nos tópicos seguintes serão retomadas a questão da despesa pública e a racionalização de gastos com detalhes, sem se distanciar da infra-estrutura de controle dos gastos públicos implantada no Brasil, a qual foi exaustivamente referenciada na seção anterior, e que deve cumprir papel relevante no controle e eficiência dos gastos públicos.

### **3.1 Instrumentos Legais da Gestão Financeira da Administração Pública: A Contabilidade e o Orçamento Público**

Nesse tópico, são apresentados os principais enfoques relacionados com a Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, e municípios e do Distrito Federal, com destaque para o orçamento público.

É notória a importância da Lei 4.320 e do Orçamento Público na tarefa de identificar e avaliar a destinação final do gasto público, avaliação essa compreendendo análises quanto ao seu comportamento, critérios de alocação, principais itens de gastos, principais órgãos com maiores volumes de gastos e levantamento de custos, sendo que o orçamento pode ser utilizado como um instrumento para prever e programar; a contabilidade, por sua vez, um sistema para acompanhar, verificar, analisar; e o controle, uma função para avaliar e replanejar.

### 3.1.1 Lei 4.320/64 e o Orçamento Público

Em função do acoplamento do Sistema Orçamentário ao Contábil, o que é uma característica importante da Contabilidade Pública, esse tópico irá tratá-los de forma conjunta.

A exemplo do ambiente das empresas privadas, o setor público tem necessidades semelhantes quanto às informações contábeis para que se possa fazer uma gestão financeira e adequada dos recursos públicos abandonando-se a prática de tomada de decisões sem embasamento em informações efetivas.

No entendimento de Giacomoni (2003), o orçamento é um dos mais antigos e tradicionais instrumentos utilizados na gestão dos negócios públicos e que fora instituído com o propósito de servir para o controle político, passando, ao longo dos anos, por mudanças no plano conceitual e técnico para acompanhar a evolução das funções do Estado e da própria sociedade.

No Brasil, a história do orçamento remonta à Constituição Imperial de 1824, havendo em todas as Cartas posteriores tentativas de moralização no campo das finanças públicas, visando ao controle das contas governamentais. Ressalta-se a importância da Lei 4.320, de 17/03/64.

Destaca-se, também, o Decreto-lei nº 200, de 24/02/67, que modificou substancialmente a forma de atuar da Administração Pública, estabelecendo normas sobre o sistema de planejamento, orçamento e controle, e cuidou da responsabilidade dos prefeitos e vereadores com o trato dos bens e recursos públicos. A Constituição de 1988 também merece destaque especial por ser inovadora, e criou um capítulo específico para tratar das finanças públicas e uma seção destinada a orçamentos.

O Decreto-Lei nº 200, de 24/02/67, estabeleceu que a abrangência da Administração Federal é assim detalhada:

- I - a administração direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos ministérios;
- II - a administração indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:
  - a) autarquias;
  - b) empresas públicas;
  - c) sociedades de economia mista;
  - d) fundações públicas.

§ 1º As entidades compreendidas na administração indireta vinculam-se ao ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade.

### 3.2 O Orçamento Público

A importância do sistema e do processo orçamentário brasileiro pode ser dimensionada pelo tratamento que o assunto recebe na Constituição Federal e em cada Constituição Estadual e do Distrito Federal, que determina um encadeamento lógico e sistemático ao plano da ação governamental.

Portanto, conforme Pereira (2003, p. 146), o orçamento é o

instrumento que permite controlar as informações de despesas de custeio e de capital da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos municípios, bem como de suas respectivas autarquias e fundações, por eles criadas e mantidas, assim como conhecer o orçamento de investimentos das empresas estatais e o modo de gestão de seus negócios.

Para Piscitelli *et al.* (2002, p. 40), a ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se por intermédio do orçamento público, que é

O instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

E de que é composto, então, este importante instrumento da gestão que é o orçamento público? A própria Constituição Federal, em seu Art. 165, arremata o assunto, fixando a hierarquia do planejamento do orçamento da forma delineada na seqüência.

Plano Plurianual (PPA): instrumento que estabelece as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada;

Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO): com base no PPA, estabelece as metas e prioridades da Administração Pública, além de orientar a elaboração da lei de orçamento anual; e

Lei Orçamentária Anual (LOA): com base nas prioridades estabelecidas na LDO, dispõe sobre a previsão da receita e a fixação da despesa, contendo os programas de ação do governo e os diversos tipos de despesas necessárias a cada um desses programas.

Define, ainda, a Constituição de 1988, em seu Art. 165, § 5º, que o orçamento público estará dividido nos seguintes tipos:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Resta claro nas citações imediatamente anterior que o orçamento é uma peça de planejamento sobre o qual o gestor depositará suas intenções, buscando a realização das suas ações e programas de governo. E, para a concretização dessas ações e programas, faz-se necessário o profundo conhecimento das receitas que serão arrecadadas. Sobre esse aspecto, o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas - STN - Secretaria do Tesouro Nacional assevera que:

É notável a relevância da Receita Pública no processo orçamentário, cuja previsão dimensiona a capacidade governamental em fixar a Despesa Pública e, no momento da sua arrecadação, torna-se instrumento condicionante da execução orçamentária da despesa. (BRASIL, 2005 p.11).

No tocante à receita pública no tópico seguinte serão apresentadas sua definição e classificação por categoria econômica, destacando, separadamente, as receitas correntes e as receitas de capital, importância da previsão de receitas, os estádios de realização da receita e, por fim, a questão da renúncia de receitas sob a óptica da Lei de Responsabilidade Fiscal(LRF).

### 3.3 Receitas Públicas

Ensina Pereira (2003, p.41) que a atividade financeira do Estado consiste em “obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades cuja satisfação está sob sua responsabilidade ou transferidas a outras pessoas jurídicas de direito público.” Obter está ligado a receita pública, que também na visão do autor Pereira (2003, p. 42), é, em sentido amplo

o ingresso de dinheiro nos cofres públicos que se efetiva de maneira permanente no patrimônio do Estado e que não esteja condicionado a sua devolução ou correspondente baixa patrimonial, ou seja, caracteriza-se como um ingresso definitivo de recursos ao patrimônio público, sem qualquer compromisso ou obrigatoriedade, aumentando as disponibilidades do tesouro.

Para Baleeiro (1995 *apud* PEREIRA 2003, p. 42), receita pública é “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas condições

ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto como elemento novo e positivo”.

Nessa mesma linha, Piscitelli *et al.* (2002, p. 116) expressam que receita pública se caracteriza como “um ingresso de recursos ao patrimônio público, mais especificamente como uma entrada de recursos financeiros que se reflete no aumento das disponibilidades”

Na definição de Kohama (1998) a receita pública é conceituada de forma genérica, separando as que pertencem ao Estado das que não pertencem, ou seja, receitas orçamentárias e receitas extra-orçamentárias. Salaria, ainda, que o sucesso da arrecadação e recolhimento das receitas está correlacionado à eficiência da organização da estrutura administrativa que estiver ligada a esta área.

O Manual de Procedimentos da Receita Pública aprovado pela Portaria da STN -Secretaria do Tesouro Nacional, de nº 303, de 28/04/2005 (BRASIL, 2005), assim conceitua a receita pública:

Receita Pública é uma derivação do conceito contábil de Receita agregando outros conceitos utilizados pela administração pública em virtude de suas peculiaridades. Receitas Públicas são todos os ingressos de caráter não devolutivo auferidas pelo poder público, em qualquer esfera governamental, para alocação e cobertura das despesas públicas. Dessa forma, todo o ingresso orçamentário constitui uma receita pública, pois tem como finalidade atender às despesas públicas. (BRASIL, 2005 p. 14)

Considera Kohama (1998) que a Receita Orçamentária é a consubstanciada no orçamento público, devidamente consignada na Lei Orçamentária, cuja especificação deverá obedecer à discriminação constante do Anexo nº 3, da Lei Federal 4.320/64. Por sua vez, a classificação econômica da receita orçamentária divide-se em receitas correntes e receitas de capital, e são distribuídas por fontes de receitas, as quais se desdobram em subfontes que, por sua vez, são analisadas em rubricas, alíneas e subalíneas e podem chegar a item e subitem.

Para auxiliar na classificação de Receitas Correntes, recorre-se a Piscitelli *et al.* (2002, p. 116 e 117), ao que asseveram que são consideradas Receitas Correntes a(s):

tributária; de contribuições; patrimonial; agropecuária; industrial; de serviços e outras; e provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender a despesas classificáveis em Despesas Correntes (§ 1º. Do art. 11 da Lei 4.320/64).

Piscitelli *et al.* (2002, p. 116 e 117) também preceituam que são consideradas Receitas de Capital ai(s):

Provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; de amortização de empréstimos anteriormente concedidos e outras; dos recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender a despesas classificáveis em Despesas de Capital; e do superávit do Orçamento Corrente – diferença entre receitas e despesas correntes (§§ 2º. E 2º. Do art. 11 da Lei 4.320/64).

Para Angélico (1994, p. 44), a receita orçamentária “é aquela que, devidamente discriminada na forma constante no Anexo nº 3 da Lei 4.320/64, integra o orçamento público”, sua arrecadação dependerá de autorização legislativa, que é a aprovação da “própria Lei Orçamentária”, e sua realização acontecerá no momento da execução do orçamento.

No orçamento público, os recursos, as origens, correspondem à receita prevista (estimada ou orçada), classificada segundo categorias econômicas, cujo detalhamento encontra-se demonstrado no Quadro 2.

<b>Categorias Econômicas das Receitas</b>	<b>Tipos de Receitas</b>
Receitas Correntes	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tributária</li> <li>• De Contribuições</li> <li>• Patrimonial</li> <li>• Agropecuária</li> <li>• Industrial</li> <li>• De serviços</li> <li>• Outras Receitas</li> </ul>
Receitas de Capital	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Operações de Crédito</li> <li>• Alienação de Bens</li> <li>• Amortização de Empréstimos</li> <li>• Transferências</li> <li>• Outras Receitas</li> </ul>

#### QUADRO 2 – Categorias Econômicas das Receitas

Fonte: Elaborado pelo Autor a partir de Piscitelli *et al* (2002)

### 3.4 Despesas Públicas

Na óptica de Pereira (2003, p. 42), despesa pública é definida como

A aplicação de determinada quantia em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, com base numa autorização legislativa, para execução de um fim a cargo do governo. Os elementos constitutivos da despesa pública são de natureza econômica, de natureza jurídica e de natureza política.

Para Piscitelli *et al* (2002, p. 149), despesa pública pode ser compreendida como

Um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado essencialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata – com redução de disponibilidades – ou mediata – com reconhecimento dessa obrigação.

A classificação da Despesa Pública, de acordo com a Lei 4320/64, pode ser assim apresentada: Institucional, Funcional, Estrutural Programática e Natureza da Despesa.

A Classificação Institucional da Despesa, também chamada Departamental, leva em conta a estrutura organizacional da entidade ou órgão e consiste na discriminação dos créditos orçamentários pelos órgãos que integram a estrutura administrativa e que vão realizar as tarefas que lhes competem no programa de trabalho. Exemplo: Órgão – Prefeitura Municipal; Unidade Orçamentária – Gabinete do Prefeito (Lei 4.320/64).

Já a Classificação Funcional da Despesa objetiva delimitar a despesa, definindo-a por sua função e subfunção, ou seja, pelo maior nível de agregação das áreas que competem ao setor público. Por ser uma classificação de aplicação comum da União, estados, Distrito Federal e municípios, permite a consolidação nacional dos gastos públicos. É composta por 28 funções – duas delas privativas da União (Lei 4.320/64)

Por outro lado, a Classificação Estrutural Programática adota o orçamento-programa, onde os recursos destinados para cada unidade orçamentária estão vinculados aos objetivos a serem alcançados. Portanto, o orçamento-programa consolida os programas que o governo pretende realizar durante um período definido, viabilizando seus projetos / atividades / operações especiais, em consonância com o planos e diretrizes estabelecidos na LDO. Esse entendimento conceitual sobre as despesas públicas é importante para a avaliação e entendimento sobre o comportamento dos gastos nos órgãos públicos (Lei 4.320/64).

#### 3.4.1 Classificação das Despesas Orçamentárias

Conforme Piscitelli *et al* (2002, p. 149-155), despesas são classificadas, segundo a sua natureza, por:

- a) Categoria Econômica;
- b) Grupo de Despesa; e
- c) Elemento de Despesa.

Quanto à Categoria Econômica, as despesas são classificadas em Despesas Correntes e Despesas de Capital. Por Despesas Correntes, entende-se como todas aquelas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Ex: despesas de custeio (água, luz, telefone, contratos com prestadores de serviço de conservação e limpeza, despesas de pessoal etc.).

Essas despesas estão subdivididas em Despesas de Pessoal e Encargos. São classificadas neste grupo as despesas de natureza salarial decorrentes do efetivo exercício de cargo, emprego ou função; de pagamento de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários; de contribuição a entidades fechadas de previdência, bem como outros benefícios assistenciais classificáveis neste grupo de despesa; com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público; e com contratos de terceirização de mão-de-obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos, em atendimento ao disposto no Art. 18, da LRF.

Nas despesas de Juros e Encargos da Dívida, são enquadradas as aquelas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

Por sua vez, como Outras Despesas Correntes, são enquadradas as não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa, como: diárias, contribuições, auxílio-alimentação e auxílio-transporte.

Enquadram-se nas Despesas de Capital os gastos realizados pela Administração Pública para criação ou aquisição de bens de capital ou mesmo de aquisição de bens de capital que enriquecerão o patrimônio público. Estão subdivididas em: Investimentos, que são despesas com planejamento e execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente; Inversões Financeiras, que são despesas com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos da capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e Amortização da Dívida, que são despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

Outrossim, o Grupo de Despesa é a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto. Os Arts. 12 e 13 da Lei 4.320/64 classificam as despesas em Despesas Correntes: Pessoal e Encargos Sociais; Juros e Encargos da Dívida e Outras Despesas Correntes e Despesas de Capital: Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida.

Por Elemento de Despesa, pode-se mencionar que visa a identificar os objetos de gastos exaustivamente codificados na Portaria 163/2001. Exemplos: vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente.

Quanto aos Estágios da despesa, Piscitelli *et al* (2002, p. 156) menciona que

A exemplo da receita, a despesa também apresenta diferentes estágios, que compreendem procedimentos, operações com finalidade específica. De acordo com o art. 227 do regulamento de Contabilidade Pública, tais estágios são o empenho, a liquidação e o pagamento.

Entende-se por empenho, segundo o Art. 58 da Lei 4.320/64, como sendo “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.” A citada Lei dispõe, ainda, que o empenho pode ser efetuado sob três modalidades:

- a) ordinário, quando o montante a ser pago for previamente conhecido e deva ocorrer de uma só vez;
- b) global, quando o montante a ser pago também for previamente conhecido, mas deva ocorrer parceladamente, comum nos casos de contratos; e
- c) por estimativa, quando não se possa determinar previamente o montante a ser pago, por não ser a respectiva base periódica homogênea, como ocorre, em particular, com as contas de água, luz, gás e telefone, por exemplo.

A liquidação da despesa, segundo Piscitelli *et al* (2002, p. 157), “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor ou entidade beneficiária, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito ou da habilitação ao benefício.”

O pagamento da despesa, por sua vez, só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação, conforme preceitua o art. 62 da Lei 4.320/64,

que diz: “a ordem de pagamento será dada em documento próprio, assinado pelo ordenador de despesa e pelo agente responsável pelo setor financeiro.”

### 3.4.2 Restos a Pagar

Sobre restos a pagar, Piscitelli *et al* (2002, p. 161) caracterizam como sendo

Despesas empenhadas, pendentes de pagamento na data de encerramento do exercício financeiro, inscritas contabilmente como obrigações a pagar no exercício financeiro, inscritas contabilmente como obrigações a pagar no exercício subsequente.

De acordo com a Lei 4.320/64, art. 36, e o Decreto 93.872/86, art. 67, “consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.” Diz-se que a despesa está processada quando já transcorreu o estágio da liquidação.

### 3.4.3 Despesas de Exercícios Anteriores

O orçamento anual consigna dotação específica destinada a fazer face aos pagamentos de despesas resultantes de compromissos gerados em exercícios financeiros encerrados.

A legislação, segundo Piscitelli *et al* (2002, p. 163), enquadra tais compromissos como “despesas de exercícios anteriores” e são (art. 37 da Lei 4.320/64):

As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, assim entendidas aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas cuja obrigação tenha sido cumprida pelo credor;

Os restos a pagar com prescrição interrompida, assim considerada a despesa cuja inscrição em restos a pagar tenha sido cancelada, ainda vigendo o direito do credor;

Os compromissos decorrentes de obrigação de pagamento criada em virtude de lei e reconhecidos após o encerramento do exercício.

Para Cruz (2002, p.61), os artigos 15, 16 e 17, da Seção I – Da Geração da Despesa, da Lei de Responsabilidade Fiscal, elucidam a idéia de que

a responsabilidade pela geração de despesas tende a recair sobre o ordenador primário de despesas. Portanto, o sistema de controle interno

deve controlar e ter normas precisas sobre o assunto, de forma a evitar desmandos de subordinados que possam comprometer a administração.

No orçamento público, as aplicações correspondem às despesas classificadas segundo categorias econômicas, cujo detalhamento encontra-se demonstrado no Quadro 3.

<b>Categorias Econômicas das Despesas</b>	<b>Tipos de Despesas</b>
Despesas Correntes	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pessoal e Encargos Sociais</li> <li>• Juros e Encargos da Dívida</li> <li>• Outras Despesas Correntes</li> </ul>
Despesas de Capital	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Investimentos</li> <li>• Inversões Financeiras</li> <li>• Amortização da Dívida</li> </ul>

**QUADRO 3 – Categorias Econômicas das Despesas**

Fonte: Elaborado pelo Autor a partir de Piscitelli *et al* (2002)

### **3.5 Gasto Público – Definições, Comportamento e Evoluções**

Os gastos são representados pelas Despesas Correntes que englobam os custeios, pagamentos de juros e transferências correntes; e também pelas Despesas de Capital, classificadas em Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida. A Lei 4.320/64 classifica o Investimento como as despesas dotadas para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas.

O investimento público é fator preponderante para o crescimento econômico de uma nação, além de incrementar o bem-estar da sociedade. Para investir, o governo necessita, logicamente, de vultosos capitais que nem sempre são financiados pelas Receitas Correntes, recorrendo a operações de crédito (Receitas de Capital), que são empréstimos públicos, para que se eleve a capacidade produtiva do país e, conseqüentemente, a renda e a riqueza.

É indiscutível o papel exercido pelos gastos públicos nas economias modernas. Diversos trabalhos teóricos e empíricos sugerem que os gastos públicos podem elevar o crescimento econômico, entretanto, deve-se ter preocupação com a expansão dos gastos públicos, muitas vezes financiada por impostos extorsivos e, principalmente, pela ineficiência na alocação dos recursos públicos. Este último fato

pode ter efeitos minimizados com a adoção de uma metodologia básica de racionalização de gastos aplicada ao setor público, objeto da presente dissertação.

### 3.5.1 Crescimento dos Gastos Públicos no Mundo, no Brasil e no Estado do Ceará

O crescimento dos gastos públicos é uma característica marcante das economias do século XX, tanto dos países socialistas como também de países capitalistas. Um dos nomes de destaque no estudo do comportamento dos gastos é Adolfo Wagner, que desenvolveu trabalhos no sentido de identificar as motivações para a evolução das despesas.

Conforme Pereira (2003, p. 90), Adolfo Wagner formulou a “Lei de Wagner”, que estabelecia a seguinte proposição:

A medida que cresce o nível de renda em países industrializados, o setor público cresce sempre a taxas mais elevadas, de tal forma que a participação relativa do governo na economia cresce com o próprio ritmo de crescimento econômico do país.

A insistência na elevação das despesas preocupa os governos, principalmente com os níveis de controle atualmente regulamentados no Brasil, citando-se como exemplos os limites estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal, a ação dos órgãos de controle interno e controle externo e a lei de licitações, que, juntos, tem importância significativa na transparência e acompanhamento da evolução dos gastos públicos.

Corroborando a Lei de Wagner, Giacomini (2003, p.23) cita que a elevação das despesas é vivenciada em vários países dando como referência países capitalistas desenvolvidos como nos Estados Unidos onde:

Os gastos dos três níveis de governo, que em 1890 corresponderam a 6,5% do Produto Nacional Bruto (PNB), cresceram de forma contínua até 1970, quando esse percentual superou a marca de 30%, estabilizando-se em valores próximos a 35% nas décadas de 80 e 90.

Sobre o Brasil, Silva (1979, *apud* GIACOMONI 2003, p. 23) garante que:

O crescimento acelerado das despesas públicas teve início mais tarde, especialmente a partir do término da Segunda Guerra Mundial. Segundo Rezende da Silva, as despesas governamentais apenas dobraram entre 1907 e 1943 e, considerando que nesse mesmo período a população cresceu em 100%, em termos *per capita* não houve acréscimo nos gastos públicos. Nos últimos 30 anos, entretanto, as despesas do governo cresceram rapidamente e nem sempre de forma contínua. A participação das despesas públicas no Produto Interno Bruto em 1947 foi de 17% e, em 1969, de 25%, sendo que as épocas de maior aceleração foram 1955/60 e 1964/69.

Continuando essa análise, Giacomoni (2003, p. 24) evolui na apresentação de dados que evidenciam o comportamento dos gastos no Brasil, agora reforçando o direcionamento dos gastos para o dispêndio das empresas estatais:

Relativamente à década de 70, Carlos Longo chama a atenção para a redução sofrida pela carga tributária (bruta e líquida): os percentuais da carga bruta em relação ao PIB corresponderam a 24% (1970), 23,9% (1975) e 21,9% (1980) e da carga líquida a 15%, 14,9% e 12,8% naqueles mesmos anos. Tal situação traduziria a tendência à diminuição de tamanho do setor público tradicional, isto é, daquele fornecedor de serviços e bens públicos clássicos: segurança, justiça, educação, saúde etc. Paralelamente, entretanto, teria crescido o outro lado do setor público: o Estado-empresário.

No Governo do Estado Ceará, as despesas correntes cresceram 82% no período de 2001 a 2006, conforme o Gráfico 1.

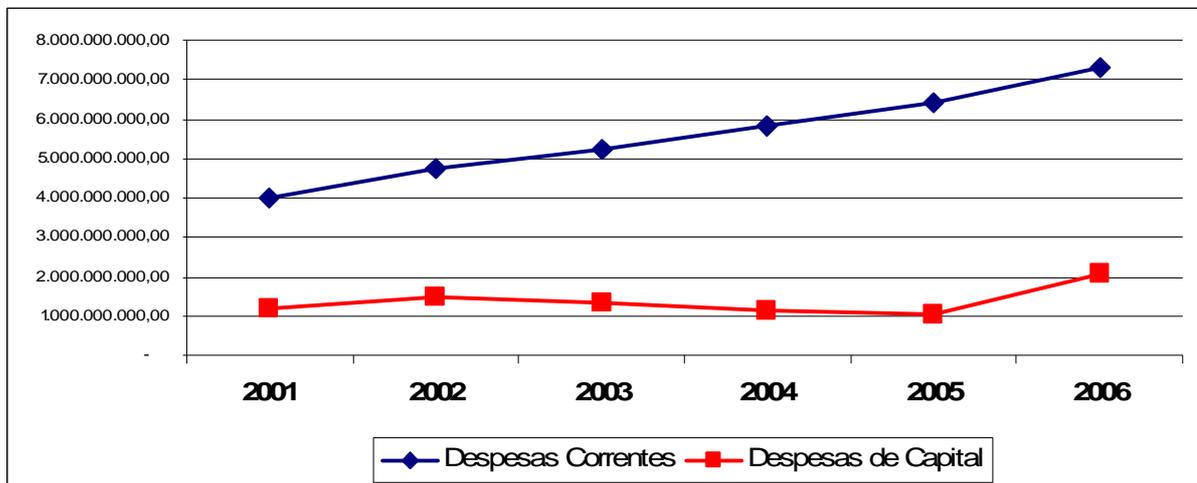


GRÁFICO 1 – Evolução das Despesas Públicas de 2001 a 2006

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – SEFAZ (2008).

Diante dessas informações, é natural o questionamento: por qual motivo os gastos públicos crescem? O aumento das despesas públicas está associado ao crescimento das funções de Estado. A esse respeito, Giacomoni (2003, p. 31-33), ao resumir as experiências listadas por Musgrave e Musgrave, menciona sobre cada aspecto o seguinte:

1. **O crescimento da renda per capita e o aumento da demanda por bens e serviços.** [...] No primeiro caso – o crescimento da renda *per capita* geraria aumento da demanda de bens públicos de consumo – a relação não seria bastante clara, apesar da existência de alguns exemplos, tais como reivindicações por programas culturais, de lazer, educação superior, medicina sofisticada etc.
2. [...]

3. **Mudanças tecnológicas.** Alguns saltos tecnológicos são geradores de grande aumento dos gastos públicos. A invenção do motor de combustão interna, por exemplo, significou total revolução nos métodos de viagens e, conseqüentemente, nas rodovias infraestrutura quase sempre de competência do Estado. Os autores citam, também, os gastos militares e o programa espacial como exemplos marcantes do efeito que o avanço tecnológico tem sobre a participação da despesa pública na economia.
4. **Mudanças Populacionais.** Alterações na taxa de crescimento populacional refletem-se no gasto público: se a taxa é alta, o Estado aumentará suas despesas com educação; mas se o crescimento tende a estabilizar e a declinar, haverá necessidade de maiores gastos com as pessoas situadas na terceira idade [...].
5. **Os custos relativos dos serviços públicos.** .

### 3.6 Racionalização de Gastos no Brasil

Os controles interno e externo deveriam funcionar como grandes instrumentos mitigadores dos gastos, conforme explicitado na primeira seção deste trabalho. Neste tópico são evidenciadas as opções de cortes de gastos, preservando-se os níveis de serviços, o papel e, principalmente, as funções de Estado. A propósito, essas opções de cortes dos gastos públicos devem, em sua essência, ser realizadas de forma racional, porém devem também atender aos princípios da boa gestão pública, como a Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência (Constituição Federal, 1998, Art. 37).

Existem várias opções disponíveis aos gestores públicos para que efetivamente apliquem o conceito de racionalização, imprimindo maior eficiência à Gestão Pública, evitando-se os excessos e desperdícios. A esse respeito, Osborne e Gaebler (1995, p. 24) anotam:

O desperdício no governo é extraordinário, mas não podemos evitá-lo examinando orçamentos e eliminando alguns dos seus itens. Como notou um observador, nossos governos são como pessoas obesas que precisam perder peso: elas devem comer menos e fazer mais exercício. Mas quando falta dinheiro, o que se faz é cortar alguns dos seus dedos.

*Para derreter a gordura, precisamos mudar os incentivos básicos que orientam nossos governos.* Precisamos transformar instituições burocráticas em instituições inovadoras, dispostas a eliminar iniciativas obsoletas, prontas a fazer mais com menos recursos, interessadas em absorver novas idéias.

Assim, é interessante reaver o crescimento da preocupação dos governantes no Brasil com o controle de gastos, visando a minimizar os desperdícios. Em 1922, foi aprovado o Decreto nº 4.536, que instituiu o Código de Contabilidade Pública, o qual se revelou um conjunto de mecanismos de controle dos gastos públicos. Posteriormente, com a Revolução de 1930 e o fechamento do

Congresso Nacional, as atividades relativas à prestação de contas pelo Executivo foram suspensas.

A adoção da atitude preventiva permitiu uma mudança nos métodos do controle, passando as atividades a ficar voltadas para a orientação e não mais para a punição. A ação preventiva visa ao assessoramento dos clientes do controle interno. Busca-se a integração do ciclo planejamento, orçamento, finanças e controle, com a finalidade de dar suporte à Administração por meio da busca do melhor controle do gasto, usando mecanismos de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. As auditorias são vistas como instrumentos de maior alcance, à medida que não se restringem aos aspectos estritamente legais, transformando-se em procedimentos auxiliares na mudança de critérios de gasto, e não apenas se constituindo em indicadores de erro. O novo enfoque prioriza a qualidade do gasto e abre a discussão sobre os resultados objetivos da gestão de recursos públicos.

Seguindo a proposta de aperfeiçoamento da função de controle, no projeto de Reforma Administrativa de 1995, o qual se insere num âmbito largo de reforma do Estado, observa-se uma crítica à estrutura burocrática e o intuito de superação deste paradigma como concepção de organização e da gestão, pautando-se por uma filosofia de reformulação do Estado na busca pelo rompimento com o comportamento meramente legalista.

A Reforma Administrativa de 1967 (Decreto-Lei nº 200) instituiu o controle, juntamente com o planejamento, coordenação, descentralização e delegação de competência, como os princípios fundamentais da Administração Pública, com a preocupação maior de reduzir o tamanho da máquina estatal, simplificar os procedimentos administrativos e, conseqüentemente, reduzir as despesas causadoras do deficit público

A Constituição de 1988 e suas emendas, em seus dispositivos, buscam maior controle dos gastos públicos, ao mesmo tempo em que procuram a excelência na gestão dos recursos. Algumas questões de ordem prática, entretanto, herança de um passado marcado pela cultura de desperdício e descontrole, agravadas pelo crescente e acentuado aumento do volume de gastos, associada a um esgotamento da capacidade contributiva e a uma retração nas fontes de financiamento externas, precisavam ser contornadas.

Em 2001, criou-se no Brasil a Controladoria-Geral da União (CGU), que é o órgão do Governo Federal responsável por assistir direta e imediatamente o

Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.

A CGU também deve exercer, como órgão central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária. As competências da CGU foram definidas pela Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003.

Sobre a questão do gasto público, vale destacar a opinião do então ministro de Estado do Controle e da Transparência, Dr. Waldir Pires, gestor maior da CGU, que asseverou que “ o Brasil é muito displicente com o gasto público e que o país nunca teve uma estrutura de combate à corrupção, pois a Controladoria Geral da União (CGU) cumpre esse papel, mas foi criada recentemente.” (Jornal DIREITO JURÍDICO DO ESTADO, p. 1, 26.01.2006).

A manifestação do Ministro é procedente, haja vista que os exemplos de gastos incoseqüentes são inúmeros. Vão desde obras inacabadas, licitações fraudulentas superfaturadas, até o excesso de funcionários públicos. Percebe-se, pelos exemplos, que se gasta muito sem planejamento e sem fundamento técnico, valorizando variáveis outras em detrimento da eficiência na gestão do gasto. Essas características de desperdício na gestão do gasto público remete a que se conceitue e estabeleça as diferenças entre gastos produtivos e gastos improdutos.

### 3.6.1 Gastos Produtivos *Versus* Gastos Improdutos

Segundo Chu *et al* (1996), gastos produtivos são aqueles utilizados de forma que atendam aos objetivos a que se propõem, com o menor custo possível. Por exemplo: qual seria o menor custo de um programa de merenda escolar, o qual atendesse a 100 mil crianças no ensino fundamental ? Esse é o caso em que o governo atende diretamente à população (produção pública). Se o governo terceiriza serviços (provisão pública), a ênfase do conceito de produtivo recai nas compras ou nos processos de licitação. De um modo geral, os gastos produtivos são aqueles em que os benefícios marginais sociais dos bens públicos ou produtos públicos são iguais aos custos marginais para obtê-los.

O conceito de gastos improdutivos é dado pela diferença entre o gasto efetivo e aquele gasto que minimiza o custo na obtenção do mesmo objetivo.

Como exemplo, pode-se verificar no Gráfico 2, no qual se percebe que existe uma diferença da ordem de 20% entre um preço praticado no Hospital São José e os demais. Note-se que o Hospital São José representa apenas 0,27% de toda a demanda contratada em metros cúbicos para o consumo do universo dos hospitais. Caso o consumo anual de todos os hospitais públicos objeto da amostra fosse adquirido pelo preço praticado pelo Hospital da Unimed Fortaleza (R\$ 2,70) ter-se-ia uma economia anual ordem de R\$882,4 mil, dado um volume médio de consumo dos hospitais públicos de 95.505 m<sup>3</sup>/mês e o preço médio praticado nesses dos hospitais de R\$ 3,47. O valor adicional gasto de R\$ 882,4 mil representa um gasto improdutivo. Esse é um desperdício para a sociedade que tem um custo de oportunidade, ou seja, esse recurso poderia ser destinado a outra finalidade.

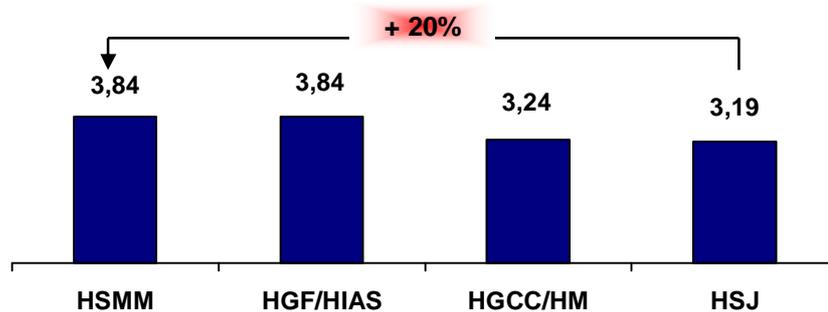


GRÁFICO 2 – Exemplo de Gasto Improdutivo – Despesas com Oxigênio Líquido  
Fonte: Secretaria de Controladoria - SECON (2006).

As razões para a existência de gastos improdutivos são falta de preparo técnico do pessoal, incertezas, deficiências do processo orçamentário (técnico-operacional e político), corrupção, paralisação de obras, entre outras. No caso específico tratado no Gráfico 2 deveria ser adotada pelo gestor público, como efetivamente ocorreu, uma estratégia de compra corporativa ou até mesmo adotar uma usina de produção de gases medicinais com o propósito de eliminar ou minimizar o gasto improdutivo identificado. Para equacionar essa desconexão, foi realizado pelo Governo do Estado do Ceará um pregão eletrônico, consolidando toda a necessidade de gases medicinais das 08 (oito) unidades hospitalares do Estado.

Outro exemplo de gasto improdutivo percebe-se quando a aquisição de um determinado item é realizada baseando-se somente no custo da aquisição, sem ponderar o custo total, porquanto o preço a ser analisado deve considerar o preço inicial de aquisição mais os gastos com armazenagem, transporte e outros. A propósito, Cavanha Filho (2006, p. 4) relata que:

Quando estes custos, durante a vida útil, são significativos, se comparados ao preço puro no momento da aquisição, é interessante analisar a aplicabilidade da sistemática de aquisições pelo custo total (TCO-Total Cost of Ownership, em inglês). Leva-se em conta, além do preço somente, todos os demais custos logísticos e de utilização (sic).

### 3.6.2 Destinação Legal para as Receitas Vinculadas Direciona os Gastos

As receitas vinculadas sensibilizam o comportamento dos gastos por intermédio da aplicação obrigatória definida por instrumentos legais, como a Constituição, leis e decretos federais. Conhecidas como receita vinculada, ou seja, aquela proveniente de tributos cujos valores arrecadados são direcionados a um determinado gasto.

Segundo Mendes *et al.* (2006, p. 115), as principais vinculações de receitas a gastos são:

18% da receita da União (descontadas as transferências para os estados e municípios) e 25% da receita dos estados e municípios devem ser aplicados na manutenção e desenvolvimento do ensino (Constituição Federal, art. 212).

Contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF): 53% para o fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde, 26% para o custeio da Previdência Social e 21% para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (Constituição Federal, art. 84 do ADCT).

Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) e contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS), para financiar a seguridade social (saúde, previdência social e assistência social).

Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP): 60% para o Fundo de Amparo do Trabalhador (FAT) para custear o seguro-desemprego, o abono salarial e programas como treinamento e requalificação da mão-de-obra e 40% repassados ao BNDES para financiar programas de desenvolvimento econômico (Constituição Federal, art. 239).

Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE): vinculação à aplicação em pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e ao financiamento de programas de infra-estrutura de transporte; sendo que 29% devem ser entregues aos estados e ao Distrito Federal para aplicação nas finalidades descritas acima (Constituição Federal art. 159, inciso III e art. 177; Lei 10.336/2001).

No caso da CPMF, cabe destacar que esta contribuição não teve sua prorrogação aprovada para 2008. Para finalizar a análise, Mendes *et al.* (2006, p. 116), avaliando as conseqüências para os gestores públicos dessas vinculações obrigatórias, ressaltam que

A princípio, a vinculação de receitas a um determinado gasto é um estímulo à expansão da despesa e um obstáculo ao ajuste fiscal. Imagine-se uma situação em que o governo deseja reduzir o déficit público e, para isso, determina um aumento de impostos. Se um percentual da receita precisa ser aplicado em determinada despesa, então o aumento da arrecadação gera, ao mesmo tempo, um aumento de gastos nas áreas beneficiadas pelas vinculações. O resultado é que parte do ajuste feito mediante expansão da receita se perde com uma expansão automática da despesa.

### 3.6.3 Formas de Racionalização do Gasto Público

Com a crescente demanda por serviços públicos diante das limitações de recursos, faz-se imprescindível a racionalização dos gastos e dos processos, com vistas a que sejam evitados os desperdícios e que sejam incentivadas medidas para o aumento da qualidade do gasto público, e não simplesmente a realização do seu corte.

A apuração e gestão adequada de gastos, dessa forma, constituem absoluta necessidade dentro das instituições públicas, pois, enquanto a primeira serve de instrumento eficaz de gerência e acompanhamento dos custos dos serviços, a segunda permite a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho, com base na possível redefinição das prioridades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos, dentre outras medidas administrativas.

Ante tal cenário, cabe conhecer as formas adequadas e pertinentes de como cortar gastos. Sobre esse tema, Mendes *et al.* (2006, p. 113) expressam sua preocupação de como efetivamente esses cortes podem ser implementados, acentuando que

[...] de acordo com a Lei de Diretrizes Orçamentárias para o ano de 2006, a Receita Administrada pela Receita Federal (que inclui, basicamente, todos os impostos e contribuições federais) “não poderá exceder, no projeto e na lei orçamentária, a 16% do PIB”, demonstrando o reconhecimento do “encurtamento do cobertor” pelas autoridades federais.

Para sair desse nó, é preciso reduzir os gastos correntes ou, pelo menos, reduzir o crescimento de tal gasto. A questão é: como fazer tal redução? onde cortar? Afinal argumenta-se que o orçamento da União é bastante rígido, não possibilitando muitos cortes. Nóbrega *et al.* (2002, p. 1), por exemplo, afirmam que a “rigidez do Orçamento da União é talvez o mais grave problema macroeconômico brasileiro. As despesas obrigatórias, incluindo juros, superam as receitas”.

Por sua vez, Osborne e Gaebler (1995, p. 24), preocupados com o desempenho e a eficiência das ações de governo, anotam:

Não necessitamos mais governo ou menos governo: precisamos de melhor governo. Para sermos mais precisos, precisamos de uma melhor *atividade governamental*.

A atividade governamental é o processo mediante o qual solucionamos coletivamente os nossos problemas e atendemos às necessidades da sociedade.

Já não restam dúvidas acerca da necessidade de dar maior racionalidade ao gasto público. Nessa linha, Marinis (2007), da Mosaico Economia Política, assinala que os gastos do governo representam 20% do Produto Interno Bruto (PIB) contra uma média mundial de 16,6%. Os gastos de países como Rússia, Índia e China, representam, respectivamente, 17,6%, 11,8% e 12,9% do Produto Interno Bruto. Alexandre Marinis (2007) menciona esses números para defender a redução das despesas correntes do governo, principalmente em função da não-prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF).

O desequilíbrio fiscal gerado por gastos sistematicamente superiores às receitas levou as finanças públicas a uma situação tal que limitou o atendimento de necessidades fundamentais da população. Esse cenário das finanças públicas era comum às prefeituras, aos estados e à União, salvo raras exceções.

Essa situação, que comprometia a atuação governamental, exigia uma solução que auxiliasse na minimização dos meios e maximização dos resultados, conforme já mencionado. Em resposta a esse paradigma surgiu, no cenário da Administração Pública brasileira, como expresso em tópico específico da presente Dissertação, a Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, ou seja, cuida da responsabilidade nos atos de gerenciar, gerir, administrar os recursos resultantes dos instrumentos fiscais.

Sob a óptica dos ajustes fiscais a serem adotados, a literatura apresenta duas formas, segundo Mendes *et al* (2006, p. 99):

1. Tipo 1: ajustamento que se baseia principalmente em cortes de gastos. Em particular, cortes nas despesas correntes: transferências, seguridade social, salários e emprego públicos.
2. Tipo 2: ajustamento que se baseia principalmente no aumento de impostos e no corte de investimento público.

O caminho a ser seguido por determinado governo para a adoção do ajuste fiscal, seja do tipo 1 ou do tipo 2, sinaliza e influencia o comportamento dos

consumidores e investidores. Por conseqüência, enseja impacto no crescimento econômico. No caso de uma expansão fiscal, acredita-se que o aumento de gastos será permanente, ou seja, o governo adotará novo patamar de gastos, o que implicará uma retração dos agentes econômicos: os consumidores vão reduzir suas compras, para poupar e acumular recursos a fim de pagar os impostos mais altos no futuro, assim como os empresários investirão menos.

O inverso é invariavelmente mais interessante para os agentes econômicos, ou seja, uma redução do gastos provoca uma animação nos agentes econômicos pela associação de que, mesmo havendo um impacto inicial negativo no PIB, há uma sinalização concreta para os consumidores e os empresários havendo um aumento no consumo e nos investimentos, provocando, em cadeia, uma expansão no PIB.

A esse propósito Alesina e Perotti (1995, 1997 *apud* MENDES *et al*, 2006, P. 99) exprimem que

Ajustes fiscais têm maior probabilidade de serem bem-sucedidos (ou seja, de melhorarem de forma definitiva o resultado fiscal do governo) quando são do Tipo 1. Esse resultado é consistente com a visão de que os efeitos da política fiscal dependem de como eles afetam as expectativas. Cortando despesas correntes, o Governo sinaliza que uma mudança de regime ocorreu: o governo se ajustou sem repassar a conta aos contribuintes. Por outro lado, se o ajuste se faz por meio de aumento de impostos (Tipo 2) nada garante que a receita adicional não será usada, mais adiante, para financiar o aumento dos gastos. Por isso uma redução de gastos (ajuste Tipo 1) tem maior chance de gerar um ajuste não-transitório, o que aumenta o otimismo de consumidores e empresários, resultando em maior consumo e investimento.

Assim, adiante são apresentadas opções, sugestões e práticas já adotadas ou que o poderiam ser, visando à melhoria da gestão pública, proporcionando ganhos de eficiência, eficácia e racionalidade.

As propostas estão baseadas em Mendes *et al* (2006) e outros autores. Cabe mencionar, ainda, que essas proposições listadas não esgotam o assunto e também estão desprovidas de qualquer avaliação política, pois, caso essa variável fosse considerada, certamente poderiam existir restrições a formulação de parte das proposições. Obviamente que, para a aplicação das formas de racionalização propostas faz-se necessária a realização de estudos e avaliação das características específicas de cada ente público sob os aspectos econômicos, jurídicos e financeiros.

### 3.6.3.1 Redução das Despesas Obrigatórias

Despesas obrigatórias são aquelas que o governo é obrigado a realizar ou não consegue reduzir em função de disposições constitucionais e também legais. Como exemplos principais, podem ser citados, conforme Mendes *et al* (2006):

- a) por determinação constitucional nenhum benefício previdenciário terá um valor inferior a um salário mínimo;
- b) a decisão política de conceder aumentos de salário mínimo acima da inflação pressiona, a cada novo reajuste, o gasto público nas áreas previdenciária e da assistência social;
- c) o Benefício de Prestação Continuada (BPC) - a Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS) institui o pagamento de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso com 70 anos ou mais. Com o Estatuto do Idoso, houve redução da idade mínima para 65 anos;
- d) o Seguro-Desemprego e o Abono Salarial - O seguro-desemprego atende aos trabalhadores do setor formal que perderam seus empregos, pagando-lhes valores proporcionais aos salários dos últimos três meses trabalhados. O abono salarial é pago a empregados do setor formal que recebem até dois salários mínimos médios por mês; como outros programas, também têm seu valor atrelado ao salário-mínimo.
- e) o Bolsa-Família - é um programa que agregou diversos benefícios, como o Bolsa-Escola, Auxílio Alimentação, Auxílio Gás e o Programa Nacional de Acesso à alimentação; e
- f) Emenda Constitucional nº 29, de 2000, que determinou que, a cada ano, os recursos mínimos aplicados nas ações e serviços públicos de saúde devem ser corrigidos pela variação do Produto Interno Bruto(PIB).

Apresentam-se a seguir as sugestões propostas por Mendes *et al.* (2006, p. 17) para o tópico redução das despesas obrigatórias:

[...]

Remover o estímulo à não-contribuição previdenciária embutida no Benefício de Prestação Continuada da Lei Orgânica da Previdência Social que, ao pagar um salário-mínimo a maiores de 65 anos, sem exigir

contribuição prévia, sinaliza à população jovem de baixa renda que não vale a pena contribuir para a previdência.

Criação de mecanismos privados de seguro-desemprego.

[...]

Investir no aperfeiçoamento e manutenção do Cadastramento Único do Ministério do Desenvolvimento Social, para melhor identificar as famílias em situação de pobreza e, assim, evitar a distribuição de benefícios sociais a não-necessitados

Investimentos na melhoria gerencial da Previdência Social, tais como a implantação de um sistema permanente de exclusão de benefícios indevidos.

Implantar um sistema de perícias médicas pelo INSS que não contenha incentivos à concessão indevida de Auxílio-Doença.

Mudar o modelo de correção do valor mínimo de despesas na área da saúde, que atualmente é corrigido pela variação nominal do PIB.

As medidas de revisão e redução de benefícios propostos por Mendes *et al* estão a exigir melhor avaliação, pois, embora sejam salutares para as finanças públicas, merecem avaliação quanto ao aspecto social e à aderência as atuais políticas do Governo Federal de assistências às camadas menos favorecidas.

Por outro lado, as sugestões de melhoria de controle, como investir no aperfeiçoamento e manutenção do Cadastramento Único do Ministério do Desenvolvimento Social, investimentos na melhoria gerencial da Previdência Social e implantar um sistema de perícias médicas pelo INSS que não contenha incentivos à concessão indevida de auxílio-doença, são medidas necessárias e urgentes para serem implementadas, haja vista que se coadunam com as melhores práticas da gestão pública.

### 3.6.3.2 Implantação de Comitês de Auditoria para Entidades Gestoras de Recursos Públicos

O Banco Central do Brasil (Bacen) pela Resolução 3081, de 2003, obrigou as instituições financeiras a implantar o Comitê de Auditoria. O Comitê deverá assumir várias responsabilidades, entre as quais se destacam a observância de novos critérios para a contratação de auditoria independente; avaliar o cumprimento das recomendações dos auditores (internos e externos) e recomendar a correção ou aprimoramento de políticas, práticas e procedimentos e a definição de regras para o seu funcionamento. As atribuições obrigatórias do Comitê de Auditoria incluem, ainda, avaliar e aconselhar a administração da instituição, realizar reuniões no mínimo trimestrais, elaborar relatórios para o Bacen e CVM. Assim, o Comitê de

Auditoria terá por obrigação uma ingerência abrangente nas decisões estratégicas e operacionais das instituições financeiras.

O Bacen exige dos bancos o Comitê de Auditoria composto por pessoas que não participem da instituição e que deverão assumir elevado grau de responsabilidade e atribuições. A seleção desses integrantes precisa atender a diversas exigências de qualificação, dentre elas comprovado conhecimento em contabilidade e auditoria.

Em função do papel a ser exercido pelo Comitê de Auditoria, seria interessante que órgão semelhante fosse criado e implantado junto às entidades beneficiárias de recursos públicos, sejam esses recursos geridos no âmbito municipal, estadual, distrital ou federal. Obviamente, poderiam ser estabelecidos parâmetros em termos de materialidade, criticidade e impacto social dos recursos geridos para a implantação de novo órgão de controle ou até mesmo a instalação de comitês que poderiam servir a mais de uma entidade.

Esse comitê poderia ser composto com servidores públicos que exerçam ou tenham exercido funções de fiscalização, auditoria ou ouvidoria, para disseminar, também, melhores práticas e instrumentos de controle no setor público.

### 3.6.3.3 Revisão da Política de Pessoal

A evolução recente da despesa de pessoal do Poder Executivo federal requer ajustes, pois essa despesa representava o equivalente a 4% do Produto Interno Bruto (PIB) no ano 2004.

O número de servidores civis da União caiu de 574 mil em 1995, para 461 mil em 2002. Esses dados são reflexo da política de recursos humanos adotados na gestão do presidente Fernando Henrique Cardoso, a qual privilegiava o enxugamento da máquina estatal, além da adoção da âncora salarial como política de contenção dos gastos.

O número de servidores, porém, voltou a subir para 504 mil em 2004, indicando uma política agressiva de contratações. Esse comportamento da evolução dos quantitativos de pessoal do Executivo Federal é uma estratégia de recomposição da máquina pública, afetada pela ausência de concursos. A Tabela 1 registra essa evolução.

TABELA 1 – Número de Servidores e admissões por concurso (em dezembro de cada ano)

ANO	NÚMERO DE SERVIDORES	ADMISSÕES POR CONCURSO
1995	573.894	19.675
1996	560.662	9.927
1997	536.327	9.055
1998	518.454	7.815
1999	501.571	2.927
2000	491.565	1.524
2001	463.291	660
2002	461.416	30
2003	461.748	7.220
2004	503.762	16.122

Fonte: Boletim Estatístico de Pessoal – SRH/MP (2006).

As sugestões para Mendes *et al.* (2006, p. 18), envolvendo uma política de pessoal mais consistente e também racional, são:

Substituir a política de pessoal dos três últimos governos, focada principalmente na repressão aos aumentos remuneratórios, por uma política que busque o controle da despesa através da organização eficiente do quadro de servidores: definição de quais são as carreiras necessárias, estabelecimento de vencimentos equilibrados entre as carreiras, extinção de carreiras que se tornaram obsoletas, definição das tarefas que podem ser terceirizadas, possibilidade de realocação de servidores entre órgãos da administração etc.

Evitar a formatação de carreiras “verticais” dentro dos órgãos públicos. Criar mecanismos que contenham o poder sindical de algumas categorias do serviço público, tais como a regulamentação do direito a greve e o fim da lógica de negociação sindical entre governo e sindicatos, instituída no governo Lula; de forma a colocar a organização das carreiras e vencimentos em função do interesse público e não do interesse sindical.

Frear a tendência observada desde 2003 no sentido de expandir a admissão de pessoal, em especial para categorias de nível médio e que não são “típicas do Estado”.

Redução do número de cargos em comissão (DAS) que se expandiram no passado recente, principalmente para atender à criação de novos ministérios e secretarias com *status* de ministério.

As propostas apresentadas por Mendes *et al.*, relativamente à revisão, da política de pessoal adotada, são efetivamente merecedoras de maior análise, haja vista a sua pertinência; obviamente, não podem ser aplicadas de modo generalizado, uma vez que, por exemplo, deve haver a admissão de pessoal no setor público em função da demanda de serviços e da ocorrência de aposentadorias.

### 3.6.3.4A Adoção da Sistemática de compras por meio de Pregão Eletrônico e Registro de Preços enseja ganhos para os Governos

Pela Medida Provisória nº 2.026, de 04 de maio de 2000, revogada pela Medida Provisória nº 2.108-9 de 27/12/2000, o Governo instituiu, exclusivamente no âmbito da União, nova modalidade de licitação, denominada Pregão, regulamentada pelo do Decreto nº 3.555, de 08/08/2000, alterado pelo Decreto nº 3.697, de 20/12/2000.

O Decreto nº 3.697, de 21/12/2000, regulamentou o parágrafo único do art. 2º da Medida Provisória nº 2.026-7, de 23/11/2000, que trata do pregão por meio da utilização de recursos de Tecnologia da Informação, denominado PREGÃO ELETRÔNICO, comunicação pela Internet, destinado à aquisição de bens e serviços comuns no âmbito da União, tendo como objetivo dar maior transparência e agilidade às compras do governo, minimizando os custos da Administração Pública bem como os dos fornecedores.

Com essa nova modalidade de licitação, foi criada a figura do PREGOEIRO, responsável pelos trabalhos de pregão e a sua equipe de apoio, em substituição às Comissões Permanente e Especial de Licitação – CPL e CEL, na forma prevista na lei nº 8.666, de 21/06/1993. Somente pode atuar como pregoeiro o servidor que tenha realizado capacitação específica para exercer a atribuição (Parágrafo único – art. 7º - Decreto nº 3.555/2000).

O Governo Federal editou, ainda, o Decreto nº 5.450/2005, de 31.05.2005, que prevê a obrigatoriedade do uso pregão eletrônico, conforme disposto em seu art. 4º.:

Nas licitações para aquisição de bens e serviços comuns será obrigatória a modalidade de pregão, sendo preferencial a utilização da sua forma eletrônica.

§ 1º. O pregão deve ser utilizado na forma eletrônica, salvo nos casos de comprovada inviabilidade, a ser justificada pela autoridade competente.

A propósito, Carter (2003, p. 8) destaca os benefícios das negociações *on line*, conhecidas como *electronic reverse auction*:

**Direct Cost Reductions:** *The major benefit from the use of e-RAs is the potential for measurable direct cost reductions of purchased goods and services through either price reductions or believable TCO reductions. In general, reported reductions range from 10 to 20 percent below historical prices.*

Podem, ainda, ser destacadas outras vantagens pela adoção do pregão eletrônico, como

- a) imprimir maior agilidade nas compras, considerando que o prazo de apresentação das propostas é de 08(oito) dias;
- b) permite a adoção de vários procedimentos simplificados e desburocratizados como a inversão das fases do procedimento licitatório, ocorrendo a habilitação somente depois da classificação dos licitantes, sendo examinada a documentação do licitante que apresentou menor proposta de preço;
- c) predominância da transparência, pois esta característica é presente em todas as etapas do pregão eletrônico, por permitir o acompanhamento de qualquer cidadão interessado através da Internet; e
- d) estimula a competição, porquanto os licitantes podem comparar propostas e reduzir preços, deixando de ser a licitação uma “caixinha de surpresa” onde as suas propostas após entrega não poderiam ser mais alteradas.

Por fim, o pregão eletrônico permite ampliar a participação dos interessados sem qualquer necessidade de deslocamentos, reduzindo custos para os órgãos compradores e também para os licitantes. A propósito, a Secretaria de Controladoria (SECON) do Governo do Estado do Ceará realizou, em 2006, a apuração de custos, com o objetivo de conhecer os custos dos processos de compras no âmbito do Governo do Estado do Ceará, visando a identificar as modalidades licitatórias e as formas de aquisição mais vantajosas (custo processual).

Constata-se um custo adicional de processo da ordem de 300% entre realizar um pregão eletrônico acima de R\$ 650 mil e optar pela efetivação de concorrência pública, dada a quantidade de rotinas e pessoas envolvidas em um processo dessa natureza.

O resultado desse trabalho, que utilizou o Sistema de Custos ABC (*Activity Based Costing*), para o cálculo dos recursos consumidos pelas atividades, e do Custeio por Absorção, para rateio dos custos fixos envolvidos na realização dos procedimentos de compras, pode ser visualizado na Tabela 2.

TABELA 2 – Custo Unitário por Procedimento de Compra/Contratação

PROCEDIMENTO	CUSTO UNITÁRIO (R\$)
Concorrência	7.800,68
Tomada de Preços	2.176,95
Convite	1.017,89
Pregão Presencial (até R\$ 650 mil)	1.115,85
Pregão Presencial (acima de R\$ 650 mil)	2.069,40
Pregão Eletrônico (até R\$ 650 mil)	999,75
Pregão Eletrônico (acima de R\$ 650 mil)	1.953,30
Dispensa Tradicional	228,87
Cotação Eletrônica	219,98

Fonte: Secretaria de Controladoria-SECON (2006).

Os custos apurados revelam que a estratégia de priorização das compras de bens e de serviços comuns por meio do pregão eletrônico se apresenta como adequada e mais racional para os órgãos públicos, afora a economia proporcionada pela elevação da competitividade entre os licitantes, o que será abordado na próxima seção.

Outra forma racional de realização de aquisições públicas refere-se à sistemática de Registro de Preços que, segundo Fernandes (2003, p. 27), é

Um procedimento especial de licitação, que se efetiva por meio de uma concorrência ou pregão *sui generis*, selecionando a proposta mais vantajosa, com observância do princípio da isonomia, para eventual e futura contratação pela Administração.

Para Goulart (2001, p. 15), o sistema de registro de preços consiste num

Procedimento especial de licitação e contratação que pode ser adotado para compras cujos objetos consistam em materiais, produtos ou gêneros de consumo freqüente pelo Poder Público. Sua utilização agiliza incrivelmente as aquisições na área pública, permitindo que estas sejam efetuadas sem grandes entraves burocráticos.

O marco legal que respalda a adoção da sistemática de registro de preços é a Lei Federal nº 8.666/93, de 21 de junho de 1993, que determina em seu art. 15:

As compras, sempre que possível, deverão:

[...]

II – ser processadas através do sistema de registro de preços;

[...]

Por sua vez, o Decreto 3.931/2001, de 10 de setembro de 2001, estabelece que o registro de preços será adotado preferencialmente nas seguintes hipóteses:

- I - quando, pelas características do bem ou serviço, houver necessidade de contratações freqüentes;
- II - quando for mais conveniente a aquisição de bens com previsão de entregas parceladas ou contratação de serviços necessários à Administração para o desempenho de suas atribuições;
- III - quando for conveniente a aquisição de bens ou a contratação de serviços para atendimento a mais de um órgão ou entidade, ou a programas de governo; e
- IV – quando pela natureza do objeto não for possível definir previamente o quantitativo a ser demandado pela Administração.

As vantagens que se pode citar no tocante à adoção da sistemática de registro de preços são: não requer, para a elaboração do processo de licitação, de previsão orçamentária; permite realizar a licitação com imprevisibilidade de consumo; evita o fracionamento de despesas, reduz o número de licitações; reduz os custos processuais das licitações pela diminuição das quantidades de licitação e processo rápido de atendimento as demandas já licitadas.

### 3.6.3.5 Consórcios Intermunicipais

A Lei nº 11.107, de 06 de abril de 2005, dispõe sobre normas gerais para a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios contratarem consórcios públicos para realização de objetivos de interesse comum. Estabelece que o consórcio público poderá se constituir em associação pública ou pessoa jurídica de Direito Privado.

O consorciamento se presta à realização de vários serviços comuns aos municípios brasileiros. Conforme destacam Mendes *et al* (2006, p.247), o consórcio pode ser utilizado para

Ações de saneamento, para instalação de infra-estrutura de energia elétrica, para construção de estradas e para realização de atividades de proteção, promoção, promoção e recuperação de saúde. Pretendeu-se, assim, ampliar a oferta de serviços e ações, melhorar o acesso da população a esses serviços e ações, propiciar maior articulação política entre as localidades consorciadas e promover investimentos em infra-estrutura, equipamentos e insumos. Até 1999, segundo dados do IBGE, mais de 35% dos municípios brasileiros haviam se unido por meio de consórcios intermunicipais de saúde.

A prática de formação de consórcios tem o propósito de imprimir maior eficiência na gestão dos municípios com pequena população. A implantação de consórcios se torna importante pelo fato de que conforme citam Mendes *et al*. (2006, p. 246), “entre 1984 e 1997, foram instalados 1.405 municípios no país, dos quais

94,5% tinham menos de 20 mil habitantes. Em 1994 havia 4.102 municípios no Brasil.”

Para Mendes *et al* (2006, p. 22), tornar eficiente esse instrumento passa por

Governos Federal e estaduais atuando como “juízes” no relacionamento entre municípios consorciados, tendo o poder de punir os municípios inadimplentes com os respectivos consórcios através de: retenção de transferências federais que o município inadimplente com seu consórcio teria a receber, repassando os recursos diretamente ao consórcio; impedimento à candidatura do município à condição de Gestão Plena do Sistema Municipal de Saúde; vedação dos pleitos dos municípios inadimplentes para incremento dos tetos financeiros do SUS.

Participação dos Governos estaduais no processo de consorciamento. No caso da Saúde, caberia fortalecer às responsabilidades das Secretarias Estaduais, incluindo-se a regulação dos consórcios no Plano de Regionalização do estado.

Estimular a formação dos consórcios através da criação de linhas de crédito oficial subsidiado (BNDES, Caixa Econômica Federal) para a compra de equipamentos exclusivamente por consórcio, de forma a aumentar a produtividade da associação e torná-la atrativa aos municípios de menor capacidade financeira.

Reformulação da Lei 11.107, de 2005, de forma a listar explicitamente no texto legal as penalidades aplicáveis aos municípios que desrespeitarem as regras de participação nos consórcios e a estabelecer os incentivos financeiros àquelas associações.

Adotar ação de formar de consórcios efetivamente resulta em benefícios para a União, estados e, principalmente, municípios, porém na estruturação desses consórcios deve-se zelar para que haja a sustentabilidade deles, considerando-se a dificuldade das relações entre variados entes, embora os interesses devam ser comuns.

### 3.6.3.6 Revisão do Modelo de Atuação do Tribunal de Contas da União

Esse tópico se propõe a sugerir mudança no escopo de atuação do Tribunal de Contas da União, que, por conseguinte, enseja racionalidade nos programas de governo pelo exercício de uma fiscalização pautada pela atuação preventiva e tempestiva, evitando-se atuar posteriormente aos fatos.

Para Mendes *et al.*(2006, p. 377), há duas distorções na atividade de controle que podem reduzir a sua eficácia:

A primeira é o foco na busca de atos ilícitos e a segunda é a “judicialização” e burocratização da atividade. No primeiro caso ao se concentrar as atividades na busca de atos corruptos a entidade de controle perde o foco na busca da eficiência e eficácia da gestão pública. Perde, também, agilidade, pois a comprovação de ilícitos exige um grande período de investigação e compilação de provas. Os órgãos de controle devem ter uma

função apenas subsidiária no combate a ilícitos, enviando evidências para análise do Ministério Público e da Polícia Federal.

O segundo tipo de distorção ocorre quando a entidade de controle gerencial, que avalia os benefícios e custos dos programas públicos, e prioriza o “julgamento de contas” dos gestores públicos. Ao privilegiar o controle da legalidade, ou seja, verificar se um gestor não desrespeitou a lei (ainda que possa ter executado projetos de péssima qualidade), a atividade de controle resvala para uma ação burocrática, de baixa capacidade de avaliação. Ademais, como esse julgamento abrange todos os órgãos públicos, a morosidade passa a ser a regra. A lentidão dos “julgamentos de contas” é mais um fator que leva à perda de oportunidade para a rápida correção de problemas.

A ênfase da ação do TCU deveria ser no controle gerencial (auditorias que provocassem economias e eficiências dos programas em andamento) e, em contrapartida, haveria a diminuição da importância dos julgamentos de contas do passado. As mudanças sugeridas por Mendes *et al.* (2006, p. 27) deveriam ser:

Alterar Lei nº 8.443, de 1992, para dotar o TCU de uma diretoria-geral, englobando toda a área técnica, e de um plenário, encarregado da análise dos atos administrativos sujeitos a julgamento. A diretoria-geral, nomeada para cumprir mandato fixo seria responsável por planejar e executar atividades de auditoria com foco no controle gerencial. O plenário de ministros se concentraria no julgamento de situações potencialmente irregulares detectadas pelas auditorias.

Triagem e segregação das contas anuais a serem analisadas, concentrando-se a análise mais detida naquelas com maior probabilidade de conter irregularidades.

Inquestionavelmente, o controle da evolução das despesas públicas passa pela adoção de medidas de racionalização e adequada gestão do gasto público, como instrumento eficaz de melhor aproveitamento dos escassos recursos públicos. O que se percebe é um aumento substancial, a cada ano, dos gastos da máquina pública, sem que, no entanto, haja melhora na qualidade da prestação dos serviços dos órgãos públicos, sejam municipais, distritais, estaduais e até mesmo federais, ou seja, o problema não é só a quantidade mas a qualidade do gasto público.

Assim, afora as medidas de racionalização aqui detalhadas, enumeram-se outras formas de racionalização e controle dos gastos públicos que poderiam ser adotadas pelos gestores na busca de tornar eficiente a aplicação dos gastos, sem a avaliação da componente política (MENDES *et al.*, 2006):

- a) estabelecimento de limites máximos para a despesa dos poderes autônomos (Legislativo, Tribunal de Contas, Judiciário e Ministério Público);
- b) reduzir e racionalizar as transferências a estados e municípios;

- c) reduzir os custos de campanha e o uso do gasto público com finalidade eleitoral;
- d) ampliar o controle social (atuação de grupos sociais) na execução das ações governamentais e na administração dos gestores públicos; e
- e) implantar a gestão de contas para controlar os gastos, os resultados e a qualidade dos serviços. As contas gerenciadas ou monitoradas poderiam ser de receitas, pessoal (ativo, inativo e terceirizados); dívida pública, restos a pagar, custeio corrente e custeio finalístico.

Outra medida de racionalização de gasto refere-se à implementação de metodologia de racionalização de gastos, o que será objeto de proposição do presente texto dissertativo de pesquisa.

#### **4 ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO E A GESTÃO DE GASTOS NO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ - SECRETARIA DE CONTROLADORIA E OUVIDORIA GERAL**

Na sua organização tradicional, os governos, em seus níveis municipal, distrital, estadual e federal, são alvo de questionamentos nos últimos anos, sobretudo com respeito à governabilidade e a economicidade do Estado. Com assento nessa realidade, elaboram-se as críticas contemporâneas sobre o Controle da Administração Pública Estadual, também clamando por mais eficiência, eficácia e efetividade na ação estatal.

Esse tema é preocupação permanente dos governos estaduais, pois a intenção é dotar suas estruturas organizacionais de instrumentos eficazes de controle interno, por intermédio de um ente organizacional e técnico específico, que seja capaz de se tornar difusor e indutor das boas práticas na Administração Pública.

Portanto, nesta seção serão apresentados o perfil do Estado do Ceará em termos econômicos e geográficos, como se processou a evolução do controle interno no Brasil, com suas repercussões nos governos estaduais; a criação da Secretaria de Controladoria, atual Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral do Governo do Estado do Ceará e suas principais funções, inclusive de órgão catalisador das ações de racionalização de gastos no Governo do Ceará; e, finalmente, os principais resultados alcançados com as ações de racionalização adotadas no período de 2003 a 2006, como consequência das medidas capitaneadas pelo órgão de controle interno do Governo do Estado do Ceará.

##### **4.1 O Perfil Econômico e Geográfico do Estado do Ceará**

O Ceará é uma das 27 unidades federativas do Brasil. Está situado na Região Nordeste e tem por limites o oceano Atlântico ao norte e ao nordeste, o Rio Grande do Norte e a Paraíba ao leste, Pernambuco ao sul e o Piauí ao oeste. Sua área total é de 146.348,30 km<sup>2</sup>, ou 9,37% da área do Nordeste e 1,7% da superfície do Brasil, tendo como capital a cidade de Fortaleza. Sob o aspecto político-institucional, o Estado é formado por 184 municípios, divididos em 7 mesorregiões e 33 microrregiões de planejamento. A população cearense é de aproximadamente

8.238.000 habitantes, o que confere ao Estado uma densidade de cerca de 55 hab/km<sup>2</sup> (IBGE, 2006).

Em termos de economia, o PIB cearense rendeu R\$44,2 bilhões na posição de dezembro/2006, representando um crescimento da ordem de 55,94%, quando comparado ao PIB de 2002 (R\$28,9 bilhões). De acordo com a nova metodologia de apuração do PIB desenvolvida pelo IBGE, os setores de serviços e da indústria passaram a responder por 70,12% e 22,7% do produto cearense, respectivamente. Em 2007, as exportações cearenses alcançaram o valor de US\$1,148 bilhão, superior em 19,4% ao valor obtido em 2006, US\$961,9 milhões. O saldo do emprego formal, no Ceará, impulsionado pelo ritmo de crescimento da economia estadual, acumulou, de janeiro a novembro/2007, um total de 41.563 empregos, superando as vagas criadas em todo o ano de 2006, o melhor resultado desde 1993 (IPECE, 2008).

A posição geográfica do Estado do Ceará permite que seus dois principais portos apresentem menores distâncias para os principais portos do mundo, à exceção dos portos do Pacífico, quando comparados com portos localizados no Sul e Sudeste do Brasil. O Ceará tem 93% do seu território encravado na região do semi-árido nordestino. O clima predominante no Estado é o tropical quente semi-árido, ocorrendo em uma extensão de 101.001 km<sup>2</sup>, o que representa 67,87% da área do Estado ou ainda que 54,26% dos municípios cearenses encontram-se sob a influência do clima tropical quente semi-árido. A vegetação predominante é a caatinga (ocupa 45,91% de todo o território cearense), típica do semi-árido, muito embora existam outros tipos de vegetação, como, por exemplo, as matas úmidas, as matas secas, a mata ciliar, a vegetação de tabuleiros e o complexo vegetacional da zona litorânea (RUESCAS, 2002).

#### **4.2 A Evolução do Controle Interno no Brasil e a Influência na Criação da Secretaria de Controladoria do Estado do Ceará**

Com a Constituição Federal de 1988, a evolução do Sistema de Controle Interno no Brasil foi intensificada pelo advento de leis ordinárias e complementares, decretos e medidas provisórias. Essa evolução decorre do maior nível de exigência da sociedade quanto à gestão adequada da aplicação dos recursos público,

respaldada pelo Artigo 74 da Carta Magna, que define as finalidades do controle interno.

Embora o disposto no Art. 74 da Constituição Federal reforce a necessidade de imprimir maior eficiência e zelo na gestão dos recursos públicos, mediante ações dos órgãos de controle interno, esse aperfeiçoamento do controle interno no Brasil aconteceu, dentre outros motivos, pelo estímulo e requisito formal do controle externo, no caso, o Tribunal de Contas da União, porquanto os ministros do Tribunal de Contas da União se manifestaram em várias oportunidades acerca do fortalecimento do controle interno como consta na Decisão Plenária 233/1996, sob o relato do ministro Bento José Bugarin, que, mencionando outros ministros, cita:

O Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, hoje aposentado, no período em que tanto enobreceu este Plenário abordou a questão várias vezes, manifestando sua preocupação com a falta de autonomia do controle interno para o exercício efetivo de suas funções.”

Da mesma forma, o eminente Ministro Carlos Átila Álvares da Silva expressou sua convicção a respeito da necessidade de fortalecimento do controle interno, dotando-o de meios legais, materiais e humanos para o eficaz desempenho de suas primordiais atribuições. Disse S. Exa. a propósito do tema que: nos últimos dez anos, insistente e persistentemente, este Tribunal reclamou do Poder Executivo providências restauradoras da capacidade operacional do Sistema de Controle Interno (TCU, 1996).

Outro exemplo da preocupação dos senhores ministros do Tribunal de Contas da União (TCU) com o fortalecimento e necessidade de melhor estruturação do controle interno no Brasil consta da Decisão do TCU 507/2001, que, ao aprovar o relatório de auditoria realizado na Secretaria Federal de Controle Interno, decidiu:

Recomendar à Casa Civil da Presidência da República que promova estudos técnicos no sentido de avaliar a conveniência e oportunidade do reposicionamento hierárquico da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC junto ao órgão máximo do Poder Executivo, retirando-a do Ministério da Fazenda, de modo a prestigiar-se o aumento no grau de independência funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal (TCU, 2001).

Desde então, o Poder Executivo formulou estudos que culminaram com a criação da Controladoria-Geral da União (CGU), no dia 2 de abril de 2001, pela Medida Provisória nº 2.143-31. Inicialmente denominada Corregedoria-Geral da União (CGU/PR), o órgão é vinculado diretamente à Presidência da República, portanto, reunindo as condições para atuar de forma independente, como sugeriu o Tribunal de Contas da União. A CGU teve, originalmente, como propósito declarado,

combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público.

Quase um ano depois, o Decreto nº 4.177, de 28 de março de 2002, integrou a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) à estrutura da então Corregedoria-Geral da União. O mesmo Decreto nº 4.177 transferiu para a Corregedoria-Geral da União as competências de Ouvidoria Geral, até então vinculadas ao Ministério da Justiça.

A Medida Provisória nº 103, de 1º de janeiro de 2003, convertida na Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, alterou a denominação do órgão para Controladoria Geral da União, assim como atribuiu ao seu titular a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência.

Mais recentemente, o Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006, alterou a estrutura da CGU, conferindo maior organicidade e eficácia ao trabalho realizado pela instituição e criando a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. Assim, a CGU passou a ter a competência não só de detectar casos de corrupção, mas também de antecipar-se a eles, desenvolvendo meios para prevenir a sua ocorrência. Desta forma, o agrupamento das principais funções exercidas pela CGU – controle, correição, prevenção da corrupção e ouvidoria – foi efetivado, consolidando-as em única estrutura funcional.

A criação da Controladoria Geral da União serviu de inspiração para que os governos estaduais dotassem suas estruturas organizacionais de um órgão de controle interno. Essas estruturas, no cenário brasileiro, estão dispostas na forma de secretarias de Estado, considerada ideal do ponto de vista da independência, e também de subunidades na estrutura de outros órgãos, principalmente secretarias de fazenda.

Desse modo, constatação de pesquisa realizada pela Coordenação do Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal-FNCI (2006, p. 5) revela que,

No âmbito estadual, o controle interno é exercido por órgãos criados para esse fim. Todos os Estados e o Distrito Federal possuem órgãos de controle interno que desenvolvem atividades semelhantes, embora apresentem variações na sua posição hierárquica junto à estrutura de Governo, denominação e composição do quadro de pessoal.

A Estrutura aprovada para a CGU, que embasa o nascedouro de outras estruturas de controle interno no âmbito estadual, abrange todos os estados do País, conforme descrito na Figura 1.

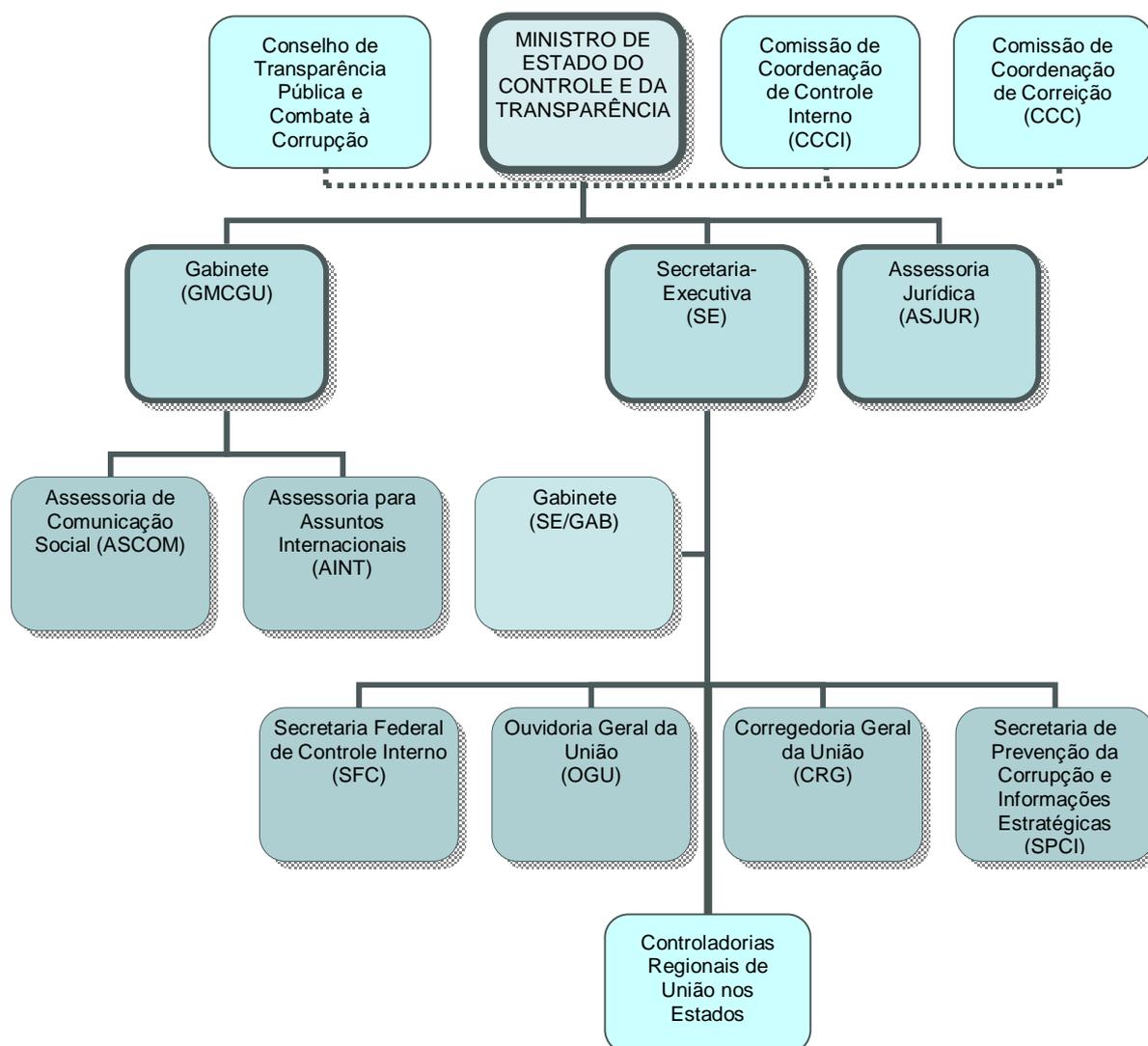


FIGURA 1 – Organograma da Controladoria Geral da União (CGU)

Fonte: Controladoria Geral da União-CGU (2008).

Desse modo, o controle interno se estrutura no País na forma da Figura 2, a qual espelha a distribuição do controle interno nos estados brasileiros e Distrito Federal no tocante à posição institucional e hierárquica ocupada pelo órgão de controle interno na estrutura organizacional e administrativa de cada ente federativo do País, na qual se percebe que somente 13 estados brasileiros possuem órgão de controle interno com o *status* de Secretaria de Estado.



FIGURA 2 – Posição Hierárquica dos órgãos de Controle Interno do País  
 Fonte: Relatório FNCI (2006).

#### 4.3 Evolução do Controle Interno no Poder Executivo do Estado do Ceará

Assim como na contextura nacional, o controle interno no Poder Executivo do Estado do Ceará passou por diversas etapas e estruturas até culminar com a criação da Secretaria de Controladoria do Governo do Estado do Ceará. O início dessa evolução acontece com o advento do Decreto nº 11.269, de 17.04.75, por meio do qual foi criada a Divisão de Auditoria da Inspetoria Estadual de Finanças, dentro da Estrutura do Departamento Central de Finanças da Secretaria da Fazenda. Referida Divisão reunia atribuições de auditoria orçamentária e financeira, auditoria patrimonial e tomada de contas.

Por intermédio do Decreto nº 18.938, de 17.11.87, a então Divisão de Auditoria foi transformada em Departamento de Auditoria Geral do Estado, com vinculação hierárquica ao secretário da Fazenda, compondo-se da Divisão de Auditoria da Administração Centralizada e Divisão de Auditoria da Administração Descentralizada. O foco de atuação desse novo órgão voltava-se única e exclusivamente para a realização das Tomadas de Contas e o exame dessas contas, sem esboçar tratamento e preocupação com os riscos e pontos de controle

envolvidos nas atividades desenvolvidas pelos diversos órgãos do Governo do Estado do Ceará, ou seja, não havia preocupação com a necessidade de avaliação da eficiência, economicidade e eficácia.

Dando seqüência à evolução do controle interno no Governo do Estado do Ceará, a exemplo do que se registrou no art. 74 da Constituição Federal, a Constituição Estadual regulamentou o controle interno no âmbito do Estado do Ceará (CEARÁ, 1989):

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

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira, e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, 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 deveres do Estado;

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

Parágrafo único. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

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

Após o advento da Constituição Estadual de 1989, a evolução do controle interno pode ser assim esboçada (CEARÁ, 2006):

- a) edição do Decreto nº 20.307, de 04.10.89, que, em observância ao que estabeleceu a Constituição Estadual, destacou que a finalidade da Auditoria Geral do Estado do Ceará era exercer funções de auditoria operacional, patrimonial, orçamentária e financeira no âmbito dos órgãos da Administração Direta e autarquias estaduais, além da Administração Indireta Estadual e fundações;
- b) edição da Lei nº 11.714, de 25.07.90, que dispõe sobre as diretrizes e bases da Administração Estadual, instituindo em seu artigo 17, título IV, “Do Controle”, a Coordenadoria de Controle Interno, na estrutura da Secretaria da Fazenda, atribuindo-lhe a coordenação geral, a orientação normativa, a supervisão técnica e a fiscalização específica relativa às atividades de controle interno; e

- c) edição do Decreto nº 24.388, de 28.02.97, o qual vinculou a Auditoria Geral do Estado diretamente ao Gabinete do secretário da Fazenda do Estado do Ceará, com a estrutura de 01 (um) coordenador de Administração Fazendária, 01 (uma) Célula de Administração Fazendária de Auditoria Direta e 01 (uma) Célula de Administração Fazendária de Auditoria Indireta.

Em 1997, a Auditoria passou a compor a mesma estrutura da contabilidade, da programação financeira, do controle de crédito público e da execução dos encargos gerais do Estado, com a criação da Superintendência da Controladoria – SUCON, dentro da estrutura da Secretaria da Fazenda. Conforme o Decreto nº 25.843, de 05.04.2000, eram as seguintes, as atribuições da SUCON (CEARÁ, 2000):

Pesquisa e Análise: analisar e estudar as aplicações financeiras do Estado, o comportamento das transferências constitucionais, capacidade de endividamento, índices de desempenho, além de propostas orçamentárias e dos programas de auditoria;

Informação: manter, com qualidade e segurança, arquivos e softwares, desenvolver sistemas na área de informática e verificar a eficácia, eficiência e segurança destes sistemas;

Planejamento: conceber um modelo de gestão baseado na eficiência e na otimização dos recursos públicos, definindo procedimentos e estratégias de ações relativas às práticas de Controladoria, controle contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. [...]

O passo seguinte foi a criação da Secretaria da Controladoria do Estado do Ceará (SECON), pela Lei nº 13.297, de 07.03.2003, com o objetivo de dar maior eficiência às atividades de controle interno e de adaptar-se às novas tendências nessa área. Referida lei transferiu para a Secretaria da Controladoria competências que até então vinham sendo executadas pela Secretaria da Fazenda. Desse modo, ou seja, com a criação da Secretaria da Controladoria, ficou constituído o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, previsto no *caput* do art. 67, da Constituição Estadual, reunindo as funções administrativas de auditoria e controle (CEARÁ, 2006 p. 51).

#### **4.4 A Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral do Governo do Estado do Ceará**

Em fevereiro de 2007, o Governo do Estado do Ceará editou a Lei nº 13.875, que dispõe sobre o novo modelo da gestão do Poder Executivo, altera a

estrutura da Administração Estadual e promove a extinção e criação de cargos de direção e assessoramento superior. Considerando a necessidade de adaptar a estrutura organizacional da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral ao novo modelo da gestão, foi editado o Decreto nº 28.624, de 08.02.2007, que disciplina a competência, a estrutura organizacional e a denominação dos cargos de direção e assessoramento superior da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral.

#### 4.4.1 Competências Institucionais da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral

Na forma definida no Art. 67 da Constituição Estadual e no Decreto nº 28.624, de 08.02.2007, a Secretaria da Controladoria e Ouvidoria Geral tem por finalidade zelar pela qualidade e regularidade na aplicação dos recursos públicos, bem como promover a articulação entre a sociedade e as ações governamentais, contribuindo para o bem-estar da sociedade cearense, competindo-lhe:

- I. zelar pela observância dos princípios da administração pública;
- II. exercer a coordenação geral, a orientação normativa, a supervisão técnica e a realização de atividades inerentes ao controle interno do Estado;
- III. exercer o controle sobre o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias e a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;
- IV. avaliar a legalidade e os resultados da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades do Estado, da aplicação de subvenção e renúncia de receita, bem como da aplicação de recursos públicos por pessoas físicas e entidades de direito privado;
- V. avaliar e fiscalizar a execução dos contratos de gestão com órgãos públicos, empresas estatais, organizações não governamentais e empresas privadas prestadoras de serviço público, concedidos ou privatizados;
- VI. realizar auditoria e fiscalização nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;
- VII. efetuar estudos e propor medidas com vistas à racionalização dos gastos públicos;
- VIII. criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado;
- IX. propor a impugnação dos atos relativos à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, incluindo receitas e despesas, renúncias e incentivos fiscais, praticados sem a devida fundamentação legal, comunicando às autoridades competentes nos termos da legislação vigente;
- X. apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;

- XI. assessorar o Comitê de Gestão por Resultados e Gestão Fiscal – COGERF em assuntos relacionados ao desempenho de programas, da gestão institucional e ao cumprimento de metas governamentais, à gestão fiscal e ao cumprimento das metas de resultado primário estabelecidas e à gestão de gastos e cumprimento dos limites financeiros;
- XII. exercer a coordenação geral das atividades inerentes à Ouvidoria Geral do Estado;
- XIII. promover a articulação entre a sociedade e as ações governamentais em consonância com a política de Ouvidoria Geral do Estado;
- XIV. realizar atendimento ao cidadão na auscultação das demandas e na identificação das atividades ou serviços;
- XV. prestar serviços de atendimento à coletividade, inclusive com a instauração de procedimentos preliminares à apuração da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos-usuários dos serviços públicos estaduais;
- XVI. criar mecanismos facilitadores ao registro de reclamações e críticas, podendo os resultados contribuir na formulação de políticas públicas, bem como elogios e/ou sugestões de medidas visando a melhoria da qualidade, a eficiência, a resolubilidade, a tempestividade e a equidade dos serviços públicos;
- XVII. apurar reclamações ou denúncias, realizando inspeções e investigações, podendo os resultados contribuir na formulação de propostas de modificação de Lei, bem como em sugestões de medida disciplinar, administrativa ou judicial, por parte dos órgãos competentes;
- XVIII. captar recursos, celebrar convênios e promover a articulação entre Órgãos e Entidades estaduais, federais, municipais, internacionais e privadas;
- XIX. exercer outras atribuições necessárias ao cumprimento de suas finalidades nos termos do regulamento.

Comparando-se as atribuições previstas na Lei nº 13.297, de 07.03.2003, com as novas atribuições definidas na Lei nº 13.875, de 07.02.2007, que dispõe sobre o Modelo de Gestão do Poder Executivo do Governo do Estado do Ceará, a Secretaria da Controladoria adquiriu novas competências, ao unificar-se com a Ouvidoria Geral, criando um elo de comunicação entre o Governo e a Sociedade, e incorporando as atribuições inerentes a um órgão de ouvidoria. Percebe-se também, que, em termos de atribuições, foi mantida a de “efetuar estudos e propor medidas com vistas à racionalização dos gastos públicos” prevista na legislação de março de 2003 (CEARÁ, 2007). Aliás, na pesquisa realizada em 2006 pela Coordenação do Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito

Federal acerca das principais atribuições ou atividades desenvolvidas pelos órgãos de controle interno, constatou-se que, de 21 estados respondentes, cerca de 7 desenvolviam a atividade Análise e Controle de Custos dos órgãos/entidades do Estado, quais sejam: Ceará, Goiás, Minas Gerais, Pará, Rio Grande do Sul, Sergipe e Tocantins (CEARÁ, 2006, p. 22).

#### 4.4.2 Estrutura Organizacional da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral

A estrutura organizacional básica e setorial da Secretaria da Controladoria e Ouvidoria Geral, definida no Art. 3º, do Decreto nº 28.624, de 08.02.2007, é a seguinte:

##### I – DIREÇÃO SUPERIOR

- Secretário da Controladoria e Ouvidoria Geral
- Secretário Adjunto da Controladoria e Ouvidoria Geral

##### II – GERÊNCIA SUPERIOR

1. Secretaria Executiva

##### III – ÓRGÃOS DE ASSESSORAMENTO

2. Assessoria de Desenvolvimento Institucional
3. Assessoria Jurídica

##### IV – ÓRGÃOS DE EXECUÇÃO PROGRAMÁTICA

4. Coordenadoria de Auditoria
  - 4.1. Célula das Áreas Econômica e Infra-estrutura
  - 4.2. Célula da Área Social
  - 4.3. Célula da Área Administrativa
  - 4.4. Célula de Auditorias Especiais
5. Coordenadoria de Controle Interno
  - 5.1. Célula de Racionalização e Controle de Custos
  - 5.2. Célula de Controle Orçamentário e Financeiro
  - 5.3. Célula de Controle de Contratos e Convênios

##### 6. Coordenadoria de Ouvidoria

- 6.1. Célula de Atendimento ao Cidadão
- 6.2. Célula de Apuração e Encaminhamento

##### V – ÓRGÃOS DE EXECUÇÃO INSTRUMENTAL

7. Célula de Administração e Finanças
  - 7.1. Núcleo de Orçamento e Finanças
  - 7.2. Núcleo de Apoio Logístico
  - 7.3. Núcleo de Tecnologia da Informação

A atual estrutura organizacional se diferencia da estrutura vigente até fevereiro de 2007 pelo fato de que, na estrutura anterior, existiam 02 (duas) Coordenadorias de Auditoria, 01 (uma) Coordenadoria voltada para a racionalização de gastos e controle de custos e 01 (uma) Coordenadoria de Controle Financeiro, enquanto que na atual estrutura existe 01 (uma) Coordenadoria de Auditoria, 01 (uma) Coordenadoria de Controle Interno e 01(uma) Coordenadoria de Ouvidoria. As atividades de racionalização e controle de custos passam a fazer parte da Coordenadoria de Controle Interno, por meio de 01(uma) Célula de Racionalização e Controle de Custos. O Organograma atual da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral é apresentado na Figura 3.



FIGURA 3 – Organograma da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral  
Fonte: Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral-SECON (2008).

A lei que criou a Secretaria da Controladoria também instituiu a Carreira de Auditoria de Controle Interno, composta de 60 (sessenta) cargos. A estruturação da carreira, bem como a autorização de concurso público, para o provimento dos cargos de Auditor de Controle Interno, encontravam-se previstas na Lei nº 13.325, de 14.07.03.

No exercício de 2006, dando continuidade ao concurso realizado em 2004, foram convocados os candidatos habilitados e classificados na segunda fase,

tendo sido nomeados 18 servidores. Manteve-se, pois, um quadro efetivo composto de 47 auditores de controle interno, sendo 46 em exercício na Secretaria, desenvolvendo atividades nas diversas áreas-fim da SECON e um cedido.

Com essas medidas, a SECON passou a contar com equipe de servidores efetivos concursados, detentores de capacitação técnica compatível com as exigências das atividades a eles atribuídas, embora em quantidade ainda não suficiente.

O Decreto nº 28.624, de 08.02.2007, hoje vigente, define os cargos de Direção e Assessoramento Superior da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral, estabelecendo os quantitativos de pessoal, inclusive da carreira de auditor. A propósito, em entrevista com prepostos da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral, foi informado que, dos 45 cargos de auditores de controle interno, somente 30 estão preenchidos, ou seja, há cerca de 15 vagas a ocupar. Para que não haja descontinuidade no cumprimento das atribuições definidas é importante a realização de concurso público no sentido de repor as vagas, mantendo-se um banco de concursados para suprir eventuais pedidos de exoneração.

#### 4.4.3 Principais Ações da Gestão de Gastos no Período 2003 a 2006 no Governo do Estado do Ceará

O Art. 21 da Lei Estadual nº 13.297, de 07.03.2003, estabelecia, dentre as atribuições da Secretaria de Controladoria, a de “efetuar estudos e propor medidas com vistas à racionalização dos gastos públicos”. Anteriormente ao advento da citada lei, o Governo do Estado do Ceará buscava formas para melhor controlar, otimizar e reduzir seus gastos, como exemplificado adiante, ressaltando que referidas ações muitas vezes não eram precedidas de estudos específicos com vistas a apurar seus benefícios, vantagens e impactos, mesmo antes de suas implementações:

- a) criação da Comissão de Programação Financeira e Crédito Público – CPFPCP, pelo Decreto Estadual nº 25.698, de 06.12.99, com o objetivo de acompanhar e definir limites de gastos por órgãos da Administração Direta e Indireta, dentre outras atribuições previstas para a CPFPCP;

- b) edição do Decreto Estadual nº 25.920, de 20.06.2000, estabelecendo redução dos valores-limites para licitações no Estado do Ceará, em relação ao limites definidos na Lei 8.666/93;
- c) edição do Decreto Estadual nº 26.651, de 03.07.2002, criando comissões permanentes de licitação para cada Secretaria; e
- d) edição do Decreto Estadual nº 26.898, de 07.01.2003, proibindo a aquisição de veículos sem prévia autorização do governador.

Para garantir maior organicidade, estruturação adequada e, principalmente, respaldo institucional, o Governo do Estado do Ceará agregou no âmbito de competência do Órgão de Controle Interno Estadual, no caso a Secretaria de Controladoria, ações voltadas para, além de zelo pela observância dos aspectos legais e formais dos atos administrativos, muito presentes nas áreas de auditoria e fiscalização, ações para a aferição e redução de custos operacionais e acompanhamento dos resultados quanto à eficiência e eficácia da gestão governamental.

Nesse sentido, no Capítulo II, Seção III, do Decreto Estadual nº 27.583, de 08.10.2004 (revogado), que dispõe sobre a competência, estrutura organizacional e aprova o regulamento da Secretaria da Controladoria, são formalizadas, de modo detalhado, as atribuições da Coordenadoria de Racionalização de Recursos, quais sejam:

- I. elaborar propostas e monitorar os resultados de racionalização e aperfeiçoamento da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e quaisquer procedimentos administrativos dos quais resultem receitas ou realização de despesas, no âmbito da Administração Pública Estadual;
- II. realizar estudos com vistas a elevar a eficiência e eficácia dos procedimentos e serviços, de sistemas, de valores e de direitos e obrigações no âmbito da Administração Pública Estadual;
- III. desenvolver e manter fluxo de informações, inclusive elaboração de parâmetros, visando à otimização da receita e da despesa públicas estaduais e à eficiência e eficácia dos atos de gestão;
- IV. coordenar a elaboração e utilização de indicadores e instrumentos gerenciais com vistas a subsidiar a avaliação da eficiência e eficácia da gestão pública estadual.

O novo regulamento da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral, aprovado pelo Decreto Estadual nº 28.832, de 08.08.2007, apresenta no Capítulo II, Seção II, as atribuições da Célula de Racionalização de Recursos e Controle de Custos, dentro da Coordenadoria de Controle Interno, que são:

- I. realizar estudos com vistas a elevar a eficiência e eficácia dos procedimentos gerenciais e práticas administrativas relacionados à

- gestão de pessoas, de bens e serviços, de sistemas, de valores e de direitos e obrigações no âmbito da administração pública estadual;
- II. elaborar propostas de racionalização e de aperfeiçoamento da gestão incluindo quaisquer procedimentos administrativos dos quais resultem a otimização de recursos e/ou geração de receitas, no âmbito da Administração Pública Estadual;
  - III. acompanhar e monitorar os resultados das ações de racionalização e de aperfeiçoamento da gestão
  - IV. apoiar a execução de ações para implantação da sistemática de apuração dos custos no âmbito da administração pública estadual e avaliar seus resultados.

Com base nesses dispositivos legais, a então Secretaria da Controladoria, por intermédio da Coordenação de Racionalização de Recursos (CORAR), em meados de 2003, constituiu equipe técnica, composta inicialmente de 05 (cinco) profissionais e em seguida de 10 (dez), criando as condições para a realização de estudos voltados para o aumento da eficiência da máquina estadual. Foi criado, então, dentro dos programas de governo, demonstrando prioridade e patrocínio institucionais do Governo do Estado do Ceará, o Programa de Racionalização da Gestão Pública, tendo como gerente o Coordenador da Coordenação de Racionalização de Gastos, na forma definida na Portaria nº 85/2004, da Secretaria de Controladoria do Governo do Estado do Ceará.

Com essa perspectiva, a prioridade seguida pela SECON, por intermédio da CORAR, foi a atuação na área de compras de bens e serviços por parte de todos os órgãos governamentais, em virtude da expressividade dos valores envolvidos, bem como do potencial de economia envolvido nesses gastos, a qual pode ser alcançada pelas melhorias de procedimentos e métodos nessa área da gestão.

A ênfase na geração de economias decorrentes de melhorias processuais de gestão teve como objetivo a manutenção do equilíbrio das contas públicas concomitantemente à ampliação da capacidade de intervenção social do Governo do Estado mediante a prestação de serviços e da realização de investimentos em áreas finalísticas que assegurem o desenvolvimento do Ceará em todos os seus aspectos. Destaque-se que o fato de propósito deste tópico é apresentar somente as ações implementadas relacionadas à racionalização de gastos, embora tenham sido implantadas várias outras medidas de ajustamento da máquina estadual. A propósito, no Anexo I, estão listados os instrumentos legais oficializando as principais medidas de ajuste que formam as normas do controle interno estadual do Ceará (CUNHA, 2006).

O trabalho da gestão de gastos e redução de custos nas aquisições governamentais realizado pela Secretaria de Controladoria, com o apoio dos diversos órgãos estaduais envolvidos, contemplou duas linhas de ação: uma **de curto prazo**, a fim de, além de funcionar como efeito-demonstração, ensejar economias imediatas; e outra mais **estruturante**, para assegurar a sustentabilidade das economias geradas (SECON, 2006).

As **ações de curto prazo** identificadas referem-se diretamente a melhorias voltadas para a obtenção de economias, envolvendo a avaliação dos procedimentos de aquisição de bens e serviços com vistas à redução imediata das despesas com itens selecionados em função de sua relevância no total das compras do Estado.

As **ações estruturantes**, complementares, envolveram o aperfeiçoamento dos processos e a implantação de um novo modelo operacional de compras de bens e serviços no âmbito de todos os órgãos da Administração Pública estadual. Integram ainda as ações estruturantes o desenvolvimento de trabalhos de apuração de custos de atividades e de processos com vistas a reunir elementos para o redirecionamento estratégico da gestão de gastos.

Ressalte-se o fato de que essas ações, nada obstante os ganhos alcançados, não estão baseadas em uma metodologia de racionalização que apresente em detalhes todos os passos a serem seguidos pelos gestores públicos, no sentido de permitir maior agilidade, uniformidade, acompanhamento e o redirecionamento de ações quando do desenvolvimento dos trabalhos de racionalização de gastos.

#### 4.4.4 Principais Ações de Racionalização de Gastos no Período 2003 a 2006 – Ações de Curto Prazo

As ações de curto prazo foram desenvolvidas por meio do **Projeto de Racionalização e Gestão de Gastos**, cujo objetivo é a geração de economias com arrimo em oportunidades de melhorias no processo de compras, o qual teve início com o Projeto de Inovação em Suprimentos – PIS, no segundo semestre de 2003.

Com base nos levantamentos realizados em relação aos principais itens de gastos, considerando o Balanço do Estado do Ceará de 2002, foi feita uma avaliação de cada categoria de gastos, sob a óptica dos potenciais de economia e

considerado os níveis de complexidade. O potencial de economia consiste em mensurar, a partir de experiências de ações de racionalização em outras instituições, o percentual de redução de gastos a ser obtido com as medidas. Esse percentual pode ser objeto de variações conforme níveis de organicidade, de controle do órgão público e os valores dos gastos envolvidos. Já o nível de complexidade está relacionado a variáveis ambientais, envolvendo processos, regulamentação, sistemas envolvidos, público-alvo etc.

A avaliação combinada desses dois fatores permitiu identificar as categorias de gastos a serem priorizadas, as quais foram inicialmente divididas em três ondas principais, conforme mostra o Quadro 4.

<b>1ª ONDA</b>	<b>2ª ONDA</b>	<b>3ª ONDA</b>
Medicamentos	Obras	Serviços Hospitalares
Mão-de-obra Administrativa	Outros serviços de terceiros	Veículos
Telecomunicações	Material Gráfico	Treinamento
Limpeza	Alimentação	Manutenção de imóveis
Desenvolvimento de Sistemas	Material de Escritório	Aluguel de Equipamentos
Hardware de Tec.da Informação	Segurança	Consultorias
Combustível	Viagens	Transporte de Funcionários

#### QUADRO 4 – Potencial de Economia x Complexidade de Implementação de Medidas

Fonte: Elaborado pelo Autor a partir de Secretaria da Controladoria – SECON (2006).

Pela análise procedida há pouco, as categorias de despesa selecionadas para compor a primeira onda - Medicamentos, Mão-de-obra Administrativa, Telecomunicações, Limpeza, Desenvolvimento de Sistemas, *Hardware* de Tecnologia da Informação e Combustível - foram indicadas como objeto de estudos de forma prioritária em função das possibilidades de ganho, além do alcance da repercussão decorrente do efeito e resultado das medidas a serem implementadas.

O fato de terem despesas constando da segunda e terceira ondas não significa que estes itens de despesas sejam desprezados, porquanto o que se estabelece com este mecanismo é uma ordem de ação à luz da disponibilidade de recursos para alocação nos trabalhos.

Com supedâneo na estruturação das prioridades do projeto nessas “ondas”, foram realizados, no período de agosto de 2003 a dezembro de 2006, estudos envolvendo as categorias de gastos a seguir relacionadas, as quais

representam 33,24% das compras de bens e serviços, conforme mostrado na Tabela 3:

TABELA 3 – Gastos das Categorias de Despesas Agrupadas – Exercício 2002

(Valores em R\$ mil)	
CATEGORIA	VALOR
MÃO-DE-OBRA E APOIO ADMINISTRATIVO	63.745,53
MEDICAMENTOS	37.961,53
MATERIAL MÉDICO, DE LABORATÓRIO E ODONTOLÓGICO	35.877,83
MATERIAL DE CONSUMO	34.565,17
GÊNEROS DE ALIMENTAÇÃO	24.032,09
TELEFONIA	19.107,12
COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	18.390,94
VIGILÂNCIA INTEGRADA	16.945,23
ENERGIA ELÉTRICA	15.498,31
TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	15.354,49
GASES MEDICINAIS	5.120,00
PASSAGENS AÉREAS	4.976,13
<b>TOTAL</b>	<b>291.574,37</b>

Fonte: Sistema Integrado de Contabilidade – SIC da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

Com a implementação das ações de racionalização de gastos propostas em decorrência dos estudos realizados, contemplando no contexto das medidas inovações nos processos de compras de apenas 07 (sete) itens de despesa eleitos com base no escopo das ondas definidas, foram produzidas economias efetivas, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2006, no valor de R\$ 52,8 milhões, conforme a Tabela 4.

TABELA 4 – Resultado das Economias Geradas (Acumulado) no período de Janeiro de 2004 a Dezembro de 2006

(Valores em R\$ mil)	
CATEGORIA DE GASTO	ECONOMIA
<b>ACUMULADO</b>	<b>52.802,50</b>
ENERGIA ELÉTRICA	1.870,58
MÃO-DE-OBRA ADMINISTRATIVA	1.830,00
TELEFONIA	495,00
PASSAGENS AÉREAS	522,01
COMBUSTÍVEL	4.371,69
MEDICAMENTOS	37.549,45
REGISTRO DE PREÇOS DE TEC. DA INFORMAÇÃO	5.831,70
REGISTRO DE PREÇOS DE MATERIAL DE CONSUMO	144,42
VIGILÂNCIA INTEGRADA	187,65

Fonte: Secretaria de Controladoria – SECON (2006).

#### 4.4.5 Principais Ações de Racionalização de Gastos no Período 2003 a 2006 – Ações de Caráter Estruturante

Para assegurar a aderência às medidas propostas e garantir a sustentabilidade das economias indicadas nos estudos referentes às categorias de despesas trabalhadas, fez-se necessária a implementação de medidas que se configuram como permanentes e estruturadoras afetando o conjunto dos processos e atividades dos diversos órgãos que compõem o Poder Executivo estadual do Ceará. Nos levantamentos realizados, deu-se prioridade a indicar as ações que tiveram continuidade e já se consolidaram no âmbito do Governo do Ceará.

##### 4.4.5.1 Obrigatoriedade da Utilização do Pregão Eletrônico

O Governo do Estado do Ceará já vinha adotando a modalidade de pregão desde março de 2003, com a edição do Decreto Estadual nº 26.972, que definia como sendo obrigatória a realização de, pelo menos, 20% das compras de bens e serviços comuns naquela modalidade. De janeiro de 2006, em diante, tornou-se obrigatória a utilização do pregão eletrônico.

No período de abril/2003 a dezembro/2006, foram realizados 2.624 pregões, os quais proporcionaram uma economia da ordem de R\$ 222,5 milhões, representando a média de 18,32% entre o valor estimado e os valores efetivamente contratados, conforme a Tabela 5. O valor estimado é apurado com base no estabelecimento dos preços de referência mediante o qual se define se os valores propostos pelos fornecedores estão superestimados e se são exequíveis.

TABELA 5 – Resultado das Economias Geradas com o Uso do Pregão (Abril/2003 a Dezembro/2006)

Valores em R\$ 1.000,00

PERÍODO/ANO	Valor Aquisição em R\$ (A)	Valor Estimado em R\$ (B)	Economia em R\$ (C)	%
ABR A DEZ/2003	62.001,00	80.134,18	18.133,18	22,63%
JAN A DEZ/2004	248.282,33	294.570,93	46.288,60	15,71%
JAN A DEZ/2005	413.797,01	476.180,94	62.383,93	13,10%
JAN A DEZ/2006	268.050,04	363.732,22	95.682,18 <sup>1</sup>	26,31%
<b>TOTAIS ACUMULADOS</b>	<b>992.130,38</b>	<b>1.214.618,27</b>	<b>222.487,89</b>	<b>18,32%</b>

Fonte: Sistema Integrado de Contabilidade – SIC da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

<sup>1</sup> Estão incluídas nesse cálculo economias já destacadas provenientes dos pregões corporativos para aquisição de medicamentos e itens de tecnologia da informação.

No período de janeiro de 2003 a setembro de 2006, houve um crescimento de 22,44% nas compras realizadas pela modalidade pregão, conforme a Tabela 6.

TABELA 6 - Evolução da Participação do Pregão no que concerne aos Demais Procedimentos de Compras/Contratação

	MODALIDADE	2003	2004	2005	2006	$\Delta$ (2003-2006)
VALORES	PREGÃO	15.439,07	74.243,72	130.837,39	172.170,03	1015%
	CONCORRENCIA	76.541,54	81.980,42	62.418,07	40.986,40	-46%
	DISPENSA	90.882,95	75.915,95	67.393,72	34.404,06	-62%
	INEXIGIBILIDADE	22.586,08	22.953,66	31.228,13	19.290,09	-15%
	TOMADA DE PREÇOS	67.112,98	74.245,50	36.710,73	17.603,16	-74%
	S/ INFORMAÇÃO	32.585,20	5.458,90	10.299,96	9.326,36	-71%
	CARTA CONVITE	14.864,48	14.402,12	16.653,56	5.348,26	-64%
	INTERNACIONAL	686,06	982,37	603,43	791,93	15%

Fonte: Secretaria da Controladoria - SECON (2006).

Essa evolução acentua-se quando se restringe o escopo da análise às categorias de despesas objeto de ações de racionalização, passando de 5% para 57% no mesmo período, conforme Gráfico 3. As categorias de despesas que formam o escopo são: Mão-de-Obra, Medicamentos, Material Médico, Material de Laboratório e Material Odontológico, Material de Consumo, Gêneros Alimentícios, Telefonia, Combustíveis, Vigilância, Tecnologia da Informação e Passagens Aéreas.

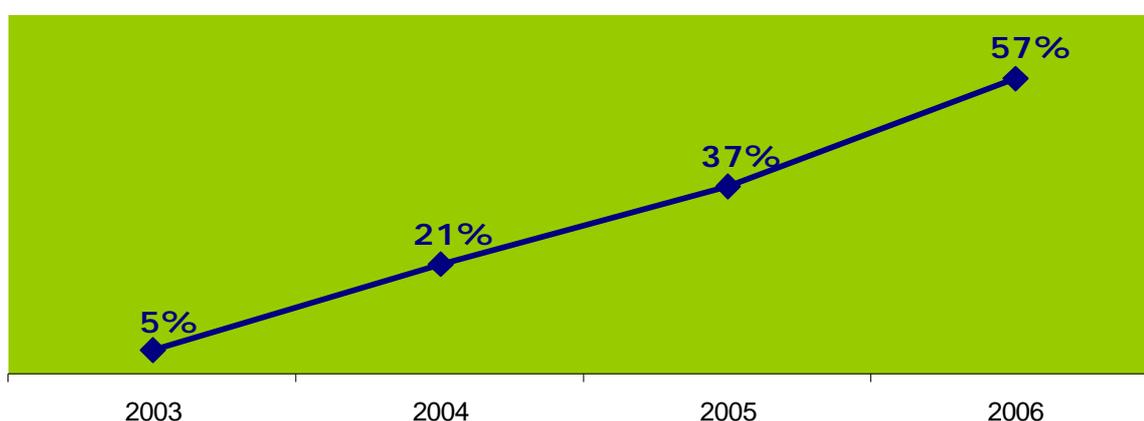


Gráfico 3 – Evolução da participação do Pregão no que concerne aos demais Procedimentos de Compras/Contratação – Escopo

Fonte: Sistema Integrado de Contabilidade – SIC da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

#### 4.4.5.2 Ampliação da utilização da sistemática de Registro de Preços

A sistemática de registro de preços consiste no conjunto de procedimentos para seleção de proposta mais vantajosa, visando ao registro formal de preços para futuras e eventuais contratações de bens, produtos e serviços.

A utilização dessa sistemática permite ao órgão público comprador a faculdade de aquisição do objeto em conformidade com suas necessidades, sendo adequado às situações de imprevisibilidade de consumo, além de não requerer previsão de recursos orçamentários no ato da realização do certame.

Utilizando-se desse modelo de aquisição, previsto no Art. 15, inciso II, da Lei Federal nº 8.666/93, o Governo do Estado do Ceará imprime maior agilidade nas compras governamentais e garante a uniformização dos preços praticados nos órgãos e entidades, além de otimizar o potencial de compras do Estado com a consolidação do consumo de todas as secretarias, entidades e vinculadas.

#### 4.4.5.3 Implantação da Cotação Eletrônica como Forma de Garantir Transparência, Competitividade e Agilidade nas compras por Dispensa de Licitação em Virtude do Valor

Para as aquisições previstas no Art. 24, inciso II, da Lei Federal nº 8.666/93 - dispensa de licitação em decorrência do pequeno valor, foi definido no Governo do Estado do Ceará que as compras desses bens e serviços comuns serão realizadas utilizando-se de ampla divulgação pela rede mundial de computadores - Internet - de forma a permitir a maior quantidade possível de participantes.

Esta sistemática de aquisição foi implantada em janeiro de 2006 com a edição do Decreto Estadual nº 28.088, a qual foi objeto de atualização com nova regulamentação publicada em 25/09/2006, pelo Decreto Estadual nº 28.397.

O procedimento de compra dá-se pela utilização de recursos tecnológicos, com a abertura do sistema para a apresentação das propostas eletrônicas, em um prazo mínimo de 24 (vinte e quatro) horas.

Desde o início da sua utilização, em março de 2006, até dezembro de 2006, foram realizadas 1.439 cotações eletrônicas, tendo-se obtido uma economia da ordem de R\$ 530,54 mil, representando uma média de 14% entre o valor estimado e os valores efetivamente contratados, conforme a Tabela 7. O valor

estimado, pelo Decreto Estadual, pode ter como base preços oficiais praticados pelos órgãos públicos ou preço de mercado colhido junto a fornecedores potenciais. O valor da aquisição refere-se, especificamente, ao menor preço final ofertado por um dos vendedores participantes quando da realização da cotação eletrônica. A diferença entre o valor estimado e a efetiva aquisição representa a economia alcançada no processo.

TABELA 7 - Resultado das Economias Geradas com o Uso da Cotação Eletrônica (2006)

PERÍODO	Valor em R\$		Economia	
	Aquisição	Estimado	Em R\$	Em %
<b>Mar/06 a Dez/06</b>	3.793,16	3.262,62	530,54	14%
<b>TOTAL</b>	<b>3.793,16</b>	<b>3.262,62</b>	<b>530,54</b>	<b>14%</b>

Fonte: Secretaria de Controladoria – SECON (2006).

Além das economias mensuráveis, registram-se, com a adoção da sistemática de cotação eletrônica, outros benefícios e vantagens, como: oportunidade de ampla competitividade entre os fornecedores; asseguramento da transparência no processo; agilidade nas aquisições; impessoalidade no relacionamento com os fornecedores; e fortalecimento do controles.

Pelo que foi levantado, os trabalhos de racionalização de despesas, não obstante conduzidos pela Secretaria de Controladoria, contaram com a parceria direta de vários órgãos do Governo do Estado do Ceará, seja na perspectiva de geração de economias, seja na estruturação do ambiente gerencial que viabilize a sua sustentabilidade.

Os trabalhos desenvolvidos nessa área, bem como seus resultados, despertaram o interesse de várias entidades governamentais e órgãos no âmbito nacional e internacional, a exemplo dos Governos da Colômbia, da Bahia, de Minas Gerais, de Alagoas bem como do Banco Mundial – BIRD. A propósito, o Banco Mundial realiza a cada dois anos o Fórum Fiduciário em Washington-DC, que reúne cerca de 600 funcionários das áreas de licitação e gerenciamento financeiro, evento no qual os participantes têm a oportunidade de debater e aprender sobre novos empreendimentos e casos bem-sucedidos de governabilidade e licitações. Na edição do Fórum Fiduciário de março de 2004, o Governo do Estado do Ceará foi convidado

e apresentou os objetivos e resultados do projeto, tendo em vista o caráter inovador e pioneiro do trabalho no âmbito da gestão de gastos públicos.

Os trabalhos de racionalização de despesas realizados no Governo do Estado do Ceará foram objeto de vários destaques positivos na imprensa local, regional e nacional, a exemplo do registrado no Quadro 5.

DATA DA CIRCULAÇÃO	PERIÓDICO	TÍTULO DA MATÉRIA
14/05/2004	Jornal Diário do Nordeste	Compras Governamentais-Pregões do Estado envolvem R\$145 mi
21/05/2004	Jornal Diário do Nordeste	Contratação de Serviços – Primeira Licitação do Estado abre na 2ª. Feira
21/05/2004	Jornal O Povo	Governo Muda Sistema de Compras
21/05/2004	Jornal O Estado(CE)	Gastos Estaduais vão ser Centralizados em Programa
11/04/2006	Jornal Diário do Nordeste	INFOBRASIL 2006 – Pregão Eletrônico se firma no uso de Novas Tecnologias
31/05/2006	Jornal Diário do Nordeste	COMPRAS CORPORATIVAS – Governo do Estado vai lançar pregões no valor de R\$101 mi
06/08/2006	Jornal do Comércio de Pernambuco	Contas Públicas - Controladoria Reduz Preços
29/08/2006	Jornal O Estado(CE)	Ceará Implanta Sistema Inédito de Gestão Pública
28/10/2006	Jornal O Povo	PREGÕES: Economia de Milhões
29/01/2007	Revista Exame(Portal Exame)	Outros Exemplos para a Gestão Pública-Conheça os casos do Ceará e do município paulista de São José do Rio Preto

QUADRO 5 – Matérias Veiculadas em Periódicos sobre a Racionalização de Gastos no Governo do Estado do Ceará

Fonte: Elaborado pelo autor (2008).

Nesse contexto, pode-se garantir que a Secretaria de Controladoria - SECON teve sua atuação no período de 2003 a 2006, focada no desenvolvimento de ações e na concepção de instrumentos que, além de observar o zelo pela observância aos aspectos legais e formais dos atos administrativos, se voltaram para o controle de custos e adoção de práticas que visem à melhoria da gestão pública, estabelecendo mais uma etapa de substituição gradativa do modelo burocrático tradicional por um modelo gerencial conforme resultados.

Atualmente as ações de racionalização de gastos encontram-se previstas nas atribuições da Coordenadoria de Controle Interno, Célula de Racionalização de Gastos e Controle de Custos, sendo que foi definida a realização de contratação de consultoria externa, conforme previsto em Termo de Referência elaborado com esse propósito, apresentando como objetivo (SECON 2008, p. 4):

Avaliar em que medida a execução do Projeto de Inovação em Suprimentos – PIS, fases I e II, contribuiu para elevação dos índices de eficiência e economicidade no uso de recursos públicos e de eficácia na disponibilização de bens e serviços públicos para a sociedade cearense.

O referido Termo de Referência está embasando a abertura de processo de contratação de profissional externo à Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral, devendo a contratação desse serviço ocorrer durante o 2º. Semestre/2008, com prazo de execução dos trabalhos de pelo menos 90 dias.

## 5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Inicialmente, cabe comentar o que é uma metodologia, sob a visão de Kerlinger (1980, p. 335), e pode ser definida como

Um termo geral significando maneiras diferentes de fazer coisas para propósitos diferentes. A metodologia inclui maneiras de formular problemas e hipóteses, métodos de observação e coleta de dados [...] a mensuração de variáveis e técnicas de análise de dados

Segundo Michel (2005, p. 25), o suporte para se cumprir as etapas para a aquisição do conhecimento científico é a metodologia, que pode ser definida como “a arte de dirigir o espírito na investigação da verdade; o instrumento e apoio que orienta o pesquisador na tomada de decisões, escolha dos caminhos e do instrumental necessário”.

Esta seção, portanto, tem o intuito de identificar e caracterizar os procedimentos metodológicos adotados no esforço de feitura do presente experimento. Para tanto, será feita a classificação da pesquisa cujo enfoque está segmentado em investigação quanto aos objetivos, aos procedimentos e, finalmente, quanto à abordagem do problema, na visão de autores como Kerlinger(1980), Trivinos(1987), Richardson(1999), Bueren(2003), Cooper e Schindler (2003), Michel(2005), dentre outros.

Em seqüência, é revelada a limitação da pesquisa e de coleta que serviram de base para a apresentação de metodologia de racionalização de gastos aplicável ao setor público com base na experiência do Governo do Estado do Ceará.

### 5.1. Tipologia da Pesquisa

A tipologia de pesquisa quanto aos objetivos aplicável à presente dissertação é característica de estudo exploratório, porquanto se buscou conhecer com maior profundidade o assunto racionalização de gastos no setor público, de modo a torná-lo mais claro e permitir, com base na experiência vivenciada e qualificada no Governo do Estado do Ceará, a formulação de uma metodologia de racionalização de gastos.

Tipologias de pesquisa quanto aos procedimentos estão diretamente relacionadas à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os

dados. As tipologias predominantes na obtenção dos dados do presente estudo são a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental e a pesquisa participante.

Com relação à pesquisa exploratória, Beuren (2003, p. 80) ensina que

Uma característica interessante da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente. Assim, contribui para o esclarecimento de questões superficialmente abordadas sobre o assunto.

Do mesmo modo, ao se referir à pesquisa exploratória, Andrade (2002) ressalta algumas finalidades primordiais deste tipo de busca, como: proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar; facilitar a delimitação do tema de pesquisa; orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses; ou descobrir outro tipo de enfoque sobre o assunto.

Para Trivinos (1987, p. 109), os estudos exploratórios permitem ao investigador

Aumentar sua experiência em torno de determinado problema. O pesquisador parte de uma hipótese e aprofunda seu estudo nos limites de uma realidade específica buscando antecedentes, maior conhecimento para, em seguida, planejar uma pesquisa descritiva ou de tipo experimental. Outras vezes, deseja delimitar ou manejar com maior segurança uma teoria cujo enunciado resulta demasiado amplo para os objetivos da pesquisa que tem em mente realizar. Pode ocorrer também que o investigador, baseado numa teoria, precise elaborar um instrumento, uma escala de opinião, por exemplo, que cogita num estudo descritivo que está planejando. Então o pesquisador planeja um estudo exploratório para encontrar os elementos necessários que lhe permitam, em contato com determinada população, obter os resultados que deseja. Um estudo exploratório, por outro lado, pode servir para levantar possíveis problemas de pesquisa.

Por sua vez, Michel (2005, p. 32) entende que o estudo exploratório é

Uma fase da pesquisa cujo objetivo é auxiliar na definição de objetivos e levantar informações sobre o assunto objeto de estudo. Entretanto, o estudo exploratório ou pesquisa bibliográfica pode ser considerado uma forma de pesquisa, na medida em que se caracteriza pela busca, recorrendo a documentos, de uma resposta a uma dúvida, uma lacuna de conhecimento. Este tipo de pesquisa procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos, dispensando a elaboração de hipóteses.

Em vista da opinião dos autores citados, pode-se inferir que explorar um assunto significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então desconhecidas.

A pesquisa bibliográfica abrange todo o referencial já tornado público em relação ao tema de estudo e pode ser definida, segundo Cervo e Bervian (1983, *apud* BEUREN, 2003, p. 86) como a que

Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Por sua vez, Beuren (2003, 9.86) assevera que a pesquisa bibliográfica é “parte obrigatória da mesma forma como em outros tipos de pesquisa, haja vista que é por meio dela que tomamos conhecimento sobre a produção científica existente”.

Nesse sentido, a pesquisa bibliográfica no presente caso compreendeu: levantamento de referências sobre a administração pública contemporânea, no contexto da necessidade de modernização do Estado e dos feitos no modo de administrar as organizações públicas; levantamento de referências sobre o tema racionalização de gastos, considerando os principais autores que tratam do assunto, com a finalidade de extrair informações sobre gastos no setor público, os pontos em comum de cada autor, bem como eventuais divergências; conhecimento e estudo da legislação referente a controle interno e controle externo e à gestão das finanças públicas, como a Lei 4.320/64, a Lei Complementar 101/2000, a Lei de Licitação e outros normativos, visando a identificar aspectos legais que regem a gestão pública.

Para Silva e Grigolo (2002, *apud* BEUREN 2003, p. 89), a pesquisa documental

Vale-se de materiais que não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

A pesquisa qualitativa apóia-se na análise documental, que segundo Michel (2005, p. 39), é

Consulta aos documentos, aos registros pertencentes ao objeto de pesquisa estudado, para fins de coletar informações úteis para o entendimento e análise do problema. Faz parte do processo de conhecimento e identificação do problema, sem o qual a busca da solução será inócua e sem eficácia. Devem ser pesquisados documentos que reflitam a natureza, a filosofia, a política da empresa, tais como: regimentos, estatutos, planos de cargos e carreiras, organogramas, contratos sociais. Documentos de rotina poderão ser utilizados em casos e fins específicos.

A propósito da idéia de se incluir o estudo de documentos como parte da pesquisa qualitativa, Godoy (1995, p. 21) leciona que

A abordagem qualitativa, enquanto exercício de pesquisa, não se apresenta como uma proposta rigidamente estruturada, ela permite que a imaginação

e a criatividade levem os investigadores a propor trabalhos que explorem novos enfoques. Nesse sentido, acreditamos que a pesquisa documental representa uma forma que pode se revestir de um caráter inovador, trazendo contribuições importantes no estudo de alguns temas. Além disso, os documentos normalmente são considerados importantes fontes de dados para outros tipos de estudos qualitativos, merecendo portanto atenção especial.

Quanto à aplicação da palavra “documentos”, Godoy (1995, p. 21) esclarece que esta

Deve ser entendida de uma forma ampla, incluindo os materiais escritos (como, por exemplo, jornais, revistas, diários, obras literárias, científicas e técnicas, cartas, memorandos, relatórios) as estatísticas (que produzem um registro ordenado e regular de vários aspectos da vida de determinada sociedade) e os elementos iconográficos (como, por exemplo, sinais, grafismos, imagens, fotografias, filmes).

Por outro lado, para Gil (1989, *apud* BEUREN 2003, p. 89), a classificação dos documentos dar-se-á de duas fontes:

Fontes de primeira mão e fontes de segunda mão. Define os documentos de primeira mão como os que não receberam qualquer tratamento analítico, tais como: documentos oficiais, reportagens de jornal, cartas, contratos, diários, filmes, fotografias, gravações etc. Os documentos de segunda mão são os que de alguma forma já foram analisados, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas, entre outros.

Como exemplos de documentos de fontes de primeira mão utilizados no presente trabalho podem ser citados: dados extraídos do Sistema Integrado de Contabilidade-SIC da Secretaria da Fazenda do Governo do Estado do Ceará; contratos firmados entre o Governo do Estado do Ceará e os respectivos fornecedores de categorias de despesas, como energia, combustível, mão-de-obra terceirizada, gêneros alimentícios, vigilância armada e desarmada, medicamentos, materiais médico-hospitalares, materiais odontológicos, gases medicinais, telefonia fixa e móvel, dentre outros; decretos e portarias emanadas do Poder Público Estadual do Ceará e matérias de jornal. Da mesma forma, podem ser citados como exemplos de documentos de segunda mão: Relatório do Fórum Nacional de Órgãos Estaduais de Controle Interno; relatórios de atividades realizadas pela Secretaria da Controladoria do Governo do Estado do Ceará e estudos de racionalização de gastos realizados pela Coordenação de Racionalização de Gastos da Secretaria da Controladoria.

Não menos importante, percebe-se que, para a consecução do principal objetivo do presente trabalho, foi também utilizada como procedimento metodológico a pesquisa participante. Este tipo de pesquisa consiste na interação dos

pesquisadores e os membros das situações investigadas, porém não é exigida uma ação por parte das pessoas ou grupos especificados na pesquisa.

Beuren (2003, p. 90) entende que a pesquisa participativa agrega vários fatores ao trabalho técnico, sendo que uma das características deste tipo de pesquisa é que

valoriza muito a experiência profissional, tanto dos pesquisadores como dos pesquisados. Isso lhe confere uma característica interessante, que é a possibilidade de aplicação prática da temática que está sendo investigada.

Para Yin (2001, p. 116), a observação participante fornece certas oportunidades ao investigador. Assim,

A oportunidade mais interessante relaciona-se com a sua habilidade de conseguir permissão para participar de eventos ou de grupos que são, de outro modo, inacessíveis à investigação científica. Em outras palavras, para alguns tópicos de pesquisa, pode não haver outro modo de coletar evidências a não ser através da observação do participante.

No tocante à tipologia de pesquisa quanto à abordagem do problema, é visível que o presente estudo é baseado em pesquisa qualitativa, embora tenha ponderado e analisado resultados quantitativos frutos da apuração das economias registradas com as medidas de redução de gastos adotadas nas categorias de despesas objeto de estudos no período de 2003 e 2006. A forma de levantamento de dados, a estruturação das ações identificadas, os resultados alcançados e o acompanhamento realizado contribuíram de forma dominante para as proposições do presente trabalho a serem detalhadas na seção 6.

Essa característica da presente pesquisa encontra-se respaldada pela conclusão de Richardson (1999, p. 79), ao acentuar:

A abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social. Tanto assim é que existem problemas que podem ser investigados por meio de metodologia quantitativa, e há outros que exigem diferentes enfoques e, conseqüentemente, uma metodologia de conotação qualitativa.

O aspecto qualitativo de uma investigação pode estar presente até mesmo nas informações colhidas por estudos essencialmente quantitativos, não obstante perderem seu caráter qualitativo quando são transformadas em dados quantificáveis, na tentativa de se assegurar a exatidão no plano de resultados.

Ainda nessa linha, Michel (2005, p. 34) expressa que

É preciso superar uma possível dicotomia existente entre pesquisa qualitativa e pesquisa quantitativa, pois é possível fazer uma análise qualitativa de dados quantitativos ou utilizar dados obtidos por técnicas qualitativas para se proceder a uma análise quantitativa.

Para Moreira (2002, p. 17) a pesquisa qualitativa é

Aquela que trabalha predominantemente com dados qualitativos, isto é, a informação coletada pelo pesquisador não é expressa em números, ou então os números e as conclusões neles baseadas representam um papel menor na análise. Dentro de um tal conceito amplo, os dados qualitativos incluem, além das informações expressas nas palavras oral e escrita, também informações expressas como pinturas, fotografias, desenhos, filmes, videoteipes e até mesmo trilhas sonoras.

Richardson (1999, p. 402) explica, ainda, que a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como “a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos.”

## 5.2. Coleta e Análise de dados

A coleta de dados exige considerável conhecimento e habilidades em função de aspectos como os mencionados por Hair *et al* (2005, p. 152),

Os pesquisadores, através da mensuração, descrevem fenômenos que existem no mundo empresarial em termos de, por exemplo, demografia, comportamento, atitudes, crenças, estilos de vida e expectativas dos consumidores e/ou organizações.

Neste estudo, em relação aos dados obtidos pode-se garantir que foram utilizadas duas fontes de dados que podem ser definidas, segundo Collis e Houssey (2005, p. 154), como

Os dados originais são conhecidos como dados primários, que são coletados na fonte. Exemplos incluem dados de survey, que são obtidos em uma situação não-controlada por meio de perguntas ou observações, e dados experimentais, que são obtidos em uma situação controlada por meio de experimentos.

Os dados secundários são dados que já existem, como livros, documentos (por exemplo, estatísticas publicadas, relatórios anuais e contas de empresas, e registros internos mantidos por organizações, como registros de pessoal) e filmes. Examinaremos as principais fontes de dados secundários no Capítulo 4, no contexto de busca na literatura. Quando os dados são organizados de maneira proveitosa, transformam-se em informações.

A coleta de dados secundários compreendeu, portanto, a utilização de sistemas informatizados do Governo do Estado do Ceará, relatórios gerenciais, relatórios de atividades, balanços financeiros do Governo do Estado do Ceará, levantamentos internos da Coordenadoria de Racionalização de Gastos da SECON e outros dados a que se teve acesso.

A análise dos dados do trabalho está baseada, principalmente, no exame documental que, segundo Beuren (2003, p. 140), configura-se como

Uma notável técnica de abordar dados qualitativos e quantitativos. Utiliza como suporte subsidiário a construção do diagnóstico de uma pesquisa, informações coletadas em documentos materiais escritos.

### 5.3. Tratamento de Dados

O tratamento dos dados bibliográficos levantados revelou informações, utilizadas para a estruturação teórica deste trabalho, abrangendo os temas da Administração Pública, dos controles internos e também de racionalização de gastos tomando-se como base o tratamento de informações colhidas com base na experiência da gestão de gastos vivenciadas pelo Governo do Estado do Ceará no período de 2003 a 2006.

### 5.4. Limitações da Pesquisa

Para se realizar uma dissertação de mestrado que pretenda ser inovadora, em algum aspecto, existem algumas limitações. A propósito da questão de limitações em trabalhos técnicos, Cooper e Schindler (2003, p. 34) informam que

O pesquisador deve reportar com total franqueza qualquer falha nos procedimentos e estimar seus efeitos nos resultados. Há poucos planejamentos de pesquisa perfeitos. Algumas imperfeições podem ter pouco efeito na validade e confiabilidade dos dados; outras, podem invalidá-los totalmente. Um pesquisador competente deve ser sensível aos efeitos das imperfeições e sua experiência na análise de dados deve fornecer uma base para estimar a influência dessas imperfeições. Como tomador de decisão, você deve questionar o valor da pesquisa quando não for relatada nenhuma limitação.

Assim, cabe relatar que na presente dissertação houve como limitação material bibliográfico e conceitual não abundante sobre o tema racionalização de gastos no setor público, além da falta de possibilidade de aplicação prática da metodologia proposta, uma vez que o tempo disponível para que se pudesse fazer essa aplicação ultrapassa os limites de tempo próprio para a realização de uma dissertação de mestrado, afora a necessidade da disponibilidade de um órgão público com interesse em participar de um projeto-piloto.

## **6. METODOLOGIA DE RACIONALIZAÇÃO DE GASTOS APLICÁVEL A ÓRGÃOS PÚBLICOS**

A essência da metodologia que será adiante apresentada consiste em definir fases que poderão ser seguidas por gestores e órgãos públicos interessados em reduzir seus gastos de forma estruturada, preocupando-se com as especificidades e as possíveis repercussões nas ações dos órgãos como prestadores de serviços à sociedade. Ademais, a metodologia a ser detalhada guarda aderência aos preceitos que regulam os entes públicos, como a Lei 4.320, a Lei de Licitações, a Lei de Responsabilidade Fiscal e outros normativos legais.

### **6.1. Premissas para a Elaboração da Metodologia de Racionalização de Gastos Aplicável a Órgãos Públicos**

As premissas que serviram de base para a feitura e apresentação das etapas que formam a Metodologia de Racionalização de Gastos aplicável a Órgãos Públicos, tendo como insumo as experiências da gestão de gastos implementada no Governo do Estado do Ceará, no período de 2003 a 2006, podem ser assim definidas:

- a) atendimentos a preceitos legais - tanto no que se refere à forma de realização dos levantamentos como, principalmente, no que diz respeito às novas formulações e estratégias a serem propostas, a metodologia deve ser zelar pela observância dos aspectos legais a que estão sujeitos os órgãos públicos;
- b) aproveitamento das experiências pré-existentes de sucesso - esta premissa consiste em garantir que nas fases da metodologia seja possível identificar e catalogar as práticas e procedimentos que reúnem valor à ação de governo seja pela identificação de um preço praticado justo e interessante ou até mesmo uma forma da gestão de um serviço público (próprio, terceirizado ou misto);
- c) reforço das ações de controle interno - durante a aplicação da metodologia, podem ser identificadas e destacadas melhorias ou até mesmo possibilidades de implantação de novos controles internos que visam a salvaguardar e dar maior segurança e qualidade ao

- gasto público. Normalmente, para materializar essa ação de reforço dos controles internos, poderá ser necessária a edição de portarias, decretos e leis sistematizando as medidas de controle interno;
- d) disseminação, entre os gestores, de posição gerencial inovadora - pelo fato de questionar os modos tradicionais da gestão pública, a metodologia deverá ensejar a adoção de comportamentos diferenciadas e reflexões de cunho empresarial acerca das práticas adotadas; e
  - e) agregação de melhores práticas da gestão pública - a metodologia deverá permitir que as melhores práticas da gestão pública possam ser internalizadas no órgão, processo ou atividades revisados ou, no mínimo, permitir amplo conhecimento.

## **6.2. Abrangência da Aplicação da Metodologia**

A metodologia a ser apresentada terá como alcance de aplicação os gastos públicos(despesas) que configuram o âmbito de atuação de um ente público desde que haja a oportunidade de redução, revisão ou mudança de estratégia, visando à racionalidade da utilização do recurso público.

Pelo uso da metodologia, poderão ser analisados e estudados os gastos públicos registrados nas contas de despesas enquadradas como: Medicamentos e Materiais Médico Hospitalares e Mão-de-Obra Administrativa (vigilância armada e desarmada), por exemplo. A metodologia poderá servir de instrumento para avaliação e realização de estudos técnicos relativamente a despesas agrupadas. Como exemplo, podem ser citados: avaliação sobre se o Governo (municipal, estadual, distrital e federal) ou um determinado órgão público deva utilizar frota própria ou frota terceirizada ou até mesmo um modelo misto; avaliação do modelo da gestão das lavanderias e dos serviços de nutrição em unidades hospitalares públicas, visando a emitir opinião entre modelo próprio ou terceirizado; avaliação dos modelos da gestão de presídios públicos, dentre outros.

É importante destacar o fato de que, para cada ente ou objeto a ser estudado, devem ser feitas as adaptações de condução da metodologia, de forma que se tenha uma trilha das etapas a serem cumpridas e não um roteiro fechado que não considere as características e situações do estudo.

### 6.3. Etapas da Metodologia de Racionalização de Gastos

O desenvolvimento de uma metodologia aplicável às situações de gastos dos órgãos públicos, considerando a experiência da gestão de gastos vivenciada no Governo do Estado do Ceará, e também os diversos métodos de redução de custos adotados pela iniciativa privada, passa pelo tratamento e cumprimento das seguintes etapas:

- a) Configuração do Ambiente Interno;
- b) Diagnóstico Interno dos Gastos;
- c) Avaliação da Ambiência Externa;
- d) Definição de Estratégias de Redução de Custos;
- e) Preparação de Editais de Licitação; e
- f) Acompanhamento das Medidas de Racionalização.

A Figura 4 evidencia as etapas e subetapas da metodologia.

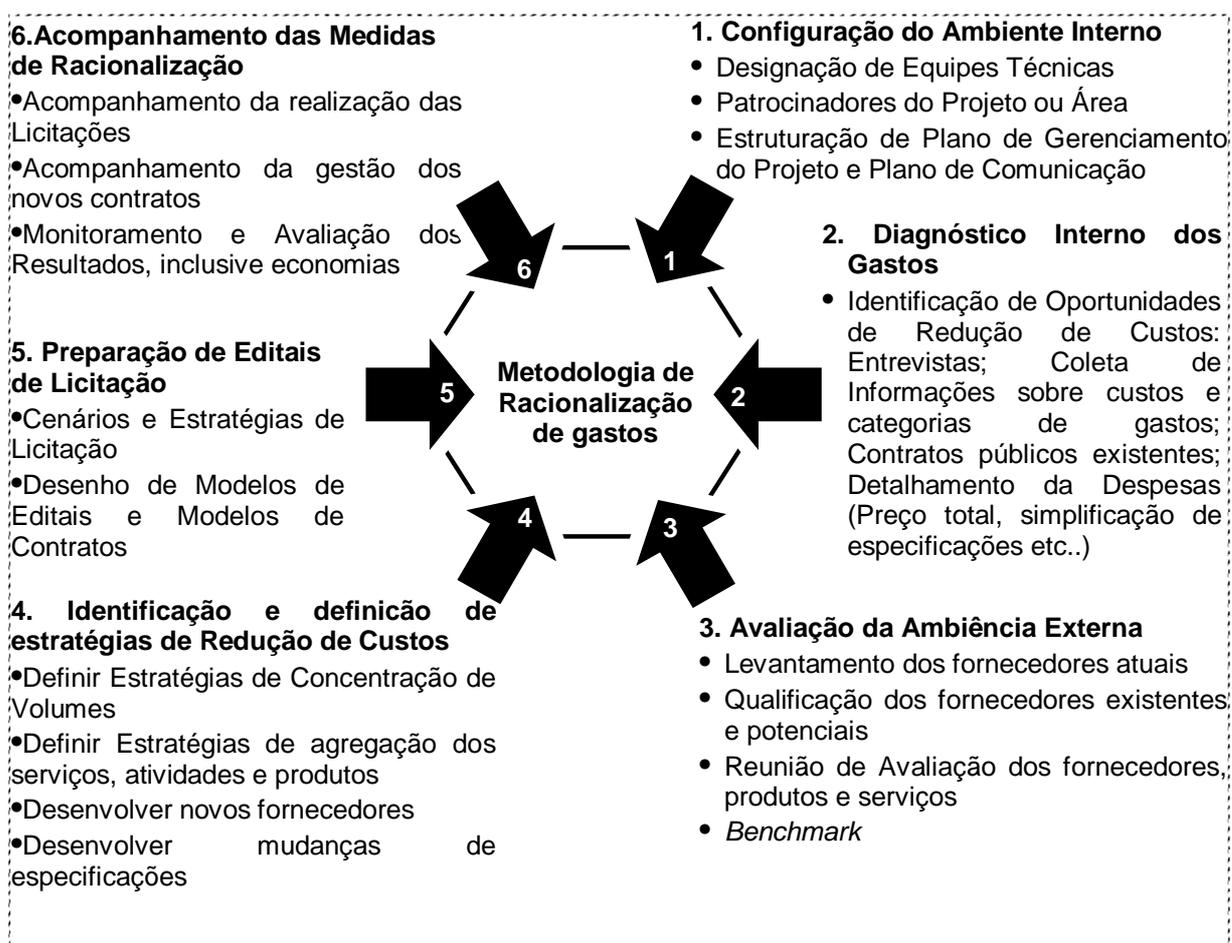


FIGURA 4 – Etapas e Subetapas da Metodologia de Racionalização de Gastos Aplicável ao Setor Público  
Fonte: Elaborado pelo Autor (2008)

### 6.3.1. Etapa da Configuração do Ambiente Interno

Nesta etapa, deverá ocorrer, em essência, a preparação para que as fases seguintes sejam desempenhadas dentro de uma organização e planejamento adequados, sendo, portanto, de fundamental importância para o desenvolvimento e resultados de cada etapa seguinte do trabalho.

As principais atividades que serão executadas durante essa etapa consistem em:

- a) definir um plano de trabalho detalhado, consubstanciando fases, responsáveis, prazos (início previsto, término previsto, início real e término real) e indicativo de *status* de cada fase (não iniciado, em andamento, concluído e atrasado);
- b) definir as equipes envolvidas nas atividades de racionalização de gastos que tanto podem ser equipes fixas, ou seja, destacadas especificamente para essa atividade dentro da estrutura de um órgão já existente, ou como equipes de projetos. Em qualquer situação, sugere-se que existam os seguintes níveis de equipes:
  - i. equipe básica – deverá ficar dedicada exclusivamente ao acompanhamento e análise da evolução dos estudos, inclusive quanto à definição dos objetivos. Equipe de natureza permanente e será responsável por constituir e sugerir nomes para a composição das forças-tarefas de cada categoria de despesa ou estudo; avaliar os resultados intermediários das ações e propor opções de melhorias; gerenciar a resolução de questões e impasses e definir frentes de trabalho individuais;
  - ii. equipe de força-tarefa – para cada item a ser analisado, deverá ser constituída uma equipe com formação e conhecimento técnico no segmento de despesas ou atividade a ser objeto de estudo. Os membros dessa equipe deverão ter, ainda, domínio da legislação federal, estadual e municipal, conforme o caso, habilidades de relacionamento e capacidade de trabalho em equipe, domínio de informática e conhecimento dos sistemas de

- suporte do órgão. Essa equipe deverá ser coordenada por um dos membros da equipe básica; e
- iii. comitê executivo - formada com o propósito de dar respaldo gerencial e administrativo às proposições apresentadas pela equipe básica e equipe de força-tarefa, deve ser constituída de membros com poder decisório que podem ser secretários vinculados ou diretores de fundações, autarquias, empresas públicas ou sociedade de economia mista. Deve compor também essa equipe o dirigente maior do órgão, denominado de patrocinador das ações de racionalizações de gastos;
- c) realizar reunião com todos os gestores públicos do órgão. Nessa reunião, o Comitê Executivo efetiva a comunicação oficial apresentando os objetivos do trabalho, as etapas, os resultados esperados, o *modus operandi* das ações que serão realizadas; apresenta os papéis e responsabilidades de cada equipe e, finalmente, solicita o apoio incondicional de todos;
- d) montar amplo plano de comunicação e da gestão da mudança, que contemple integração das equipes de racionalização de gastos; treinamento na metodologia a ser utilizada e demais ferramentas de suporte; elaboração de treinamentos básicos relativos a novos processos, papéis e responsabilidades para os servidores envolvidos nas mudanças e divulgação de informações de forma sistemática (periódicos, reuniões de trabalho etc.); e
- e) estruturar toda a parte logística do projeto, caso não exista uma estrutura física já definida. A estrutura deverá envolver equipamentos de informática (servidor, microcomputadores, e *notebook*), multimídia, salas específicas equipadas com estações de trabalho, salas de reuniões reservadas e acessos a rede e linhas telefônicas.

É recomendável, ainda, assegurar rápido processo de tomada de decisão, de forma a não impactar os prazos e custos estimados envolvidos nas atividades de racionalização de gastos. Sugere-se que, no mínimo, ocorram reuniões de acompanhamento entre a equipe básica e o Comitê Executivo a cada 15

dias. Por sua vez, as decisões deverão acontecer, preferencialmente, dentro das seguintes regras:

- a) decisões em nível de equipe de força-tarefa – 24 Horas. Após este prazo, a equipe básica deve ser notificada;
- b) decisões em nível de equipe básica – três dias. Após este prazo, o Comitê Executivo deverá ser envolvido; e
- c) decisões em nível de Comitê Executivo: sete dias.

É importante, ainda, zelar para que as definições de estruturação desta etapa estejam sistematizadas e oficializadas por meio de portaria, decreto ou lei, conforme seja o caso, com o propósito de garantir que as recomendações propostas possam ser amplamente internalizadas e reconhecidas dentro da organização pública.

### 6.3.2. Etapa do Diagnóstico Interno dos Gastos

Nesta etapa, serão realizados diagnósticos com o enfoque de se visualizar a situação atual do objeto a ser estudado. Portanto, é por seu intermédio que se analisará internamente como está o comportamento dos gastos, do serviço ou do produto. Com o conhecimento dessas informações, é possível identificar oportunidades de redução de custos, inclusive o que se costuma denominar de melhorias de curto prazo, a exemplo da simplificação de especificações e da renegociação de contratos em vencimento, desde que esses contratos sejam prorrogáveis na forma da Lei nº 8.666/93.

O grande propósito desta etapa será a identificação de oportunidades de redução de custos que posteriormente subsidiarão a etapa de identificação e definição das estratégias de redução de custos. Para o alcance dos objetivos desta etapa, será preciso demonstrar como são realizadas as entrevistas junto aos órgãos e unidades, as coletas de informações sobre custos e categorias de gastos, a coleta de dados sobre contratos vigentes e o detalhamento das despesas (preço total, simplificação de especificações, análise da demanda atual e futura e, por fim, o conhecimento dos volumes).

A identificação das oportunidades de economias será realizada, inicialmente, por meio de estudos sobre o comportamento das rubricas de registro contábil do gasto em análise no período de três anos. Neste momento, além da

identificação da representatividade de cada categoria de gasto em relação ao total, outras análises serão feitas para conhecimento da participação de cada unidade orçamentária no volume de compras/serviços, e, ainda, para a pontuação do grau de complexidade de implementação das medidas de racionalização.

A definição do potencial de economia exigirá o conhecimento detalhado da categoria de despesas sob análise, em função da complexidade no relacionamento com os fornecedores, o que afeta diretamente a complexidade na implementação de medidas de racionalização a serem definidas. A definição do escopo do trabalho envolve, portanto, a priorização da categoria de gastos que apresente maior volume de recursos gastos e maior potencial de economia num cenário conservador e agressivo. Esse potencial conservador e agressivo será definido em função da experiência de trabalhos realizados nesse sentido pela iniciativa privada.

Assim, muitas vezes, se está diante de uma categoria que tem grande volume de gastos, porém, por ser regulamentada, não se vislumbrará potencial de economia envolvido, ou seja, trata-se de uma categoria de complexidade alta. Desse modo, o ideal será iniciar a alocação dos recursos de análises (equipes de força-tarefa) em categorias de baixa complexidade. Na Tabela 8, tem-se um exemplo de como pode ser estruturada uma matriz para a priorização das ações de racionalização.

TABELA 8 – Matriz para Definição do Escopo do Trabalho de Racionalização

Categoria	Total	Potencial de economia [R\$ m/ano]					Complex. 10-alta/1- baixa
		%		Valores			
		Cons.	Agres.	Cons.	Agres.	Média	
Medic. e itens hospitalares	73,9	8%	16%	5,9	11,8	8,9	3
HD de IT	18,9	9%	18%	1,7	3,4	2,5	3
Desenvolvimento de Sistemas	32,9	10%	16%	3,3	5,3	4,3	3
MO apoio administrativo	47,1	9%	21%	4,2	9,9	7,1	3
Telecomunicação	25,1	16%	23%	4,0	5,8	4,9	4
Limpeza	24,3	10%	19%	2,4	4,6	3,5	8
Combustíveis e lubrificantes	19,8	5%	10%	1,0	2,0	1,5	3
<b>Valor total</b>	<b>242,1</b>	<b>9%</b>	<b>18%</b>	<b>22,6</b>	<b>42,8</b>	<b>32,7</b>	

Fonte: Secretaria da Controladoria – SECON (2006)

Após a definição de que categoria de gastos deverá ser trabalhada, se iniciará o diagnóstico e análise da situação interna dos gastos, realizando:

- a) Entrevistas - compreenderá o cumprimento de 5 (cinco) passos para identificar a realidade da categoria de gastos, os quais são a preparação da entrevista; a abertura da entrevista; condução da entrevista, encerramento e avaliação dos resultados. Essas entrevistas necessitarão ser cuidadosamente preparadas para que não ensejem expectativas nos interlocutores ou não sejam obtidos os dados definidos nos objetivos da entrevista;
- b) Coleta de Informações - nesta fase, a padronização da forma de coleta de dados será fundamental para a eficiência do estudo. Deverão ser definidos os modelos-padrão dos itens de compra e dos fornecedores, colhendo-se dados dos três últimos anos. Será importante que nesta coleta sejam definidos os meios e os formatos dos arquivos a serem fornecidos. O levantamento de informações dos fornecedores permitirá avaliar a *performance* e o grau de importância do órgão público em relação ao fornecedor. O detalhamento das informações será fator direcionador da realização de avaliação profunda dos custos. No Quadro 6, tem-se um modelo de coleta de informações. O resultado dessa coleta deverá ser centralizado em uma base de dados única e estruturada.

Código do item	Item de compra	Especificação	Família	Categoria	Quantidade

Preço		Contrato		
No Governo	No Fornecedor	Nº	Saldo	Gasto Atual (R\$)

Origem (Importado/Nacional)	Fornecedor	CNPJ	Modal. de Licitação	Código do Órgão/Entidade	Data/Período

QUADRO 6 – Modelo de Coleta de Dados

Fonte: Elaborado pelo Autor (2008).

- c) tratamento e análise dos dados (levantar os volumes) - escolhida a categoria de gastos e colhidos os dados, poderão ser levantadas e analisadas as características básicas dos principais itens, quanto a quantidades consumidas (total e individual) por parte de cada órgão público ou unidade orçamentária num dado período; modalidades de licitação praticadas no período analisado; preços de compras praticados, considerando sua sazonalidade e seu histórico; prazos dos contratos; valores empenhados no período para o consumo das unidades orçamentárias; quantidade e nome dos atuais fornecedores; quantidade de unidades compradas ao ano por fornecedor; preço atual de aquisição e gastos atuais totais por fornecedor; quantidade de pedidos de compras ao ano por fornecedor e existência de pagamentos em atrasos gerando multas;
- d) detalhamento das despesas - também com base nos dados coletados, poderão ser avaliados e conhecidos o melhor preço total, as oportunidades de simplificação de especificações e a análise da demanda atual e futura;
- e) preço total - será fundamental levantar o custo total dos itens, pois oportunidades de redução do custo não estão apenas no preço do fornecedor. A esse propósito, Cavanha Filho (2006) já esclareceu que a análise isolada do preço total pode revelar a existência de gastos improdutivos. Assim, deve-se considerar na análise do preço os fatores mais comuns, que diferenciam custos ao longo da vida útil ou utilização que, dentre diversas variáveis, são
  - i. energia consumida;
  - ii. manutenção;
  - iii. sobressalentes;
  - iv. assistência técnica;
  - v. valor remanescente ao final do período;
  - vi. valor da revenda; e
  - vii. logística (movimentação, transporte, estoque, etc.).

Assim, deverão avaliadas e evidenciadas essas variáveis, buscando o levantamento do custo total, como demonstrado no Gráfico 4;

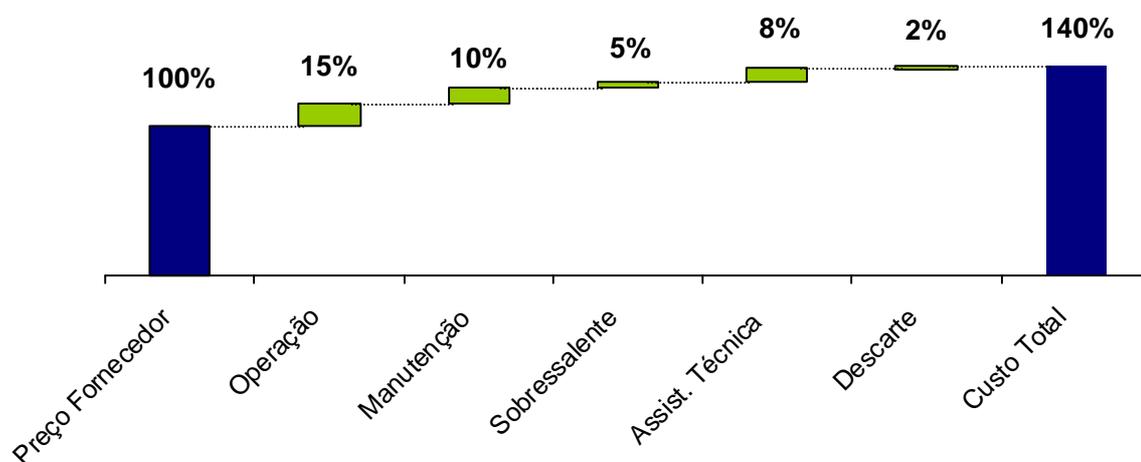


GRÁFICO 4 – Avaliação da Participação Percentual de Cada Componente de Custo  
 Fonte: Cavanha Filho (2006) / Adaptado pelo Autor (2008)

viii. simplificação de especificações - existem três tipos de padronização, quais sejam, de especificação ou técnica, de procedimentos e documental. Com a padronização de simplificação de especificações, será possível gerar ganhos relevantes de curto prazo, pois padronizar significa normalizar, reduzir, esquematizar, induzir a todos os mecanismos de economia e redução de dispersão, possibilitando menos erros de enquadramento e desvios operacionais. Esse trabalho de padronização deverá ser feito por equipe técnica com domínio do objeto em estudo, elevado nível de conhecimento das necessidades do órgão público, além de que os componentes dessa equipe devem estar atualizados em relação ao mercado, de forma a assegurar níveis de qualidade e adequados à finalidade do bem ou serviço, bem como evitar interposições de demandas administrativas e judiciais por ocasião dos processos de aquisição. Na Figura 5, encontra-se um exemplo de simplificação de especificação. Por intermédio do exemplo, percebe-se que, na situação atual, o (s) órgão(s) público(s) realiza (rá) suas compras sem a observância a qualquer padronização, pois existe uma grande quantidade de especificações para um mesmo objeto, como

microcomputadores (9), medicamentos (15.000), canetas (4) e impressoras (4). Essa falta de padronização enseja dificuldades para as aquisições corporativas. Desse modo, neste caso, caberá a realização de trabalho de especificação a ser efetuado por equipe técnica especializada em cada segmento. Concluído o trabalho, ter-se-á um catálogo de materiais devidamente atualizado e com um número adequado de especificações por itens, como indicado na Figura 5, na situação após a simplificação de especificações. Esta subetapa será vital para a etapa de elaboração dos editais;

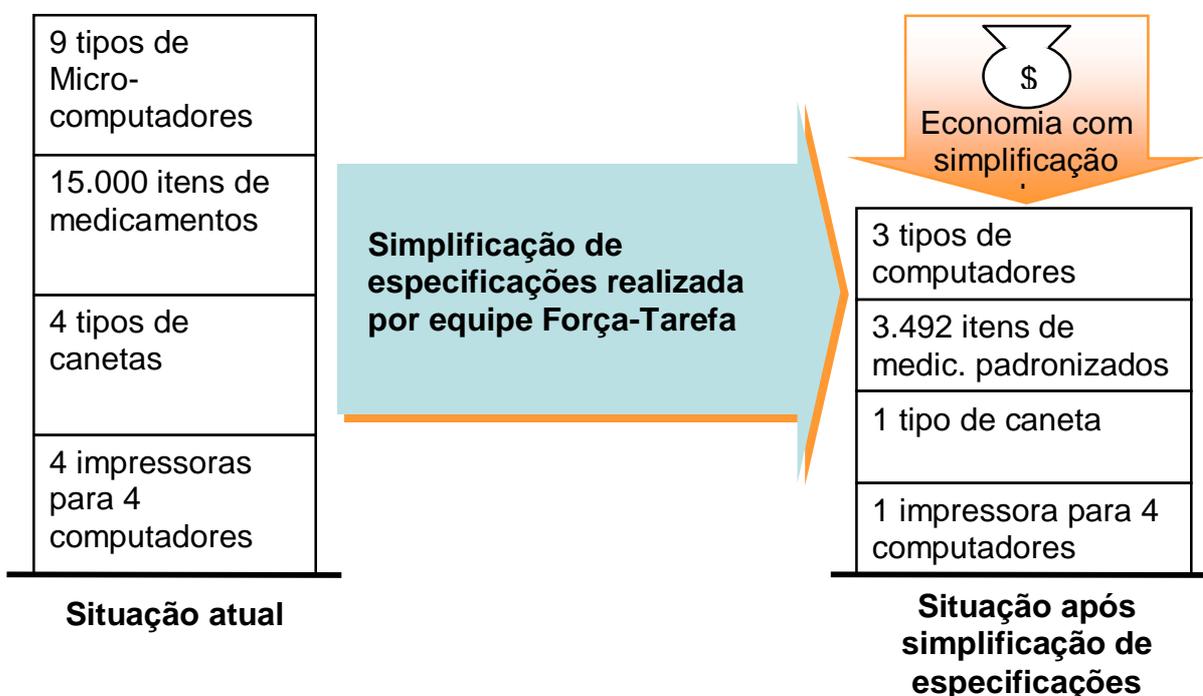


FIGURA 5 – Exemplo de Simplificação de Especificação  
Fonte: Elaborado pelo Autor (2008)

- ix. análise da demanda atual e futura - com base nos levantamentos, é possível determinar características detalhadas dos itens selecionados, identificando-se em relação a cada item situações, como variações e sazonalidade de demanda; taxa de crescimento de consumo mensal, anual e no período de três anos; previsão de consumo para os próximos anos e variações no planejamento para cima ou para baixo.

Após o levantamento das informações, deve-se centralizar em um membro da equipe básica a tabulação das bases de dados, de forma a garantir a integridade das informações colhidas. Em seguida, inicia-se a etapa de análises dos números, podendo ser utilizados instrumentos de apoio, como tabelas dinâmicas do Excel e até mesmo uma ferramenta da administração de estoques conhecida como análise “ABC”, mediante a qual será possível identificar os itens de gastos com maior representatividade na análise do agregado das informações e que mais influenciam o total de recursos gastos.

### 6.3.3. Avaliação da Ambiência Externa

Nesta etapa, a metodologia prevê enfoque de avaliação direcionado para o mercado fornecedor. Inicialmente, fundamenta-se nos resultados da etapa Diagnóstico Interno dos Gastos. Em seguida, agregam-se os estudos do mercado para identificar o poder de negociação do órgão público comprador. Essa avaliação pode ser trabalhada tomando-se por base a obra de Michael Porter (1986) que, pelo estudo das forças competitivas permite visualizar o negócio do ponto de vista do fornecedor e compreender como os fornecedores irão se posicionar no mercado ante seus concorrentes e compradores. As dimensões de avaliação, portanto, poderiam ser:

- a) panorama setorial - como é a estrutura do mercado fornecedor no plano local, regional e nacional ?
- b) abrangência dos fornecedores - qual a abrangência dos fornecedores nos locais de atuação do órgão público ? Quais são os maiores fornecedores do mercado ?
- c) oferta de produtos e serviços - quais os produtos e serviços oferecidos pelo mercado ? Quais são as novas tecnologias ?
- d) poder de barganha do Governo - qual é a representatividade do órgão público em relação ao mercado fornecedor ? Uma mudança de estratégia do órgão público afeta leve ou fortemente o mercado local ?
- e) poder de barganha dos fornecedores - qual é o grau de competitividade do mercado fornecedor ?

- f) regulamentação governamental - qual é a regulamentação governamental que rege o mercado ?

A primeira ação efetiva consistirá em verificar no mercado local, regional e nacional potenciais fornecedores (novos e atuais) com capacidade de produção/vendas e interesse em manter relacionamento com o órgão público. Esses potenciais fornecedores poderão ser encontrados explorando fontes como: Internet; associações (Federação das Indústrias, câmaras de comércio etc.); bancos de dados (catálogos de compras especializados etc.); publicações especializadas (revistas, jornais, listas telefônicas, etc.); eventos (feiras, congressos etc.); e centrais de compra de outros estados e municípios da Federação.

Para os fornecedores atuais e os potenciais identificados, será necessário aprofundar o conhecimento acerca desses fornecedores para que, no momento da estruturação das estratégias (distribuições geográficas dos lotes, plano de entrega dos itens licitados etc.), sejam ponderadas as características dos fornecedores. Para tanto, deverá ser encaminhado aos fornecedores um cadastro de informações aos fornecedores (CIF), solicitando confirmação e novos dados relativos a:

- a) dados cadastrais - nome da empresa; razão social, endereço; telefone, fac-simile e email; sitio na internet; atividade principal; nome do representante; cargo do representante;
- b) principais clientes - nomes dos dez principais clientes; setor ao qual o cliente pertence; participação do cliente no faturamento da empresa; nome dos clientes do setor público; faturamento da empresa com clientes do setor público;
- c) principais concorrentes - informações sobre a concorrência nos segmentos de atuação da empresa;
- d) situação jurídica e fiscal - datas de validades das certidões negativas e de regularidade fiscal;
- e) faturamento - faturamento da empresa no ano anterior; faturamento da empresa no exercício atual;
- f) infra-estrutura da empresa: número de filiais, localização das filiais; localização das sedes administrativas;
- g) produtos/serviços - produtos fornecidos; produtos com preços diferenciados; produtos fornecidos por filial etc; e

- h) abrangência - atuação da empresa em outros municípios e estados brasileiros.

Ainda com relação aos fornecedores atuais, uma boa prática é conhecer os modelos de avaliação de fornecedores por mais simples que sejam, de forma a permitir que a visão dos órgãos compradores acerca dos atuais fornecedores seja considerada. Na Figura 6, é indicada uma forma de avaliação dos fornecedores atuais.

Item C		Orgão Público Z	
Item B		Orgão Público Y	
Item A	Orgão Público X		2
	Fornecedor 1	Fornecedor 2	
<b>Divisão de volume comprado</b>	<b>40%</b>	<b>60%</b>	
Preço			
Qualidade			
Confiabilidade			
Entrega/flexibilidade			
<b>Resultado</b>			

**Legenda:** Ótimo Muito bom Bom Regular Ruim

FIGURA 6 – Modelo de Avaliação dos Fornecedores Atuais

Fonte: Secretaria de Controladoria (2006) / Adaptado pelo Autor (2008).

Essa avaliação pode ser realizada mediante comparações de caráter técnico e comercial de acordo com os itens (produtos ou serviços) utilizados pelos órgãos públicos. A avaliação dos fornecedores atuais deverá ser feita pelos órgãos compradores com período de sua aplicação a pelo menos cada 06 (seis) meses, com base nos critérios definidos na Figura 6. O resultado dessa avaliação, seguindo a legenda ótimo, muito bom, bom, regular e ruim, será indicativo para que devam ser estimulados a participar dos processos licitatórios os fornecedores enquadrados como ótimo, muito bom e bom.

Tanto após a primeira etapa, denominada Diagnóstico Interno dos Gastos, quanto depois da segunda, cabe a elaboração de relatórios gerenciais parciais, apresentando a situação encontrada, as informações levantadas, as principais desconexões de processos, principais variações de preços, mais importantes fornecedores e outros achados. Esses relatórios devem ser apresentados e discutidos com todos os membros das equipes (equipe básica, equipe força-tarefa e Comitê Executivo), além dos gestores dos órgãos inter-relacionados com os gastos ou atividades em estudo, com os seguintes propósitos:

- a) promover ampla discussão acerca dos pontos apurados, visando ao estabelecimento das primeiras discussões no sentido de identificar quais seriam as estratégias sustentáveis de redução e melhorias de produtos, processos e atividades que poderiam ser adotadas; e
- b) estruturar plano de ação contemplando ações de curto prazo que já poderiam ser implementadas no sentido de ensejar ganhos imediatos para o órgão público, por meio da simplificação de especificações, da renegociação de preços envolvendo um mesmo fornecedor do órgão que pratique preços diferentes entre unidades orçamentárias distintas e renegociação de contratos em vencimento.

#### **6.3.4. Identificação e Definição de Estratégias de Redução de Custos**

Diante dos resultados das etapas Diagnóstico Interno de Gastos e Avaliação da Ambiência Externa, serão iniciados os estudos no sentido de se identificar estratégias de redução de custos apropriadas a cada categoria de gasto, aos serviços ou às atividades objeto de análises. As estratégias aplicáveis ao setor público poderão ser definidas por pelo menos cinco macro estratégias, as quais são: Concentração de volume; Negociação de preço; Otimização do Relacionamento; Melhorias de processo em conjunto e Mudança de especificação. Outras estratégias poderão surgir, a depender do estudo que estiver sendo realizado ou até mesmo efetivar a combinação de mais de uma macro-estratégia.

Detalha-se, a seguir, cada macro-estratégia:

- a) concentração de volume - por intermédio dessa estratégia, podem ser desenvolvidas táticas, como - diminuir a quantidade de fornecedores, consolidar as compras realizadas pelas unidades

orçamentárias de um mesmo órgão público, consolidar as aquisições em quantidades menores de fornecedores e padronizar especificações;

- b) negociação de preço - como táticas de estratégias de negociação de preço, pode-se mensurar a realização de *benchmark* dos preços internos e externos, definição de parâmetros de referência para os processos licitatórios, os preços identificados nos *benchmark* e ampliação da negociação de preços com os fornecedores atuais, quando os contratos admitirem na forma da Lei 8.666/93;
- c) otimização do relacionamento - consistirá em ampliar, aperfeiçoar e estreitar o relacionamento com fornecedores por intermédio de táticas como definição de exclusividade com fornecedores; estabelecimento de contratos pelo prazo de cinco anos, quando assim a Lei 8.666/93 permitir, e adotar a terceirização de atividades passíveis da medida quando mais vantajosa;
- d) melhoria de processo em conjunto - as táticas de melhorias de processo em conjunto poderão ser utilizadas na otimização do fluxo de informações de produtos, serviços e atividades e na realização de planejamento integrado de compras; e
- e) mudança de especificação - dentre as táticas enquadradas como mudança de especificação podem ser utilizadas a padronização de especificações de itens usados por mais de uma unidade, a avaliação do custo de vida útil do produto e até mesmo a substituição de parte do produto, serviço ou atividade.

Como produto desta etapa, deverão ser apresentadas as estratégias de redução de custos identificadas para cada família, serviços ou atividade que tenha sido objeto de estudo, sendo que para a seleção e priorização dessas estratégias identificadas, caberá a realização de ampla discussão (reuniões de trabalho) com as equipes envolvidas e, principalmente, com as unidades orçamentárias que possam ser influenciadas ou afetadas pelas mudanças propostas. Nessas discussões, uma das ações dirá respeito à identificação, de forma conjunta, de todas as restrições e possíveis barreiras às estratégias propostas. Validadas e referenciadas as

estratégias, os trabalhadores poderão avançar para a etapa seguinte, com a definição das próximas atividades e os responsáveis.

### **6.3.5. Preparação de Editais de Licitação**

As atividades que formarão esta etapa são: preparar as bases dos editais de licitação; atentar para a existência de fornecedores potenciais que atendam aos requisitos definidos nos editais; garantir que as medidas de redução de custos estão qualificadas nos editais, quantificar as medidas de redução de custos e elaborar plano de implementação dos editais de licitação e das medidas de redução de custos. Ressalte-se que as estratégias viáveis de redução de custos serão concretizadas em editais ou mesmo por medidas internas de racionalização dos gastos, serviço ou atividade.

Na fase de preparar as bases dos editais deve-se zelar pela qualidade das especificações técnicas. Muitas vezes faz-se necessária a constituição de equipes técnicas para elaborar essas especificações.

Será importante, também, que, no formato das cotações, ou seja, na elaboração dos lotes, seja considerada a estratégia de redução de custo proposta. Portanto, deverão ser propostos lotes por itens agrupados, lotes por região, lotes por família de itens ou outras linhas de apresentação ao mercado fornecedor. Nessa fase de estruturação dos lotes, deve-se considerar também as informações levantadas na etapa Ambiente Externa mediante o Cadastro de Informações ao Fornecedor (CIF) para que se tenha maior quantidade de fornecedores aptos a participarem do certame.

Definido o formato de como deverá ser apresentada a proposta comercial por parte dos licitantes, inicia-se a quantificação das medidas de redução de custos, visando à identificação do potencial das economias a serem geradas com a adoção das medidas. A apuração final dos ganhos dar-se-á somente com a conclusão do processo licitatório.

A fase de elaboração dos editais requer, normalmente, o envolvimento de várias unidades administrativas dentro do órgão público, como: unidade técnica, responsável pela elaboração do termo de referência ou projeto básico, comissão de licitação responsável pela elaboração, preparação e divulgação do edital, ordenador de despesas responsável pela autorização da realização do certame e área jurídica

responsável pela validação legal do edital antes de sua divulgação. Realizado o certame, existem ainda etapas, como a comissão de licitação validará as propostas e documentos apresentados, a comissão de licitação adjudicará o certame e irá sugerir a homologação por parte do ordenador de despesas. Após a homologação pelo ordenador de despesas, todo o processo será encaminhado para a área da gestão de contratos à qual competirão a elaboração do contrato e a posterior divulgação do contrato para utilização em todo o órgão público.

Diante de tantas fases e unidades envolvidas nos diversos passos, sugere-se que seja estruturado um plano de implementação dos editais de licitação e das medidas de redução de custos a ser acompanhado pela equipe básica ou por área específica do órgão público, de forma a garantir a aderência ao planejado para aquela categoria de despesa ou atividade. No Quadro 7, é apresentada uma sugestão de modelo de Plano de Implementação. No Plano de Implementação, deverão constar as principais atividades que serão objeto de estreito acompanhamento. Para cada atividade que será definida, deve-se ter o detalhamento de todas as fases que ensejam o alcance dessa atividade, bem como devem ser fixados os prazos para a realização de cada fase. Na fixação desses prazos, devem ser envolvidas todas as áreas, a fim de se gerar compromissos de conclusão com as datas pré-fixadas.

Plano de implementação															
Principais atividades	Set				Out				Nov				Dez		
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3
– Elaborar Termo de Referência	■														
– Elaborar Edital		■													
– Autorizar a realização do certame			■												
– Realizar o processo licitatório				■											
– ...															

QUADRO 7 – Modelo de Plano de Implementação dos Editais e Medidas de Redução de Custos

Fonte: Elaborado pelo Autor (2008).

Faz-se necessário, também, o acompanhamento de forma sumariada de todo o andamento da situação dos editais por parte do Comitê Executivo, com o propósito de tomar decisões requeridas em função do andamento dos processos licitatórios.

Os editais ou medidas de racionalização deverão ser desenvolvidos de acordo com os mecanismos de compras a que estão sujeitos os órgãos públicos pela legislação (Constituição Federal, Lei 8.666/93, Lei Federal 10.520/02 etc.). Sugere-se, também, que sejam priorizadas as modalidades de licitação, como o pregão eletrônico e a sistemática de registro de preços, os quais são geradores de redução de custos nas aquisições, além de reunir maior transparência pela utilização da tecnologia de internet.

Será fundamental também, nesta etapa, a validação pelas equipes e unidades administrativas de todas as ações planejadas, criando-se, com efeito, as condições para o sucesso nos processos licitatórios, os quais estão sempre sujeitos a interposições administrativas e, principalmente, judiciais. Caso ocorram interposições judiciais, deverá ser dada especial atenção por parte da área jurídica do órgão, se possível com o destaque de advogados ou procuradores com dedicação exclusiva para os casos.

#### **6.3.6. Acompanhamento das Medidas de Racionalização**

Diante das características das organizações públicas no tocante a controles e gestão, esta etapa será de fundamental importância para o sucesso das ações de racionalização, pois de nada adiantará terem sido cumpridas adequadamente todas as etapas anteriores da presente proposta de metodologia se, por falha da gestão e do acompanhamento, as medidas não venham a ser implementadas. Sabe-se que em 70% dos casos de fracassos de projetos e atividades novas, este fracasso decorre não do problema de estratégia, mas de uma execução pobre de acompanhamento.

Assim, deverão ser preparadas e implementadas ferramentas de acompanhamento das ações planejadas e de apuração das economias, além da elaboração de relatórios gerenciais de acompanhamento das economias para o Comitê Executivo. O acompanhamento realizado tem o propósito básico de permitir

a identificação tempestiva de falhas e sugerir a correção e o redirecionamento de ações.

Para o acompanhamento das ações planejadas sugere-se o gerenciamento de um plano de ação que possibilitará um suporte à condução das implementações. No Quadro 8, sugere-se um modelo de Plano de Ação.

**ASSUNTO:**

Responsável: \_\_\_\_\_ Data de Elaboração: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ Data da Atualização: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

AÇÕES / ETAPAS	RESP.	PRAZO				STATUS	COMEN TÁRIOS
		INÍCIO PREVISTO	TÉRMINO PREVISTO	INÍCIO REAL	TÉRMINO REAL		
1.							
1.1							
1.2							
1.3							
2							
2.1							
2.2							

**Legenda do Status:**

 Finalizado
  Em andamento e no prazo
  Atrasado em relação ao planejado
  Prazo vencido
  Cancelado

**QUADRO 8 – Modelo de Plano de Ação de Acompanhamento das Medidas**

Fonte: Elaborado pelo Autor (2008).

O modelo de plano de ação a ser utilizado deverá ser preenchido para cada categoria de despesa que venha a ser analisada. Deverá ser definido também o responsável pelo plano de ação. No campo Ações/Etapas, devem ser destacados, em detalhes, os passos a serem seguidos, com o responsável, o início previsto, o término previsto, o início real e o término real. No campo *Status*, identificar-se-á a situação do projeto que poderá ser complementada com o campo comentários.

Outro instrumento necessário para a motivação e a evidenciação dos resultados alcançados com as ações de racionalização será a elaboração de folha de apuração das economias, cujo objetivo será documentar de forma estruturada os benefícios quantitativos e qualitativos das iniciativas de racionalização de gastos. O papel desse instrumento de acompanhamento é relevante para indicar possíveis desvios e descumprimento de contratos, facilitando a adoção de medidas corretivas e o redirecionamento das ações.

No Quadro 9 é apresentado um modelo de folha de apuração de economias, o qual poderá ser adaptado à realidade do objeto estudado.

<b>Categoria:</b>		<b>Economia Estimada (%)</b> :	
<b>Responsável:</b>		<b>Fornecedor:</b>	
		<b>Valor total do contrato:</b>	

**Economias Previstas Atualizadas:**

Objeto do Contrato	Valor Histórico das Compras		Valores do Contrato		Total de Economias	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%

**Benefícios Qualitativos:**

Descrição do Benefício	Obtido	Descrição				
Atendimento						
Redução Operacional						
Outros (Técnicos, Controle de Qualidade)						

**Observações sobre o processo:**


**QUADRO 9 – Modelo de Folha de Apuração das Economias**

Fonte: Elaborado pelo Autor (2008).

Em resumo, a Metodologia de Racionalização de Gastos é composta de etapas que têm o propósito de colher subsídios internos e externos para a definição das estratégias de racionalização de gastos e elaborar os editais, consistindo no cumprimento das seguintes fases - Configuração do Ambiente Interno (definição das equipes, escopo do projeto e planejamento das atividades), Diagnóstico Interno dos Gastos (identificação das categorias de gastos a serem trabalhadas, levantamentos dos gastos internos e comparativos de preços praticados), Avaliação da Ambiência Externa (fornecedores atuais, fornecedores potenciais, poder de barganha do órgão público e levantamento de dados sobre principais fornecedores), Identificação e definição de estratégias de redução de custos ( opções de redução de gastos, simplificação de itens, consolidação de compras etc), preparação de editais de licitação (levantamento das necessidades de compras, elaboração dos editais e

realização dos certames) e acompanhamento das medidas de racionalização (gerenciamento dos planos de ação etc) .

Por fim, cabe destacar que, por si só, uma metodologia não garante o sucesso das ações de racionalização de gastos, pois variáveis como apoio institucional, apoio político e estratégico, apoio das áreas envolvidas e, principalmente, a adesão dos servidores às mudanças de processos, controles e sistemas, são essenciais para alcance das medidas de racionalização.

## 7. CONCLUSÃO

Nas considerações finais deste trabalho são apresentados registros referentes às conclusões relativas aos seus objetivos específicos, vis-à-vis seus correspondentes pressupostos, considerando o propósito primeiro de apresentar uma metodologia de racionalização de gastos aplicável aos órgãos públicos que considere as especificidades dos entes governamentais.

Em seguida, são descritos aspectos relacionados às dificuldades para a implementação da metodologia bem como a sinalização para novos estudos ligados ao tema desta pesquisa, como a realização de projeto-piloto de aplicação da metodologia proposta, em um determinado órgão público, considerando a carência de instrumento que cumpra o papel proposto pela metodologia e que ainda é incipiente, no Brasil, a adoção de práticas de racionalização de gastos sistematizadas com enfoque voltado para o setor público, haja vista que apenas sete estados brasileiros possuem em suas estruturas organizacionais funções específicas para tratar da racionalização de gastos.

Na pesquisa, foi possível descobrir que, no Brasil os gastos públicos representam algo em torno de 30% do Produto Interno Bruto. Quando se avaliou as despesas correntes no Governo do Estado do Ceará, no período de 2001 a 2006, apurou-se que houve um crescimento de 82%. Diante desse cenário e dos levantamentos consubstanciados nesta investigação, concluiu-se como necessária a implementação de uma metodologia de racionalização de gastos aplicável ao setor público.

No confronto das pesquisas realizadas com o **primeiro objetivo específico da pesquisa – analisar a experiência de racionalização de gastos do Governo do Estado do Ceará, considerando a mudança de paradigma da atuação estatal na gestão de gastos**, a pesquisa indicou que a experiência nas ações de racionalização do Governo do Estado do Ceará, no período de 2002 a 2006, foi exitosa, considerando os resultados quantitativos, ou seja, até a posição de dezembro de 2006, foram apuradas economias da ordem de R\$52,8 milhões, afora os ganhos com a adoção do pregão eletrônico e cotação eletrônica, que, somados, totalizam R\$225,6 milhões. Contribuíram para o alcance desses resultados a estruturação e a definição de equipe específica para planejar e executar as medidas de redução de gastos. No que se refere aos resultados qualitativos, foi possível

identificar, pela pesquisa, ganhos decorrentes de melhorias, como a criação de catálogo de materiais, edição de decretos regulamentadores dos gastos e a adoção do pregão eletrônico, cotação eletrônica e a sistemática de registro de preços.

No tocante ao **segundo objetivo específico - identificar e apresentar formas de racionalização de gastos que poderiam ser adotadas pelos gestores públicos na busca pela eficiência dos recursos aplicados**, foi possível alcançá-lo com o assento nas pesquisas efetivadas, tendo sido identificadas as formas: redução das despesas obrigatórias, implantação de comitês de auditoria para entidades gestoras de recursos públicos, revisão da política de pessoal dos governos municipais, distrital, estaduais e federal, adoção da sistema de pregão eletrônico e registro de preços, formação de consórcios intermunicipais, revisão do modelo de atuação do Tribunal de Contas da União, dentre outras formas descritas.

Essas formas de racionalização identificadas, associadas à adoção de uma metodologia de racionalização de gasto, tornam mais racional e eficiente a gestão dos recursos públicos.

Por sua vez, o **terceiro objetivo específico – definir e detalhar as etapas de uma metodologia de racionalização de gastos aplicável a órgãos públicos, evidenciando os requisitos e funcionalidades a serem adotados para o alcance das economias decorrentes** -, também foi alcançado com o desenvolvimento da seção 6 – Metodologia de Racionalização de Gastos, por meio da qual foram definidas as etapas da Metodologia proposta, as quais consistem em: Configuração do Ambiente Interno, Diagnóstico Interno dos Gastos, Avaliação da Ambiência Externa, Identificação e definição de estratégias de redução de custos, preparação de editais de licitação e acompanhamento das medidas de racionalização. Conclui-se, entretanto, que somente o cumprimento de todas as etapas descritas para a metodologia não garantirá o alcance das economias pois existem requisitos políticos e institucionais que precisam ser incorporados no processo de aplicação da metodologia em função das decisões envolvidas.

O pressuposto de que **na formulação de uma metodologia de racionalização de gastos é relevante considerar as características dos órgãos públicos em função dos preceitos legais a que estão sujeitos, sob pena de inaplicabilidade da metodologia proposta**, é confirmado pelo fato de que a inobservância dos ditames da legislação federal, distrital, estadual e municipal no

desenho das medidas de racionalização de gastos poderá ensejar exposição do gestor público, sujeitando-o a penalidades.

Nesse sentido, em várias etapas da metodologia, foram considerados os aspectos legais, como, por exemplo, a Lei de Licitações. Na iniciativa privada ocorrem etapas que estão no domínio dos compradores, como a seleção de fornecedores, a realização de negociação direta com os fornecedores e a realização de contratos de longo prazo. Por sua vez, no setor público, deve-se seguir estritamente o definido nas leis. Assim, os contratos não podem ser superiores a cinco anos, a seleção dos fornecedores dar-se-á sempre pela aplicação de modalidades de licitação (tomada de preço, concorrência, pregão, carta-convite) e os preços são sempre definidos em função do resultado de processo licitatório.

Quanto ao **pressuposto 2 - a adoção de metodologia de racionalização de gastos permite êxito nas ações de racionalização de gastos voltadas para o setor público, ensejando oportunidades de ganhos quantitativos e indicativos de vantagens qualitativas como melhorias de processos e dos controles gerenciais** - pode-se considerar que é confirmado parcialmente, haja vista que, pelo cumprimento das etapas descritas pode-se alcançar reduções sustentáveis de gastos, entretanto não foi possível mensurar o nível de eficiência da metodologia pelo fato de que não foi realizado projeto-piloto em uma unidade orçamentária, considerando a necessidade de anuência do ente público bem como pelo que se estima que um teste-piloto compreendendo todas as etapas, inclusive a realização dos processos licitatórios, poderia levar um ano.

Quanto ao **objetivo geral** desta dissertação, de **apresentar metodologia de racionalização de gastos aplicável a órgãos públicos, seja no âmbito dos municípios, dos estados, do Distrito Federal e até mesmo da União, adotando-se como referência a experiência da gestão de gastos vivenciada pelo Governo do Estado do Ceará no período de 2003 a 2006**, conclui-se pela sua viabilidade, alertando para o fato de que, para o alcance da eficácia da metodologia, faz-se necessária a atenção com fatores críticos de sucesso que impactam na aplicação da metodologia de racionalização de gastos, nas suas seis etapas. Esses fatores críticos poderão resultar em dificuldades a serem superadas. Dentre as possíveis dificuldades, pode-se mencionar:

- a) problemas operacionais com a carência de algumas informações não geradas pela Contabilidade Pública, a qual enfatiza o caráter

financeiro do registro das transações efetuadas, em detrimento de outras abordagens que poderiam ampliar seu potencial gerador de informações gerenciais, como preços unitários, histórico de preços, democratização dos preços praticados nos órgãos e outras informações que permitam viabilizar um tratamento gerencial dos dados contábeis;

- b) dificuldade em medir o volume de determinados produtos ou serviços disponibilizados pelas organizações públicas à sociedade, notadamente aqueles serviços intangíveis e indivisíveis;
- c) inexistência de uma “cultura de racionalização de gastos”, ou seja, de práticas baseadas no gerenciamento de gastos de cada unidade orçamentária, uma vez que a ausência de ferramentas de gestão nesse sentido dificultam o desenvolvimento de iniciativas na Administração no sentido de implantar ações de racionalização;
- d) multiplicidade de sistemas corporativos encontrados nos órgãos públicos, desenvolvidos em plataformas tecnológicas e linguagens de programação diferentes, fator que enseja dificuldades na coleta das informações;
- e) ausência de informações sistematizadas relativamente a preços, produtos, serviços, fornecedores, contratos e outros dados, implicando a coleta manual das informações, as quais se sujeitam a falhas e, por conseqüência, induzindo a erros no direcionamento das estratégias de racionalização de gastos a serem adotadas.

Conclui-se, ainda, que, o estudo racional é condição necessária mas não suficiente para resolver de modo satisfatório a questão da quantidade e da qualidade dos gastos públicos. A razão e a equidade são indispensáveis mas elas terão de mobilizar a vontade política para enfrentar e vencer os interesses e edificar o consenso em torno de soluções, muitas vezes penosas e difíceis.

Finalmente, alarga-se o horizonte para novas iniciativas de pesquisa técnica baseada na aplicação da metodologia de racionalização de gastos ora apresentada, a qual, com suas diretrizes e procedimentos detalhados, servirá de âncora para o desenvolvimento de trabalhos futuros relacionados ao tema.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Administrativo**. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. São Paulo: Atlas, 2006.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ARVATE, Paulo Roberto *et al*, BIDERMAN, Ciro. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

ATKINSON, Anthony A. *et al*. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; São Paulo: Atlas, 2000.

BARBOSA, Edilson. **Controle interno e auditoria interna na gestão pública municipal: desafios numa visão prospectiva**. Espírito Santo. In **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo**, 2003. Disponível em: <http://www.financasdosmunicipios.com.br/dados/ArquivosPDF/Capixabas2001.pdf>. Acesso em 24.nov.2007.

BARBOSA, Evanir Lenhardt. **Controle Interno da Administração Pública: Instrumento de Controle e de Gerenciamento**, 2002. Disponível em: <http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/contr-interno-adm-publ.pdf>. Acesso em 05.nov.2007.

BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. 1937. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em 22.mar.2008.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1967. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em 22.mar.2008.

\_\_\_\_\_. **Código Civil** . Lei 10.406, de 10.01.2002. Disponível em [http://www.interlegis.gov.br/processo\\_legislativo/20040204124657](http://www.interlegis.gov.br/processo_legislativo/20040204124657). Acesso em 05.nov.2007.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1998.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 200/67**. Brasília: Diário Oficial da União, 1967

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 93.872**. Brasília: Diário Oficial da União.

BRASIL. **Decreto nº 3.931**, de 19 de setembro de 2001. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/decreto/2001/D3931htm.htm>. Acesso em 16.fev.2008.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.555**, de 8 de agosto de 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/decreto/D3555.htm>. Acesso em 05.fev.2008.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 4.177**. Brasília: Diário Oficial da União.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 4.536**, de 28 de janeiro de 1922. Disponível em <http://www.conlicitacao.com.br/historia/decreto4536.php>. Acesso em 04.fev.2008.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.697**, de 21 de dezembro de 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/decreto/D3697.htm>. Acesso em 05.fev.2008.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 5.450**, de 31 de maio de 2005. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2004-2006/2005/Decreto/quadro.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/2005/Decreto/quadro.htm). Acesso em 25.02.08

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 5.683**, de 24 de janeiro de 2006. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2004-2006/2006/Decreto/quadro.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/2006/Decreto/quadro.htm). Acesso 22.03.2008.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 19/98**. <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em 22.mar.2008.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, 17 dez. 1976. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 12.11.2007.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, 09 abr. 1964. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>> Acesso em 12.Nov.2007.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.784, de 29.jan.1999**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/QUADRO/1999.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/QUADRO/1999.htm). Acesso em 04.fev.2008.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.107**, de 6 de abril de 2005. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2004-2006/2005/Lei/L11107.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/2005/Lei/L11107.htm). Acesso em 16.fev.2008.

\_\_\_\_\_. **Lei de Licitação (1993). Lei de Licitações e Contratos da Administração Pública: Lei nº 8.666/93**. Organização de Textos e Índices por Jorge Ulisses Jacoby Fernandes. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.683**, de 28 de maio de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/secom/normas/10683.htm>. Acesso em 04.fev.2008

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em:  
<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 24.nov.2007.

\_\_\_\_\_. **Portaria da STN -Secretaria do Tesouro Nacional de nº 303** de 28/04/2005. Disponível em  
[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria303\\_2005.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria303_2005.pdf). Acesso em 04.fev.2008.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 3.081**, de 29 de maio de 2003. Disponível em  
<http://www5.bcb.gov.br/normativos/detalhamentocorreio.asp?N=103074246&C=3081&ASS=RESOLUCAO+3.081>. Acesso em 05.fev.2008.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 16/91**. Brasília: Diário Oficial da União.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 2.026, de 04.05.2000**. Disponível em  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/Principal.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Principal.htm). Acesso em 22.fev.2008.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 2.108-9, de 27.12.2000**. Disponível em  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/Principal.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Principal.htm). Acesso em 22.fev.2008.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 2.143-31, de 31.05.2005**. Disponível em  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/Principal.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Principal.htm). Acesso em 22.fev.2008.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria de Assuntos Internacionais. **Indicadores da Economia Mundial**. nº 7, dez. 1996.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin (Orgs.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 7 ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

BURKHEAD, Jessé. **Orçamento Público**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

CARTER, Craig (org). **The Role of Reverse Auctions in Strategic Sourcing**. Chicago. Bearing Point, 2003.

CATELLI, A. e SANTOS, E. S. **Mensuração da Criação de Valor da Gestão Pública**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, v.38, nº 3, mai/jun, 2004.

CAVALHEIRO, Jader Branco. **A Organização do Sistema de Controle Interno nos Municípios: Importância e Inovações**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: CRC/RS, 2003. Disponível em:  
[http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/org\\_sist\\_contr\\_interno\\_municipios.pdf](http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/org_sist_contr_interno_municipios.pdf). Acesso em 24 nov.2007.

CAVANHA FILHO, Armando Oscar. **Estratégias de Compras**. Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna Ltda., 2006.

CEARÁ. **Constituição do Estado do Ceará**. Fortaleza: Assembléia Estadual, 05 de Outubro de 1989. .

CEARÁ. **Decreto nº 11.269, de 17.04.75.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 1975.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 18.938, de 17.11.87.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 1987.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 20.307, de 04.10.89.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 1989.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 24.388, de 28.02.97.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 1997.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 25.698, de 06.12.99.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 1999.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 25.843, de 05.04.00.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2000.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 28.624, de 08.02.07.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2007.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 25.920, de 20.06.00.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2000.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 26.651, de 07.01.2003.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2003.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 26.898, de 07.01.03.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2003.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 26.972.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2003.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 27.583, de 08.10.04.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2004.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 28.087, de 10.01.2006.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2003.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 28.088, de 10.01.2006.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2003.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 28.089, de 10.01.2006.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2003.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 28.397.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 28.832, de 08.08.2007.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2007.

CEARÁ. **Estudo para Definição de um Modelo de Controladoria para o Estado do Ceará.** Fortaleza: SECON, 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei Estadual nº 11.714, de 25.07.1990.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 1990.

\_\_\_\_\_. **Lei Estadual nº 13.297, de 07.03.2003.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2003.

\_\_\_\_\_. **Lei Estadual nº 13.325, de 14.07.2003.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2003.

\_\_\_\_\_. **Lei Estadual nº 13.875, de 07.02.2007.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2007.

\_\_\_\_\_. **Portaria Estadual nº 85/2004, de 05.12.04.** Fortaleza: Diário Oficial do Estado do Ceará, 2004

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração:** um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2 ed. Porto Alegre:Bookman, 2005.

COOPER, Donald R., SCHINDLER, Pamela S. **Pesquisa em Administração:** um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 7 ed., Porto Alegre: Bookman, 2003.

CGU(Controladoria Geral da União). Brasília, CGU,2008. Disponível em <http://www.cgu.gov.br/CGU/> . Acesso em 20.Mai.2008.

CHÁTELET, François; PISIER-KOUCHNER, Évelyne. **As Concepções Políticas do Século XX:** História do Pensamento Político. Rio de Janeiro: Zahar, 1983.

CHU, K. *et al.* **Unproductive Public Expenditures – A Pragmatic Approach To Policy Analysis.** IMF: Pamphlet Series, nº 48, Washington, 1996.

CUNHA, Michelle Borges Cavalcante, (Org.) **Coletânea de Normas do Controle Interno Estadual.** Fortaleza: SECON, 2006.

CRUZ, Flávio da(coordenador), **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada:** Lei complementar 101, de 4 de maio de 2000 – 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** São Paulo: Atlas, 2005.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **As Novas Realidades:** no governo e na política, na economia e nas empresas, na sociedade e na visão de mundo; tradução de Carlos Afonso Malferrari. São Paulo: Pioneira, 1997.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Sistema de Registro de Preços e Pregão**. 1 ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Minidicionário da Língua Portuguesa**. 3. ed., Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.

FNCI (Fórum Nacional dos Órgãos de Controles Internos dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal). **Organização dos Controles Internos dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal**. Vila Velha-ES, 2006.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GODOY, Arilda Schmidt. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de Administração de Empresas. São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar/abr, 1995.

GOULART, Eliana Leão. **O sistema de registro de preços: uma revolução nas licitações**. Brasília: Brasília Jurídica, 2001.

GRAHAM, Cole Blease Jr., STEVEN W. Hays; **Para Administrar a Organização Pública**. Tradução, Britta Lemos de Freitas. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1994.

HAIR, Jr., Joseph F, *et al.* **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Trad. Lene Belon Ribeiro. – Porto Alegre: Bookman, 2005.

HOUAISS. **Dicionário**. São Paulo: 2008. Disponível em <http://www.dicionariohouaiss.com.br/index2.asp>. Acesso em 22.Fev.2008.

IBGC(Instituto Brasileiro de Governança Corporativa). **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 2004. Disponível em: [www.ibgc.org.br](http://www.ibgc.org.br) acesso em 24 nov.2007.

IBGE(Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). **Banco de Dados Estados @**. 2008. Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/> acesso em 22.Fev.2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

**Jornal Direito Jurídico do Estado**, edição de 26.01.2006. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/noticias/87/>. Acesso em 30.jan.2008.

IPECE (Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará). **Ceará em Mapas**. Fortaleza, IPECE, 2008. Disponível em <http://www.ipece.ce.gov.br/atlas/capitulo5/56.htm>. Acesso em 22.Mai.2008.

KERLINGER, Fred N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, EDUSP, 1980.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade pública:** Teoria e Prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LIMA, Kassandra Saraiva de. **Brazilian Fiscal Responsibility Law's: Impact in the financial Situation of Rio de Janeiro and Teresina**, 2003. Disponível em: <http://www.tce.pi.gov.br/documentos/disserta%C3%A7oes/tese.doc>. Acesso em 20 nov. 2007.

MACHADO, Geraldo *et al.* **Gestão Pública:** Desafios e Perspectivas. Salvador: Fundação Luis Eduardo Magalhães(FLEM), 2001.

MARINIS, Alexandre. **Estado Brasileiro triplica em 20 anos e gastos chegam a 30% do PIB.** Jornal o Estado de São Paulo, edição de 19.mar.2007. Disponível em <http://www.diplomaciaenegocios.com.br/ntc.asp?Cod=1268>. Acesso em 04.fev.2008.

MARTINS, Paulo Emílio Matos. PIERANTI, Octavio Penna. **Estado e Gestão Pública:** visões do Brasil contemporâneo. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

MENDES, Marcos *et al.* **Gasto Público Eficiente.** Propostas para o Desenvolvimento do Brasil. Rio de Janeiro. Topbooks Editora e Distribuidora de Livros Ltda. 2006.

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

MOREIRA, Daniel Augusto. **O método fenomenológico na pesquisa.** São Paulo: Pioneira, 2002.

MUSGRAVE, Richard, MUSGRAVE, Peggy. **Finanças Públicas:** Teoria e prática. Rio de Janeiro:Campus, 1980.

MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das Finanças Públicas.** São Paulo: Atlas. 1974.

NASCIMENTO, Márcio Gondim do. **O controle da administração pública no Estado de Direito.** DireitoNet, São Paulo, 06 mai. 2005. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/x/20/23/2023/>. Acesso em 09.nov.2007

OSBORNE, David. GAEBLER, Ted. **Reinventando o Governo:** Como o Espírito Empreendedor está Transformando o Setor Público. 6ª. edição. Brasília: MH Comunicação, 1995.

PEIXE, Blênio César Severo. **Orçamento e Contabilidade:** Uma Contribuição ao Redesenho do Controle na Administração. RBC, Distrito Federal: Conselho Federal de Contabilidade, ano XXVII, nº 110, mar/abr. 1998

PEREIRA, J. M. **Reforma do Estado e Controle da Corrupção no Brasil.** Revista de Administração Mackenzie. São Paulo, ano 4, nº 1, 1981.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Pública:** a política orçamentária no Brasil, 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PINHO *et al.* **Tópicos contemporâneos em auditoria pública e privada.** Fortaleza: Edições UFC, 2007.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio *et al.*, **Contabilidade Pública:** uma abordagem da administração financeira pública. São Paulo: Atlas, 2002.

PORTER, Michael E. **Técnicas para Análise de Indústrias e da Concorrência.** São Paulo: Editora Campus, 1986.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial.** Brasília: ENAP, 1997. Disponível em: [http://www.enap.gov.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=259](http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=259). Acesso em 21.nov.2007.

ROCHA, Lincoln Magalhães da. **A função controle na administração pública:** controle interno e externo. Fórum Administrativo, Belo Horizonte, v.1, nº 2, 2001. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/isc/sedip/Revista/Download/revista0093.pdf>. Acesso em 24 abr. 2007.

RICHARDSON, Robert Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3 ed. ver. amp., São Paulo: Atlas, 1999.

RUESCAS, Jesus. **Pesquisa Escolar Sivadi.** 1ª. edição. São Paulo: Sivadi Editorial, 2002

SANTOS, Lourival Nery dos. **Princípios de Governança Corporativa:** aplicabilidade na gestão pública. Rio de Janeiro: ESG, 2002.

SECON(Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral). **Organograma.** Fortaleza, 2008. Disponível em: <http://www.secon.ce.gov.br/>. Acesso em 22.Fev.08.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Atividades da Secretaria da Controladoria do Governo do Estado do Ceará – Período 2002 a 2006.** Fortaleza, SECON, 2006.

\_\_\_\_\_. **Termo de Referência para Contratação de Consultoria para Avaliação do Projeto Inovação em Suprimentos-PIS.** Fortaleza, SECON, 2007.

SEFAZ (Secretaria da Fazenda). **Sistema Integrado de Contabilidade.** Fortaleza, 2002 a 2006.

SILVA, Adão Cravem da. *et al.* **Um modelo teórico para a avaliação do sistema de controle interno no setor público.** VII Convenção de Contabilidade – Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/7991.pdf>. Acesso em 05 mai.2007.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

TCU(Tribunal de Contas da União). **Portal de Pesquisa Textual:** Decisão TCU 233/1996. Brasília, TCU, 2008. Disponível em

<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario?cmbTipoPesquisa=ACOR>. Acesso em 22.Mai.2008.

\_\_\_\_\_. **Portal de Pesquisa Textual:** Decisão TCU 507/2001. Brasília, TCU, 2008. Disponível em <http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario?cmbTipoPesquisa=ACOR>. Acesso em 22.Mai.2008.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

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

XIMENES, Sérgio. **Minidicionário Ediouro.** 5ª. Ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 1999.

## ANEXO A

## MEDIDAS DE AJUSTES – NORMAS DE CONTROLE INTERNO ESTADUAL

NORMA	DESCRIÇÃO
Lei Estadual nº 13.297/2003, de 07.03.2003	Dispõe sobre o Modelo de Gestão do Poder Executivo, altera a estrutura da Administração Estadual, promove a extinção e criação de cargos de Direção e Assessoramento Superior e dá outras providências.
Decreto Estadual nº 27.118/2003, de 27.03.2003	Dispõe sobre medidas de Redução de Despesas e de compatibilização da execução orçamentária à disponibilidade financeira do Tesouro Estadual e dá outras providências.
Decreto Estadual nº 27.119/2003, de 27.06.2003	Disciplina a Gestão por Programas no Estado do Ceará, cria a figura do Gerente e dá outras providências.
Decreto Estadual nº 27.263/2003, de 25.11.2003.	Define Políticas de padronização e controle de contratação de mão de obra terceirizada no âmbito da administração pública estadual.
Decreto Estadual nº 27.418/2004, de 07.04.2004	Define Políticas de padronização e controle para o uso dos serviços de telefonia, energia elétrica e de abastecimento de água e esgoto, no âmbito da Administração Pública Estadual e dá outras providências.
Decreto Estadual nº 27.627/2004, de 22.11.2004	Estabelece Procedimentos referentes ao processo licitatório para aquisição de bens e serviços por parte da Administração Pública Estadual e revoga o Decreto nº 27.588, de 14 de outubro de 2004.
Decreto Estadual nº 27.838/2005, de 13.07.2005	Dispõe sobre a aquisição de bilhetes de passagens aéreas no âmbito da administração pública estadual direta, incluindo autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista e empresas públicas e dá outras providências.

Decreto Estadual nº 27.862/2005, 02.08.2005.	nº de	Altera a redação do inciso VIII, do Art. 1º do Decreto nº 27.118, de 27.06.2003.
Decreto Estadual nº 27.922/2005, 20.09.2005	nº de	Regulamenta a Lei nº 13.623, de 15 de julho de 2005, que instituiu o Certificado Eletrônico de Nota Fiscal para Órgão Público-CENFOP.
Decreto Estadual nº 28.086/2006, 10.01.2006	nº de	Regulamenta, no âmbito da Administração Pública Estadual, o sistema de compras, e dá outras providências.
Decreto Estadual nº 28.087/2006, 10.01.2006.	nº de	Dispõe sobre a regulamentação do uso do sistema de registro de preços de que trata o artigo 15 da Lei Federal nº 8.666, de 21.07.1993, e o artigo 11 da Lei Federal nº 10.520, de 17.07.2002.
Decreto Estadual nº 28.088/2006, 10.01.2006,	nº de	Dispõe sobre a implantação da sistemática de compras eletrônicas, denominada cotação eletrônica, para aquisição de bens e serviços comuns de pequeno valor, e dá providências correlatas.
Decreto Estadual nº 28.089/2006, 10.01.2006.	nº de	Regulamenta, no âmbito da administração pública estadual, a licitação na modalidade pregão, instituída pela Lei Federal nº 10.520, de 18 de julho de 2002, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá providências correlatas.

Fonte: Cunha (2006)

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)