

Auditoría de Ingresos Tributarios: Un Estudio m Estudio de TCE-CE

Una Tesis Presentada Para Obtener El Título De
Doctor en Ciencias Empresariales y Sociales
UCES, Buenos Aires

Fernanda Aragão Barbosa
02 03 del 2022.

Nota

Director: Prof. Marcus Vinicius Veras Machado, Ph.D, Universidade Federal do Ceará.

La correspondencia relacionada con este documento deberá ser enviada a aragao.fernanda@gmail.com

DEDICACIÓN

Al pequeño pero valioso equipo que enriqueció mi vida:
mis padres, Leonardo y Teresa,
mis hermanas Catarina y Rafaele,
mi esposo Rodrigo
mi familia, mi refugio, mi nicho y mi mundo encantado,
A todos, les dedico esta tesina con mucho amor y cariño.

AGRADECIMIENTOS

En el camino recorrido en la búsqueda de culminar esta obra, fueron muchas las personas que directa o indirectamente brindaron sus aportes con libros, textos, lecturas y sobre todo con palabras de aliento y gestos de apoyo.

Todo ello hizo que esta tesina representara, además del rico aprendizaje formal, un aprendizaje de cooperación, solidaridad, desapego y amor, que sólo la convivencia, en la ardua búsqueda de una meta, permite.

Mi agradecimiento muy especial al brillante Prof. Marcus Vinicius Veras Machado, por su apoyo moral y por la sabia y precisa dirección sin la cual no habría culminado este trabajo.

A mi esposo Rodrigo por su enriquecedora interacción y valioso aliento, por su ayuda y por entender el significado de este trabajo en mi vida.

A amiga Amanda que demostró ser una persona admirable, confiable y atenta en diferentes situaciones.

A todos los que contribuyeron de alguna manera, mi más sincero agradecimiento.

RESUMO

Los Tribunales de Cuentas juegan un papel importante en el control de la eficiencia de los municipios en cuanto a la institución, previsión y recaudación de todos los impuestos de su competencia, requisito indispensable de la responsabilidad en la gestión fiscal. Dada la importancia de la auditoría gubernamental en el control de los ingresos fiscales públicos en los municipios, el presente trabajo pretende analizar el resultado de las auditorías de ingresos fiscales realizadas por el TCE-CE en el período 2013-2020 en la Región Metropolitana de Fortaleza para brindar una visión general de los procedimientos involucrados y profundizar el conocimiento sobre las auditorías gubernamentales. Para ello, se construyeron categorías analíticas, organizadas en las dimensiones de metodología de auditoría, hallazgos y enfoque de auditoría que culminaron con la elaboración de una Hoja de Ruta que contiene estándares específicos de auditoría, a ser observados en las fiscalizaciones de ingresos públicos tributarios a cargo de las Unidades Técnicas del TCE-CE, así como lineamientos generales sobre los principales temas enfrentados en estas inspecciones. La investigación concluyó que el TCE-CE prioriza la fiscalización del gasto público y cobra poco a los municipios por las acciones y el cumplimiento de la recaudación tributaria.

Palabras clave: Auditoría Gubernamental; Ingresos Tributarios Públicos; Tribunal de Cuentas.

ABSTRACT

The Courts of Auditors play an important role in monitoring the efficiency of municipalities regarding the institution, forecast and collection of all taxes within their competence, an essential requirement for responsibility in fiscal management. Given the importance of government auditing in the control of public tax revenue of municipalities, this paper intends to analyze the result of tax revenue audits carried out by the TCE-CE in the period 2013-2020 in the Metropolitan Region of Fortaleza to provide an overview of the procedures involved and deepen the knowledge about government audits. For this purpose, analytical categories were constructed, organized in the dimensions of audit methodology, findings and audit focus that culminated in the preparation of a Guide containing specific audit standards, to be observed in the inspections of public tax revenue under the responsibility of the Technical Units of the TCE-CE , as well as general guidelines on the main issues faced in these inspections. The research concluded that the TCE-CE prioritizes public expenditure audits and does not charge municipalities for actions and compliance with tax collection.

Keywords: Government Audit; Public tax revenue; Audit Office

TABLA DE CONTENIDOS

LISTA DE GRÁFICOS	9
LISTA DE FIGURAS	10
LISTA DE TABLAS	10
LISTA DE CUADROS	11
LISTA DE ABREVIATURAS	13
1. INTRODUCCIÓN	15
1.1. TRIBUNAL DE CUENTAS: AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS PÚBLICOS.....	19
1.2. ESTRUCTURA DE TRABAJO	22
2. REVISION DE LA LITERATURA.....	23
2.1. TRABAJOS RELACIONADOS	24
2.2. ADMINISTRACION PUBLICA.....	25
2.2.1. Administración Directa	28
2.2.2. Administración indirecta	28
2.2.3. Principios constitucionales de la administración pública.....	30
2.3. CONTROL EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.....	34
2.3.1. Breves hitos históricos del control en la Administración Pública.....	35
2.3.2. Concepto de Control sobre la Administración Pública	38
2.3.3. Tipología del Control de la Administración Pública.....	39
2.3.4. Control Interno	41
2.3.5. Control Externo	45
2.3.6. Control Social.....	48
2.4. AUDITORIA GUBERNAMENTAL.....	50
2.4.1. Conceptos de auditoría	52
2.4.2. Conceptos y Propósito de la Auditoría Gubernamental	53
2.4.3. Clasificación de auditoría gubernamental.....	56
2.4.4. Proceso de Auditoría Gubernamental	58
2.4.5. Tribunal de Cuentas y Auditoría de los Gobiernos en Brasil.....	63
2.5. SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEÑO.....	66
2.5.1. Concepto de Sistema Tributario Nacional	67
2.5.2. Principios de tributación	68
2.5.3. Elementos de la Obligación Tributaria.....	72
2.5.4. Especies Tributarias.....	77
2.5.5. La estructura tributaria de la Constitución de 1988.....	81
2.5.6. Tributos de competencia de los municipios.....	83
2.6. TRANSFERENCIAS INTERGUBERNAMENTALES A MUNICIPIOS.....	86
2.6.1. Clasificación de las transferencias intergubernamentales	87
2.6.2. Transferencias intergubernamentales fuera de Brasil	88

2.6.3.	Transferencias de la Unión a los municipios	89
2.6.4.	Transferencias de estados a municipios	93
2.7.	INGRESOS PÚBLICO.....	94
2.7.1.	Clasificación de Ingresos Públicos	96
2.7.2.	Renúncia de Ingresos	100
2.7.3.	Modalidades de renuncia de ingresos	103
3.	METODOLOGIA DE INVESTIGACIÓN.....	107
3.1.	PARADIGMA Y ENFOQUES DE INVESTIGACIÓN.....	109
3.2.	PASOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	116
3.3.	ACCIONES, MÉTODOS Y FUENTES.....	121
3.4.	DELIMITACIÓN DEL UNIVERSO DE INVESTIGACIÓN Y RECOGIDA DE DATOS	123
4.	PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	135
4.1.	DESCRIPCIÓN DEL CONTENIDO DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA SELECCIONADOS.....	135
4.1.1.	Municipio de Aquiraz.....	136
4.1.2.	Municipio de Cascavel	138
4.1.3.	Municipio de Caucaia	142
4.1.4.	Municipio de Chorozinho.....	145
4.1.5.	Municipio de Eusébio	148
4.1.6.	Municipio de Fortaleza	151
4.1.7.	Municipio de Guaiuba	155
4.1.8.	Municipio de Horizonte.....	158
4.1.9.	Municipio de Itaitinga	161
4.1.10.	Municipio de Maracanaú	163
4.1.11.	Municipio de Maranguape	166
4.1.12.	Municipio de Pacajus	169
4.1.13.	Municipio de Pacatuba.....	173
4.1.14.	Municipio de Paracuru.....	177
4.1.15.	Municipio de Paraipaba.....	180
4.1.16.	Municipio de Pindoretama.....	183
4.1.17.	Municipio de São Gonçalo do Amarante	186
4.1.18.	Municipio de São Luis do Curú.....	188
4.1.19.	Municipio de Trairi.....	191
4.1.20.	Descripción del contenido de los procesos seleccionados	194
4.2.	DISCUSIONES ANALÍTICAS DE LOS INFORMES SELECCIONADOS.....	203
4.3.	RUTA DE AUDITORÍA FISCAL.....	206
4.3.1.	Estructura de la Administración Tributaria	207
4.3.2.	Impuesto sobre la Propiedad Predial y Territorial Urbana – IPTU	210
4.3.3.	Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Inmuebles – ITBI.....	211

4.3.4.	Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza – ISS	213
4.3.5.	Tasas	215
4.3.6.	Deuda Activa.....	216
4.3.7.	Beneficios fiscales.....	217
5.	CONCLUSIÓN	219
	REFERÊNCIAS	222

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Representatividad de la Renta Tributaria de los Municipios de la Región Metropolitana de Fortaleza.....	16
--	----

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Estructura de la Administración Pública a nivel federal.....	27
Figura 2: Controles horizontales.....	41
Figura 3: Régimen de renuncia de ingresos.....	102
Figura 4: Aspectos particulares de los polos metodológicos de la práctica científica	109
Figura 5: Ubicación de la recopilación de datos de la encuesta.....	126

LISTA DE TABLAS

Tabla 1: Recaudación de Impuestos de los Municipios de la Región Metropolitana de Fortaleza en 2020	17
Tabla 2: Datos poblacionales y económicos del municipio de Aquiraz	136
Tabla 3: Datos poblacionales y económicos del municipio de Cascavel.....	139
Tabla 4: Datos poblacionales y económicos del municipio de Caucaia	142
Tabla 5: Datos poblacionales y económicos del municipio de Chorozinho	145
Tabla 6: Datos poblacionales y económicos del municipio de Eusébio.....	148
Tabla 7: Datos poblacionales y económicos del municipio de Fortaleza.....	152
Tabla 8: Datos poblacionales y económicos del municipio de Guaiuba	155
Tabla 9: Datos poblacionales y económicos del municipio de Horizonte	158
Tabla 10: Datos poblacionales y económicos del municipio de Itaitinga	161
Tabla 11: Datos poblacionales y económicos del municipio de Maracanaú.....	163
Tabla 12: Datos poblacionales y económicos del municipio de Maranguape	166
Tabla 13: Datos poblacionales y económicos del municipio de Pacajus.....	170
Tabla 14: Datos poblacionales y económicos del municipio de Pacatuba	173
Tabla 15: Datos poblacionales y económicos del municipio de Paracuru	177
Tabla 16: Datos poblacionales y económicos del municipio de Paraipaba	180
Tabla 17: Datos poblacionales y económicos del municipio de Pindoretama	183
Tabla 18: Datos poblacionales y económicos del municipio de São Gonçalo do Amarante.....	186
Tabla 19: Datos poblacionales y económicos del municipio de São Luis do Curú ..	188
Tabla 20: Datos poblacionales y económicos del municipio de Trairi	191
Tabla 21: Aumento de la recaudación para los valores per cápita de los impuestos en la Región Metropolitana de Fortaleza - 2013 x 2020.....	205

LISTA DE CUADROS

Cuadro 1: Condiciones de validez de los actos y hechos de gestión pública.....	55
Cuadro 2: Planificación de la auditoría.....	60
Cuadro 3: Impuestos de competencia de la Unión.....	81
Cuadro 4: Impuestos de competencia de los Estados	81
Cuadro 5: Impuestos de competencia de los Municipios	82
Cuadro 6: Impuestos de competencia común a la Unión, Estados y Municipios.....	82
Cuadro 7: Principales transferencias intergubernamentales a municipios	95
Cuadro 8: Tipos de Ingresos Corrientes.....	98
Cuadro 9: Tipos de Ingresos de Capital.....	99
Cuadro 10: Clasificación morfológica de la tesis.....	116
Cuadro 11: Categorías de análisis	120
Cuadro 12: Acciones, métodos y fuentes por objetivo específico	122
Cuadro 13: Informes de auditoría seleccionados	126
Cuadro 14: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Aquiraz	137
Cuadro 15: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Cascavel.....	139
Cuadro 16: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Caucaia	142
Cuadro 17: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Chorozinho	146
Cuadro 18: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Eusébio	149
Cuadro 19: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Fortaleza	152
Cuadro 20: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Guaiuba.....	156
Cuadro 21: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Horizonte.....	159
Cuadro 22: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Itaitinga	161
Cuadro 23: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de	

Maracanaú	164
Cuadro 24: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Maranguape	167
Cuadro 25: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Pacajus	170
Cuadro 26: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Pacatuba	174
Cuadro 27: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Paracuru.....	177
Cuadro 28: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Paraipaba	180
Cuadro 29: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Pindoretama	184
Cuadro 30: Categorización de los informes de auditoría del municipio de São Gonçalo do Amarante	187
Cuadro 31: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de São Luis do Curú	189
Cuadro 32: Categorización de los informes de auditoría del municipio de Trairi.....	192
Cuadro 33: Principales ocurrencias de auditorías de ingresos tributarios	203

LISTA DE ABREVIATURAS

ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CTN	Código Tributário Nacional
FNS	Fundo Nacional de Saúde
FPEX	Fundo de Exportação
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IOF	Imposto Sobre Operações Financeiras
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institution
ITR	Imposto Territorial Rural
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	lei orçamentária anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
STF	Supremo Tribunal Federal
TCE-CE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCU	Tribunal de Contas da União

CAPÍTULO 1

1. INTRODUCCIÓN

La misión tradicionalmente asignada a los Tribunales de Cuentas desde su concepción ha sido el control de las cuentas públicas como forma de promover la ética en la gestión pública para garantizar el pleno ejercicio de la ciudadanía por parte de la población. Tiene competencia constitucional para inspeccionar y juzgar la buena y regular aplicación de los recursos públicos por parte de los administradores y demás responsables, auxiliando al Poder Legislativo en el ejercicio del control externo. El enfrentamiento y la prevención de la ilegalidad, la corrupción, el descuido, el despilfarro, las fallas involuntarias y el uso impersonal del aparato estatal son objetos de control que ejercen los Tribunales de Cuentas.

Con el tiempo, estos órganos se han vuelto cada vez más complejos, participando de un nuevo modelo de sociedad en el que también aumentan las exigencias, dictadas por la necesidad de adaptarse a un orden mundial, lo que ha provocado profundos cambios en el modelo de gestión fiscal brasileño.

El punto de partida de este cambio fue la aprobación en Estados Unidos de América (1990) de la *Budget Enforcement Act*; en la Unión Europea (1992) del Tratado de *Maastricht*; en Nueva Zelanda (1994) de la *Fiscal Responsibility Act* y en la Fondo Monetario Internacional (1998.) del Código de Buenas Prácticas para la Transparencia Fiscal. Estas experiencias externas llevaron al inicio de un programa de ajuste fiscal en Brasil, que se hizo realidad con la promulgación de la Ley de Responsabilidad Fiscal, Ley Complementaria nº 101, de 4 de maio de 2000, que desde su publicación pretende contribuir a la planificación, transparencia, prevención de riesgos y corrección de desviaciones y en la búsqueda del equilibrio entre ingresos y gastos (BRAGA, 2015, p. 373).

La Ley de Responsabilidad Fiscal enfatiza la búsqueda de un ingreso público eficiente, destacándose en su artículo 1, §1:

La responsabilidad en la gestión fiscal presupone una actuación planificada y transparente, en la que se prevengan riesgos y se eviten desviaciones susceptibles de afectar el equilibrio de las cuentas públicas, mediante el cumplimiento de metas de resultados entre ingresos y gastos y el cumplimiento de límites y condiciones en materia de renuncia de ingresos, generación de gastos con personal, seguridad social y otros, consolidación de deudas y valores,

operaciones de crédito, incluyendo anticipación de ingresos, otorgamiento de garantía y registro en cuentas por pagar. (Ley Complementaria N° 101 de 2000)

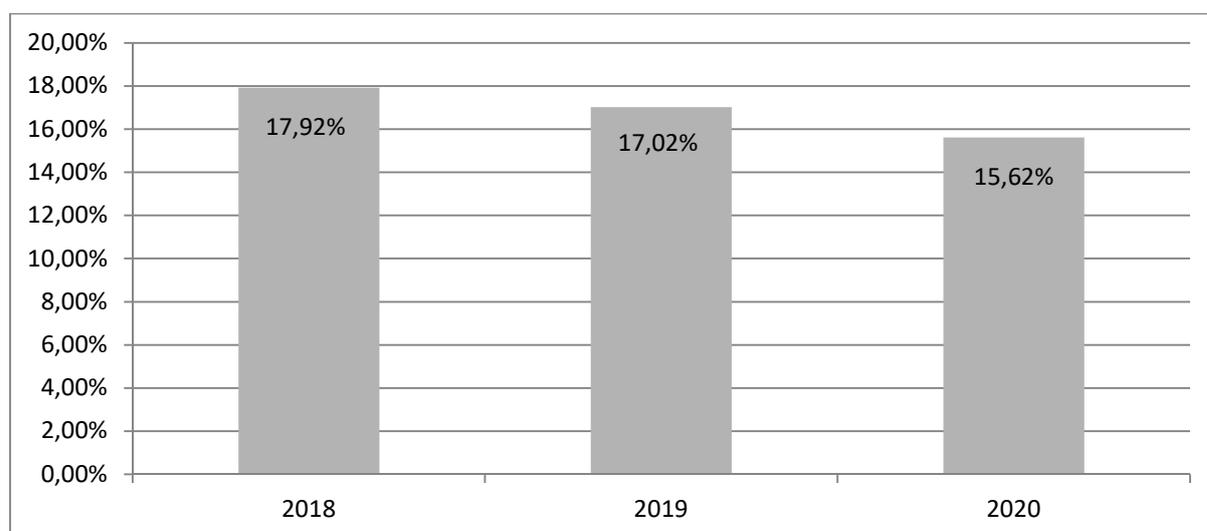
Para el alcance de esta receta, el art. 11 de la LRF establece la obligación de la institución, previsión y recaudación efectiva de todos los impuestos de la competencia constitucional de la entidad de la Federación, dejando a los Tribunales de Cuentas la vigilancia de su cumplimiento, en los términos de los artículos 56, 59 y 73-A de la LRF.

La LRF elevó los ingresos al mismo nivel de importancia del gasto, haciendo de la institución, previsión y recaudación efectiva de todos los tributos de competencia constitucional de las entidades de la Federación requisitos esenciales de la responsabilidad en la gestión fiscal.

No obstante, la mayoría de los municipios de Ceará, históricamente, no ejercen plenamente su jurisdicción fiscal.

Sin embargo, si bien los datos financieros revelan una evolución de los ingresos públicos de los municipios desde la creación de la LRF, este crecimiento resulta del aumento de las transferencias transferidas por otras esferas de gobierno y, no del esfuerzo propio de recaudación, lo que lleva a consideramos la existencia de un potencial fiscal aún no explorado. De hecho, las transferencias intergubernamentales juegan un papel fundamental en el financiamiento de los municipios de Ceará.

Gráfico 1: Representatividad de la Renta Tributaria de los Municipios de la Región Metropolitana de Fortaleza



Fuente: Elaboración propia con base en TCE-CE (2021)

Como se muestra en el Gráfico 1, en el caso de los municipios de la Región Metropolitana de Fortaleza, según levantamiento de la base de datos del Sistema de Información Municipal del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará, en los años 2018, 2019 y 2020, el impuesto propio, en datos agregados, representaron, respectivamente, en promedio, el 17,92%, el 17,02% y el 15,62% en relación con los ingresos públicos totales.

El citado cálculo resulta adecuado y objetivo para evaluar el grado de dependencia del municipio en relación con las transferencias del Estado y la Unión y adopta como premisa que a menor índice calculado, mayor su sometimiento a recursos externos.

Los datos obtenidos parecen confirmar la hipótesis de que las transferencias intergubernamentales, al constituir una fuente de ingresos sin la contrapartida del costo político de recaudar impuestos, desalientan el esfuerzo fiscal de los gobiernos municipales.

Aún con base en datos obtenidos del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará, fue posible evaluar la composición de la base imponible municipal, que comprende el IPTU (Impuesto Predial y Territorial Urbano), el ITBI (Impuesto sobre a Transmisión de Bienes Inter Vivos), el ISS (Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza) y las tasas y contribuciones, lo que permite inferir algunos resultados inexpresivos, que no se justifican.

Tabla 1: Recaudación de Impuestos de los Municipios de la Región Metropolitana de Fortaleza en 2020

MUNICIPIO	POBLACIÓN	ISS	ITBI	IPTU	TASAS	DEUDA ACTIVA
Fortaleza	2.703.391	842.297.892,21	131.934.338,29	504.229.466,66	23.259.238,69	60.771.763,88
Eusébio	55.035	41.334.260,03	14.045.450,29	20.868.198,43	5.707.391,71	10.019.639,27
São Gonçalo do Amarante	43.890	74.899.225,58	913.124,78	655.644,50	261.317,67	981.390,35
Caucaia	368.918	42.563.036,61	6.529.047,89	11.498.983,45	2.611.120,40	5.198.488,89
Aquiraz	81.581	16.201.237,66	14.338.517,28	24.766.127,31	2.119.362,22	9.941.112,37
Maracanaú	230.986	37.870.635,20	3.281.153,69	8.463.019,29	3.614.250,73	5.047.456,86
Itaitinga	38.661	6.682.871,38	4.872.687,17	1.191.415,76	1.026.550,99	0,00
Horizonte	69.688	7.230.037,09	995.838,51	1.388.478,28	1.046.614,38	1.356.634,11

MUNICIPIO	POBLACIÓN	ISS	ITBI	IPTU	TASAS	DEUDA ACTIVA
Trairi	56.653	8.707.534,51	984.632,81	695.552,86	898.366,86	487.374,36
Pacatuba	85.647	8.696.530,33	608.375,41	634.687,19	1.003.068,33	629.882,60
Maranguape	131.677	5.111.386,01	771.855,18	1.144.299,48	811.416,13	791.159,14
Cascavel	72.706	3.260.513,02	519.522,70	1.287.174,56	620.630,51	1.637.351,41
Pacajus	74.145	3.153.086,04	598.256,78	982.483,48	564.380,24	1.066.220,86
Paracuru	35.526	2.310.789,85	502.961,96	157.078,63	267.252,76	466.152,82
Paraipaba	33.232	1.146.472,88	165.531,30	59.622,47	135.970,43	122.135,91
Chorozinho	20.286	1.028.384,53	39.613,25	89.650,17	104.215,97	71.867,89
Guaiúba	26.508	1.172.659,17	51.203,08	66.302,39	31.232,99	3.006,05
Pindoretama	20.964	948.671,12	170.542,16	60.057,67	121.297,14	0,00
São Luis do Curu	13.086	336.205,87	59.867,33	669,81	18.829,31	71,22

Fuente: Elaboración propia con base en TCE-CE (2021)

Como se puede observar en la Tabla 1, municipios con poblaciones similares recaudan montos completamente diferentes. A modo de ejemplo, el municipio de Pacatuba, que tiene una población de 85.647, recaudó R\$ 634.687,19 del IPTU en 2020, mientras que el municipio de Aquiraz, con una población de 81.581, recaudó R\$ 24.766.127,31 del mismo impuesto ese año.

Otra percepción que se puede resaltar de los resultados señalados anteriormente, a saber, 17.92%, 17.02% y 15.62%, hubo una reducción entre los años 2018 y 2020, revelando una tendencia creciente en el nivel de dependencia de las transferencias intragubernamentales, es decir, se está produciendo una involución en la capacidad de explotar el potencial recaudatorio de todos los impuestos de competencia de los municipios.

Dicho esto, existe la necesidad de mejorar el sistema tributario, con el aprovechamiento más eficiente del potencial recaudatorio, como condición para aumentar la capacidad de autofinanciamiento de los gobiernos municipales, indispensable para el desarrollo local sostenible y la implementación de políticas públicas apremiantes.

En este escenario, los Tribunales de Cuentas necesitan demostrar su capacidad para brindar las soluciones que demanda la sociedad, especialmente luego de la llegada de la LRF, obligándose a establecer un control externo sobre los ingresos tributarios públicos, actividad que ha pasado a ser secundaria en vista de

que la Los Tribunales de Cuentas ponen más énfasis en la fiscalización del gasto, con foco en el coste público.

En este contexto, se señala como de suma relevancia la discusión sobre la fiscalización de los ingresos fiscales públicos por parte de los Tribunales de Cuentas, contemplando también los hallazgos y aspectos metodológicos de las fiscalizaciones.

Dada la importancia de los ingresos tributarios públicos en el contexto municipal, el presente trabajo pretende identificar la metodología, el enfoque y los hallazgos de auditoría contenidos en los informes de auditoría gubernamental dentro de los municipios del estado de Ceará, específicamente en la Región Metropolitana de Fortaleza, elementos esenciales para dirigir las futuras labores de fiscalización, así como contribuir a la gestión de los recursos públicos.

Así, al preguntar qué elementos están presentes en las auditorías realizadas en el ámbito del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará y cuál es su contribución para la mejora de la recaudación tributaria en los municipios, se debe tener la comprensión de una alternativa a la visión de inspeccionar únicamente el proceso de planificación y establecimiento de las metas a alcanzar, pasando por el proyecto básico, la licitación y, finalmente, la asunción de los gastos y obligaciones de pago, según las condiciones preestablecidas.

Frente a la problematización planteada, surgió una pregunta central de investigación que orientó la investigación objeto del presente trabajo: ¿qué elementos fundamentales se reflejan en las prácticas de auditorías realizadas en el ámbito del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará, presentando un guión teórico como un subproducto, con el fin de contribuir a un mejor control externo de los ingresos fiscales públicos?

Esta tesis buscó respuestas a la pregunta de investigación a través del análisis de contenido de los informes de auditoría realizados en el ámbito del Tribunal de Cuentas de Ceará en la Región Metropolitana de Fortaleza durante los años 2013 a 2020.

1.1. TRIBUNAL DE CUENTAS: AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS PÚBLICOS

El interés por el tema de la auditoría gubernamental de los ingresos tributarios

públicos acompañó mi trayectoria en el Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará, donde trabajo como auditora.

Durante el ejercicio de la actividad de auditoría y considerando que corresponde a los Tribunales de Cuentas, de conformidad con el art. 71 de la Constitución Federal, para inspeccionar ingresos y exenciones de ingresos públicos a través de procesos de auditoría operativa, financiera y de cumplimiento, entre otros instrumentos de inspección, me causó una profunda preocupación que el Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará ejerza un control externo tímido sobre los ingresos públicos tributarios municipales.

La innegable importancia de la recaudación tributaria propia de los municipios puede comprobarse a través de estudios técnicos y académicos, en los que se presentan datos que dan fe de que esta ineficiencia genera una mayor dependencia de las transferencias gubernamentales de los estados y de la Unión.

En Ceará no es diferente. Con base en la información presentada preliminarmente, se puede apreciar que existe la oportunidad de identificar, a través de las técnicas aplicadas en las auditorías, las posibilidades de mejora en el alcance de la recaudación pública municipal, así como difundir las buenas prácticas que se identifiquen, así como sugerir acciones concretas que culminen en la mejora de la gestión fiscal y, en consecuencia, el cumplimiento del principio de justicia financiera y mejora de los servicios prestados a la población.

En 2016, la Asociación de Miembros de los Tribunales de Cuentas de Brasil – ATRICON reconoció la necesidad de promover y priorizar la fiscalización de los ingresos públicos y las dispensas de ingresos en el ámbito de los Tribunales de Cuentas para contribuir a la reducción de los déficits financieros y fiscales y para estimular la obtención de recursos esenciales para el financiamiento de políticas públicas, lo que derivó en la aprobación en pleno de la Resolución ATRICON N° 6/2016.

Así, se buscó establecer la fiscalización de la materia como una prioridad estratégica, con la definición de lineamientos y parámetros nacionales uniformes y suficientes para su implementación por parte de los Tribunales de Cuentas.

En cuanto a la fiscalización de los ingresos fiscales públicos en los municipios de Ceará, el tema es inédito, lo que hace oportuno el presente trabajo, en la medida en que existen vastas investigaciones sobre la fiscalización de los gastos públicos. Con excepción de algunos artículos aislados, no existen investigaciones que

interrelacionen los conceptos de ingresos fiscales públicos y auditoría gubernamental. Por lo tanto, esta investigación pretende ser relevante para la comunidad científica, fomentando nuevos estudios y profundizando en las reflexiones teóricas que permean la intersección entre las dos áreas.

Se advierte también que el tema toca la cuestión de la implementación de políticas públicas, cuya evaluación está a cargo del control externo.

La ejecución de las políticas públicas ordinariamente es posible gracias a la ejecución presupuestaria, es decir, la recaudación de ingresos y la ejecución de gastos. En este contexto, cobra especial relevancia verificar si cada entidad federativa está siendo eficiente en la previsión y recaudación efectiva de todos los tributos de su competencia constitucional, en los términos establecidos por el art. 11 de la Ley de Responsabilidad Fiscal.

Así, la modernización del sector tributario de los municipios es fundamental para la mejora de la recaudación de sus rentas y la realización de la fiscalización gubernamental por parte de los Tribunales de Cuentas contribuirá, en gran medida, al tema ya que sus resultados culminarán en deliberaciones, las cuales, implementadas en jurisdicción, puede agregar valor y redundar en la mejora del proceso y, en consecuencia, en una mayor oferta de servicios públicos a la población.

En vista de las motivaciones discutidas anteriormente, el presente trabajo tiene como objetivo general: Analizar el resultado de las auditorías de ingresos fiscales realizadas por el TCE-CE en el período 2013-2020 en la Región Metropolitana de Fortaleza.

Como objetivos específicos se presentan los siguientes:

- i) Investigar la metodología y los hallazgos de auditoría contenidos en los informes de inspección dentro de los municipios del estado de Ceará, específicos de la Región Metropolitana de Fortaleza;
- ii) Desarrollar una hoja de ruta para la auditoría de los ingresos tributarios.

De acuerdo con los objetivos que se alcanzaron en la elaboración del presente trabajo, la investigación se caracterizó como cualitativa, ya que abordó el estudio de organizaciones complejas como los Tribunales de Cuentas, utilizando, predominantemente, entre otros métodos adoptados además, el método de análisis de documentos e interpretación de datos. Así, los informes de auditoría recopilados fueron analizados con el fin de caracterizar y describir sus metodologías, hallazgos y

enfoque, apoyando la investigación.

La metodología utilizada involucró diferentes técnicas, tales como: investigación documental e investigación bibliográfica.

La opción epistemológica de la investigación se basó en la fenomenología-hermenéutica y estructuralista, que según Martins y Theóphilo (2016), las obras clasificadas con características hermenéuticas están representadas por aquellas de carácter interpretativo, más específicamente de carácter epistemológico, a partir de la comprensión que orienta el fenómeno a investigar con el objetivo de presentar un marco explicativo sobre el objeto investigado. (p. 52)

1.2. ESTRUCTURA DE TRABAJO

Este trabajo se estructura en cinco apartados, iniciando con esta introducción, que expone la contextualización de los temas que se exploran en el estudio, la pregunta de investigación, los objetivos generales y específicos, además de su justificación.

En el segundo apartado, se desarrolla la fundamentación teórica del estudio, abordando los conceptos de la administración pública, así como sus formas de control, con énfasis en la auditoría gubernamental, así como haciendo referencia al Sistema Tributario Nacional, pasando por las transferencias intergubernamentales. y concluyendo con la exposición de los conceptos y clasificación de los ingresos públicos.

La tercera sección está enfocada en la metodología de la investigación, donde se presentan los paradigmas y enfoque metodológico, la tipología de estudio, las etapas de investigación, la delimitación del universo de investigación y su recolección de datos, además de los procedimientos y técnicas aplicadas.

La cuarta sección presenta los resultados y discusiones de los análisis realizados, así como la hoja de ruta teórica propuesta.

El quinto y último apartado se centra en las consideraciones finales del estudio, relacionándolo con la teoría base y destacando los principales hallazgos, aportes y limitaciones de la investigación desarrollada.

CAPÍTULO 2

2. REVISION DE LA LITERATURA

Este capítulo aborda el marco teórico y los conceptos que fundamentan esta investigación, así como también presenta algunas reflexiones sobre la intersección entre el área de auditoría gubernamental y el campo de los ingresos públicos.

Después de una extensa investigación bibliográfica, se constató que, en Brasil, no existen investigaciones que interrelacionen los conceptos de ingresos públicos y auditoría gubernamental, con excepción de algunos artículos aislados, razón por la cual el capítulo se estructuró en siete temas.

El primer tema presenta algunas investigaciones desarrolladas en Brasil relacionadas con la temática de esta investigación, destacando los siguientes autores: Silva (2005) y Ferreira Junior (2015).

El segundo tema demuestra el concepto de administración pública, así como presenta su estructura y los principios constitucionales que la rigen, con referencia a: Peter y Machado (2014), Meirelles (2016), Di Pietro (2017), Castro (2018) y Silva (2018).

El tercer tema trae una breve historia del control en la administración pública, sus conceptos y tipología y un resumen del control interno y control externo, evidenciado por los autores: Peter y Machado (2014), Ungaro (2014), Fernandes (2016), Furtado (2016) Meirelles (2016), Rodrigues (2017), Maximiano (2017), Guerra (2019), Carvalho Filho (2020) y Medauar (2020).

El cuarto tema consiste, específicamente, en la presentación de los conceptos de auditoría y auditoría gubernamental, respectivamente, indicando los ámbitos y alcances de cada tipo y sus clasificaciones, teniendo como referencias, principalmente, a los autores: Peter y Machado (2014), Crepaldi (2016), Coelho y Ribeiro (2017), Attie (2018), Giusti (2019) y Brito y Fontenelle (2019); así como publicaciones sobre el tema de los órganos de control CGU y TCU y la legislación brasileña.

El quinto tema presenta los conceptos del Sistema Tributario Nacional, sus principios, así como los elementos de la obligación tributaria, indicando los impuestos soportados por la legislación brasileña, con énfasis en los ingresos

tributarios recaudados por los municipios. Las principales referencias son: Cardoso (2014), Harada (2017), Matias-Pereira (2017), Mello (2019), Vianna (2020), Costa (2021) y Paulsen (2021).

El sexto tema trata de las transferencias intergubernamentales a los municipios, presentando un panorama externo e interno, precisando las principales transferencias de la Unión y de los Estados a los municipios, teniendo como referencias a los autores: Ribeiro (2014), Marins (2016), Abraham (2017) y Conti (2020).

Finalmente, el séptimo tema presenta los conceptos y clasificación de los ingresos públicos y las formas de renuncia de ingresos. Para ello, se utilizaron como guía las enseñanzas de los siguientes autores: Harada (2017), Abraham (2017), Piscitelli (2018) y Ramos Filho (2018), Carvalho (2018) y Paulsen (2021).

2.1. TRABAJOS RELACIONADOS

Para este estudio, específicamente, se realizó una búsqueda de obras relacionadas en repositorios en Brasil y en el exterior, utilizando los siguientes términos: en portugués: “auditoria governamental de receitas” y “auditoria de receitas públicas”; en español: “auditoría de ingresos del gobierno” y “auditoría de ingresos públicos” y en inglés: “government revenue audit” y “public revenue audit”.

Se realizó un corte temporal a partir de 2014 en la búsqueda avanzada. Se consultaron las siguientes bases de datos: Catálogo de Tesis y Disertaciones CAPES/MEC, Biblioteca Digital Brasileña de Tesis y Disertaciones desarrollada por el Instituto Brasileño de Información en Ciencia y Tecnología (Ibict), Scielo, OAJI y OCLC WorldCat.

Con base en los resultados encontrados, se advierte que existen vastos estudios que abordan el tema de la fiscalización del gasto público, cuyos análisis e investigaciones se inician en el proceso de planificación y en la definición de las metas a alcanzar, culminando en el examen de los proyecto básico, de la licitación y de la ejecución del gasto.

En el área de ingresos, hay pocas reflexiones académicas y los trabajos publicados son escasos, por lo que se realizó una búsqueda en el *sitio web de Google*, en el que se encontraron los trabajos de los siguientes autores: Silva (2005) y Ferreira Júnior (2015)

Silva, en 2005, realizó una investigación vinculando la fiscalización y los ingresos públicos, centrándose en las dificultades en la planificación de las inspecciones. El estudio tuvo como objetivo demostrar la importancia de la auditoría de los ingresos públicos, además de identificar las razones que conducen a una auditoría parcial como resultado de un verdadero escudo practicado por algunos administradores tributarios.

Los resultados de esta investigación indicaron que la auditoría de ingresos está fuertemente influenciada por el entorno político, cultural, económico, social y tecnológico, así como por la evolución y tendencias del entorno mundial.

Finalmente, el autor concluyó que la administración tributaria necesita sufrir adaptaciones, particularmente en lo relacionado con el establecimiento de normas de control que permitan la realización, en cualquier momento, de la fiscalización integral de los ingresos públicos.

Por su parte, Ferreira Júnior (2015) presentó un estudio sobre el papel de los Tribunales de Cuentas en el control de los ingresos públicos, centrándose en la búsqueda de la justicia financiera y la gobernanza pública.

Como resultado del estudio se concluyó que los Tribunales de Cuentas, en el ejercicio de su misión constitucional de cuentas públicas fiscales, deben actuar como instituciones para combatir la inoperancia e ineficacia de la administración pública, promoviendo así la justicia financiera, principio que debe orientar toda la acción del Estado, realizada a través de sus políticas públicas de tributación y gasto.

2.2. ADMINISTRACION PUBLICA

Para comprender la relación entre la auditoría y la Administración Pública, es necesario comprender la distinción entre el Estado, “sobre o qual repousa toda a concepção moderna de organização e funcionamento dos serviços públicos a serem prestados aos administrados” (MEIRELLES, 2016, p.62), y Administración Pública en Brasil.

El Estado se formó a partir del surgimiento de la primera comunidad, que se inició con el tránsito de la vida humana nómada al sedentarismo, dando origen a los primeros pueblos (PETER E MACHADO, 2014, p. 3). De esta manera, las personas que formaban esa comunidad debían desplegar fuerzas para organizar la producción de los servicios de utilidad general, fundando la concepción moderna del Estado.

Según Meirelles (2016), el concepto de Estado varía según el prisma considerado:

- a) Prisma sociológico: el Estado es una asociación territorial dotada de un poder original de mando;
- b) Prisma político: el Estado representa un conjunto de personas, fijas sobre un territorio, con poder superior de acción, mando y coerción;
- c) Prisma constitucional: el Estado es una entidad jurídica territorial y soberana. (p. 63)

De esta forma, se entiende que el Estado corresponde a una institución política, social y jurídica organizada por una Ley Mayor, con poder soberano para gobernar a un pueblo dentro de un área territorial delimitada.

La Constitución Federal de 1988 presenta a la República Federativa de Brasil como un "Estado Democrático de Direito", basado en: la soberanía, la ciudadanía, la dignidad humana, los valores sociales del trabajo y la libre iniciativa y el pluralismo político.

Meirelles (2016) explica que el Estado de Derecho significa un estado legalmente organizado y obediente a sus propias leyes, es decir, es la limitación del poder y el ejercicio del poder dentro de la ley. (p. 63)

O Estado, assim constituído (Estado de Direito), possui "poderes", independentes e hamônicos entre si, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário, formando a clássica "Tripartição de Montesquieu", tendo cada um destas funções precípua e reciprocamente indelegáveis. (PETER E MACHADO, 2014, p. 4)

El Estado interactúa continuamente con la sociedad, a través de sus órganos, instituciones burocráticas que prestan servicios públicos, vinculados a una de las funciones fundamentales: ejecutiva, legislativa o jurídica. El conjunto de estos órganos constituye formalmente la Administración Pública.

En la concepción de Castro (2018) Administración Pública es "o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos organizados e necessários para executar as decisões políticas. Representa o conjunto de órgãos utilizados pelo poder político para atingir fins definidos". (p. 15)

Por su parte, Di Pietro (2017) admite que la expresión Administración Pública puede entenderse en sentido subjetivo, formal u orgánico y en sentido objetivo, material o funcional:

- a) em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas,

órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa; b) em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo. (p. 119)

También está el concepto de Meirelles (2016): “Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. (p. 67)

Figura 1: Estructura de la Administración Pública a nivel federal



Fuente: Elaboración propia con base en Peter y Machado (2014)

En Brasil, la Administración Pública fue definida por el Decreto-Ley nº 200/1967, organizándola en Administración Directa y Administración Indirecta, cuya estructura, a nivel federal, se muestra en la Figura 1, cuya observación permite demostrar que la Administración Directa engloba los tres poderes, Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y comprende el conjunto de órganos integrados encargados de conducir la administración de la Unión, como son los ministerios, mientras que la

Administración Indirecta está formada por un conjunto de entidades vinculadas a cada Ministerio, pero administrativa y financieramente autónomas.

Así, el aparato del Estado es la estructura del Estado encaminada al cumplimiento de sus tareas esenciales, visando el bien común. Es la organización definida por el gobierno que, a través de la prestación de sus servicios, busca satisfacer las expectativas de la población que le otorgó el poder.

2.2.1. Administración Directa

Según Peter y Machado (2014) la administración directa es:

...exercida pelas entidades políticas estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) compreendendo os serviços integrados à Presidência e Vice-Presidência da República, Casa Civil, Ministérios e Secretarias do Governo Federal, Advocacia-Geral da União, Senado Federal e Câmara dos Deputados, Tribunal de Contas, Tribunais Superiores e Ministério Público Federal, obedecendo, no âmbito estadual e municipal, à estrutura semelhante... (pp. 8-9)

En otras palabras, la Administración Pública directa es la prestación de servicios públicos o de interés colectivo por la propia Unión, a través de sus propios órganos, que según Meirelles (2016), "são centros de competência instituídos para o desempenho de funções estatais, através de seus agentes, cuja atuação é imputada à pessoa jurídica a que pertencem". (p. 903)

2.2.2. Administración indirecta

Carvalho Filho (2020) define la administración indirecta como "o conjunto de pessoas administrativas que, vinculadas à respectiva Administração Direta, têm o objetivo de desempenhar as atividades administrativas de forma descentralizada". (p. 855)

En otras palabras, cuando el Estado, a través de sus propios órganos, no tiene previsto realizar algunas actividades, transfiere su titularidad a otras entidades.

Según el inciso XIX del art. 37 de la Constitución Federal de 1988, la Administración Pública Indirecta está formada por autarquías, fundaciones públicas, sociedades de capital mixto y empresas públicas.

Tales entidades son creadas por personas políticas, como mecanismos de especialización, para que presten una actividad específica, con mayor autonomía en

relación con la entidad central, cuyas peculiaridades, definidas por el Decreto-Ley N° 200/1967, se presentan a continuación:

- Autarquías

Las autarquías son entidades administrativas autónomas, creadas por ley, con personalidad jurídica, patrimonio y rentas propias, para realizar actividades características de la Administración Pública, para su mejor funcionamiento, gestión administrativa y financiera descentralizada y tienen naturaleza jurídica de derecho público. (Decreto-Ley N° 200/1967)

As autarquias podem ser classificadas em fundacional ou de regime especial. As fundacionais têm finalidades qualificadas pelo Estado como próprias; por exemplo, as universidades federais. As de regime especial são aquelas a quem a lei confere privilégios específicos com maior autonomia que as fundacionais, sem infringir os preceitos constitucionais; como exemplo, Banco Central do Brasil, Comissão Nacional de Energia Nuclear e outras. (CASTRO, 2018, p.16)

Si bien están sujetas a la supervisión administrativa de la entidad estatal a la que pertenecen, las autarquías no tienen subordinación jerárquica.

Finalmente, cabe señalar que sólo puede atribuirse a la autarquía el servicio público propio del Estado, por ser una forma de descentralización administrativa, quedando excluidas, por tanto, las actividades de carácter económico o comercial, aunque sean de interés colectivo. (MEIRELLES, 2016, p. 886).

- Fundaciones publicas

Las fundaciones públicas realizan actividades que, si bien no son propias del Estado, son de interés colectivo, trabajando en las áreas de educación, cultura, medio ambiente, asistencia social e investigación. Se crean por ley específica y se estructuran por decreto, independientemente de cualquier registro. Tienen personalidad jurídica de derecho privado y están sujetas a la supervisión ministerial. (Decreto-Ley N° 200/1967)

As fundações públicas estão sujeitas à supervisão ministerial. Foram incluídas entre os órgãos da administração indireta e definidas como pessoas jurídicas de direito privado. Apesar disso, existe uma discussão quanto a sua natureza pública ou privada. Uns defendem a natureza privada de todas as fundações instituídas pelo poder público, outros entendem possível a existência de fundações com personalidade pública ou privada. (CASTRO, 2018, p. 17)

- Sociedades de capital mixto

Las sociedades de capital mixto son entidades con personalidad jurídica de derecho privado, creadas por ley para la explotación de actividades económicas, bajo la forma de sociedad anónima, con participación de particulares y poderes públicos en su capital y dirección. Tienen un fin lucrativo y están sujetas al mismo régimen fiscal y sujetas a los principios y normas de insolvencia de las empresas privadas. (Decreto-Ley N° 200/1967)

La mayoría de las acciones con derecho a voto pertenecen al Gobierno Federal o a una entidad de Administración Indirecta. Pueden tener sus bienes embargados. Otra característica es el foro ordinario, aunque la intervención del Gobierno Federal es obligatoria, en los casos en que comparece como actora o demandada, lo que hace competente a la justicia federal para procesos en los que el Gobierno Federal participe como parte interesada.

- Empresas públicas

Las empresas públicas son entidades con personalidad jurídica regidas por el derecho privado, con patrimonio propio y capital exclusivamente público. Son creadas por ley, con el objeto de explotar una actividad económica que el gobierno estime conveniente para los fines del Estado. (Decreto-Ley N° 200/1967)

Según Peter y Machado (2014) “Em geral, são criadas quando não há interesse da iniciativa privada devido ao elevado investimento requerido, bem como pelo longo período de retorno desse investimento”. (p. 11)

2.2.3. Principios constitucionales de la administración pública

Según Di Pietro (2017), los principios son el fundamento de un sistema, siendo reglas esenciales para orientar la interpretación de la norma jurídica, situación que permite a la Administración y al Poder Judicial establecer el equilibrio necesario entre los derechos de los administrados y las prerrogativas de la Administración. (p. 134)

Para la autora, los principios de legalidad y la supremacía del interés público sobre el privado derivan de la bipolaridad del Derecho Administrativo: la libertad individual frente a la autoridad administrativa pública.

En el ordenamiento jurídico brasileño, los principios fundamentales están incluidos en el texto de la Constitución Federal, ya sea de forma explícita o implícita.

Princípios jurídicos não são normas jurídicas, são fragmentos normativos que integram o arcabouço destas, vale dizer, alteram, constituem (positiva e negativamente) e delineiam os elementos da estrutura de normas jurídicas, seja pelo antecedente normativo, seja pelo consequente normativo. (CASTARDO, 2020, p. 38)

En vista de ello, el administrador público debe obedecer a los principios de la administración pública, impuestos por el artículo 37 de la Constitución Federal: 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 [...]”.

Sobre este tema, Castro (2018) afirmó:

Por este preceito constitucional, a administração pública está sujeita a um regime jurídico especial. Trata-se do denominado regime de direito público ou regime jurídico-administrativo. Sua característica essencial está, de um lado, na admissibilidade da ideia de que a execução da lei, por agentes públicos, exige o deferimento de necessárias prerrogativas à autoridade, para que o interesse público predomine sobre o interesse privado; e, de outro, na formulação de que o interesse público não pode ser livremente disposto por aqueles que recebem o dever-poder de realizá-lo. (p. 18)

A continuación, se presenta una breve explicación de los principios constitucionales.

- Legalidad

El principio de legalidad determina que el administrador público sólo puede hacer lo que está escrito en la ley, y no puede apartarse de ella sin sufrir sanciones disciplinarias, civiles y penales, según el caso.

O princípio da legalidade decorre das mudanças segundo a evolução. De forma ampla, a administração somente estruturou a parte da formação do Estado de Direito, com a forma científica dos três poderes. No início, tinha-se o estado de polícia, com a monarquia absoluta, no qual a administração se encontrava legalmente incondicionada, não havia limites na sua atuação e a fonte do direito era a pessoa subjetiva do rei, representante de Deus na terra, constituindo a sua vontade com lei suprema. O rei criava, executava e julgava segundo a lei por ele instituída, mas poderia não a obedecer. Afirmações como a de Luiz XIV, de França - *L'État c'est moi* - transmitiam o absolutismo que imperava. (CASTARDO, 2020, p. 39)

A principios del siglo XVIII nació el Estado de Derecho, trayendo el ideal de legalidad en el artículo 5 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa de 1789. Así, la legalidad deriva de las leyes producidas por el Legislativo, personas que representaron al pueblo para el

otorgamiento del mandato obtenido en las elecciones, conquista de la democracia.

Meirelles (2016), al abordar el tema en relación al Estado, recuerda que:

A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei. [...]. As leis administrativas são, normalmente, de ordem pública e seus preceitos não podem ser descumpridos, nem mesmo por acordo ou vontade conjunta de seus aplicadores e destinatários, uma vez que contêm verdadeiros poderes-deveres, irrelegáveis pelos agentes públicos. Por outras palavras, a natureza da função pública e a finalidade do Estado impedem que seus agentes deixem de exercer os poderes e de cumprir os deveres que a lei lhes impõem. (p. 93)

El art. 37 de la Constitución Federal se ocupó sólo de la legalidad como principio, porque, ciertamente, el legislador constituyente entendió que el principio de la finalidad administrativa es un aspecto de la legalidad. De hecho, lo es. El acto administrativo sólo es válido cuando sirve a su objeto legal. (SILVA, 2018, p. 678)

- Impersonalidad

Este principio está asociado a la utilidad pública, dado que el interés público debe orientar la actuación de la administración, razón por la cual el administrador actúa en nombre del Municipio, del Estado o de la Unión.

No se pierda de vista que tal principio puede entenderse contenido en el principio de igualdad, siendo explicativo de su realización o incluso puede ser considerado un mandato para que la Administración Pública se comporte con neutralidad, es decir, el agente público no puede actuar con diferenciación. . (CASTARDO, 2020, pág. 45)

Cabe señalar que el § 1 del art. 37 de la Constitución Federal prohibió la autopromoción, prohibiendo el uso de nombres, símbolos o imágenes que caractericen la promoción personal de autoridades o servidores públicos en la publicidad de actos, programas, obras, servicios y campañas de los organismos públicos.

- Moralidad

Meirelles (2016) explicó este principio de la siguiente manera: “Não se trata da moral comum, mas sim de uma moral jurídica, entendida como o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração.” (p. 93)

Desarrollando el tema, el mismo autor explica que el agente administrativo, como ser humano dotado de capacidad de actuar, es capaz de diferenciar entre el Bien y el Mal, lo honesto y lo deshonesto para poder actuar considerando el

elemento ético de su conducta. En otras palabras, no sólo tendrás que decidir entre lo legal y lo ilegal, lo justo y lo injusto, lo conveniente y lo inconveniente, lo oportuno y lo inoportuno, sino también entre lo honesto y lo deshonesto.

En suma, el acto administrativo no sólo debe obedecer a la ley jurídica, sino también a la ley ética de la propia institución, ya que no todo lo que es legal es honesto.

Hay varios pasajes de la Constitución Federal de 1988 en los que se implementa este principio, como el art. 37, § 4, que prevé la suspensión de los derechos políticos, la pérdida del servicio público, la indisponibilidad de los bienes y el reembolso al erario en los casos que postula actos de improbidad administrativa.

- **Publicidad**

La publicidad es la divulgación oficial del acto para conocimiento público y el comienzo de sus efectos externos. Las leyes, actos y contratos administrativos sólo producen efectos jurídicos y adquieren validez universal frente a terceros con publicidad. Por tanto, los actos jurídicos practicados por la Administración Pública sólo surten efecto con su publicación. (MEIRELLES, 2016, pág. 99)

El art. 5, inciso XXXIII de la Constitución Federal regula la transparencia de la actividad administrativa, considerando que toda persona tiene derecho a recibir de los órganos informaciones de su interés particular, o de interés colectivo o general, permitiendo el control, por parte de los administrados, de las actividades de la Administración a través de la publicidad.

Asimismo, la Administración Pública deberá dar amplia difusión a la práctica de los actos, programas, obras, servicios y campañas que realice; otro dispositivo de la Carta Magna en el que debe observarse la publicidad es el artículo 5, LX, según el cual la vigilancia de los procedimientos administrativos o judiciales es accesible al público, salvo aquellos que gocen de sigilo o se tramiten en secreto.

- **Eficiencia**

Este principio fue incluido en el caput del artículo 37 de la Constitución Federal para obligar al gestor público a atender al ciudadano de acuerdo con sus necesidades, con la máxima agilidad posible, a fin de maximizar los recursos públicos.

É o dever da boa administração imposto a todo agente público com o

objetivo de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional, com previsão no artigo 37 da Constituição Federal, e, hodiernamente, a verificação da eficiência atinge os aspectos quantitativo e qualitativo do serviço, avaliando-se seu rendimento efetivo, custo operacional e sua real utilidade para os administrados e para a Administração. (CASTARDO, 2020, p.45)

Castro (2018) entiende que el principio de eficiencia es un concepto económico. “Não qualifica normas; qualifica atividades”. Para la autora, eficiencia significa hacerlo con racionalidad, es decir, obtener los mejores resultados con los medios disponibles al menor costo. La eficiencia, para los administradores, es la optimización de los medios. (p. 19)

2.3. CONTROL EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

La administración pública, conjunto de organismos, servicios y agentes públicos, tiene como obligación primordial la promoción del bienestar social, que se produce a través de una intensa actividad financiera, a través de la gestión de los bienes y dineros públicos, para que los impuestos que pagan los ciudadanos se conviertan en bienes públicos al alcance de todos. (PETER E MACHADO, 2014, p. 21)

La sociedad moderna exige a diario una calidad de acción estatal. Es por ello que la administración pública debe crear mecanismos para mejorar su imagen y optimizar la gestión de los recursos públicos, como consecuencia de la recaudación tributaria.

El término gerencia significa administrar, lo que a su vez representa planificar, organizar, dirigir y controlar las organizaciones para lograr los objetivos establecidos. A su vez, el vocablo gestión pública corresponde a la administración de instituciones de carácter público.

Según Maximiano (2017) la gestión pública es de fundamental importancia para aumentar la eficiencia de las acciones gubernamentales, pues busca mejorar la prestación de servicios a la población y no solo sus procesos burocráticos internos, sin impactos significativos en la sociedad (p. 191). Este es prácticamente un consenso mundial, que es precisamente lo que señala el amplio movimiento que se observa en casi todos los países, hacia la reforma y modernización del Estado, buscando así conformar un nuevo concepto de gestión pública.

Sin embargo, los dirigentes públicos no pueden actuar con absoluta

independencia, realizando actos sin autorización legal y sin interés público. Por lo tanto, es necesario controlar la Administración Pública.

Castro (2018), explica que el régimen democrático tiene las siguientes formas de control:

- o sistema de freios e contrapesos representado pela divisão e independência dos Poderes da União e pelos diferentes níveis de governo da Federação;
- a fiscalização dos partidos políticos;
- a eleição periódica dos governantes;
- a pressão exercida pela opinião pública e pela imprensa; e os sistemas de controle interno e externo. (p. 258)

Por el prisma de las ciencias jurídicas, el control se fundamenta en las normas del derecho administrativo, en cuanto se trata de principios básicos que rigen la Administración Pública. Estos son: legalidad, impersonalidad, moralidad, publicidad y eficiencia. (CASTRO, 2018, p. 258)

En vista de lo anterior, se observa que el control del poder se ha consolidado como un rasgo indispensable del Estado de Derecho, en el cual la Administración Pública está obligada a cumplir la ley y servir al interés público.

Cuando una sociedad se organiza, surgen necesidades que deben ser satisfechas sin comprometer los derechos y libertades individuales. Por tanto, el control juega un papel importante en las relaciones entre el Estado y la sociedad, contribuyendo a la garantía del régimen democrático.

2.3.1. Breves hitos históricos del control en la Administración Pública

La Magna Charta Libertatum, impuesta al rey Juan I de Inglaterra, en 1215, fue el primer documento formal que presentó frenos al comportamiento del detentador del poder, a través de controles sobre la voluntad real, lo que representa el primer paso de un largo camino que condujo a la monarquía constitucional y al constitucionalismo. (RODRIGUES, 2017, pp. 22-25)

Este documento es un hito en la historia política de la humanidad, ya que afirma las libertades públicas, el derecho de propiedad y la incorporación de la voluntad real a los términos de la ley, convirtiéndose en el embrión del deseo de la persona común de ejercer el control sobre los actos de las entidades que la rigen.

En 1789, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, documento elaborado durante la Revolución Francesa, define como universales los

derechos individuales y colectivos de las personas, en la medida en que el control de los agentes públicos es un derecho indisponible del ciudadano y un deber del Estado, según señala su art. 15º “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração”.

En Brasil, el control de la Administración Pública se originó en el período colonial, en 1680, con la creación de las Juntas das Fazendas das Capitanias y la Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, bajo la jurisdicción de Portugal. (PETER E MACHADO, 2014, p. 24),

En 1890, el Tribunal de Cuentas fue instituido por Decreto nº 966-A y, en 1891, la Corte de Cuentas fue incorporada al texto de la primera constitución republicana brasileña, inclusión que otorgó estabilidad en los gobiernos posteriores.

Arte. 89 - Se establece un Tribunal de Cuentas para liquidar las cuentas de ingresos y gastos y verificar su legalidad, antes de ser sometidas al Congreso. Los miembros de este Tribunal serán designados por el Presidente de la República con aprobación del Senado, y sólo perderán sus cargos por sentencia. (Constitución, 1891)

Aunque creado en el papel, el Tribunal no existió realmente debido a la resistencia del propio Presidente de la República –en ese momento, Floriano Peixoto–, temeroso de la disminución de sus poderes, como titular de la nueva república, frente a un organismo supervisor. El Tribunal sólo funcionaría efectivamente el 17 de enero de 1893, con la gestión de Serzedello Corrêa, Ministro de Hacienda en el gobierno de Floriano Peixoto.

En 1986 se creó la Secretaría del Tesoro Nacional para, entre otras funciones, llevar el control de la ejecución financiera de las unidades de gestión y la creación del Sistema Federal de Contabilidad, que regula las normas contables, presupuestarias y patrimoniales, posibilitando la consolidación de las cuentas públicas en todas esferas de Gobierno, según se extrae del *sitio web* de la Secretaría del Tesoro Nacional.

En 1967, el art. 6 del Decreto-Ley nº 200 definió el control como uno de los principios fundamentales de la Administración Pública, hecho ratificado por el art. 70 a 75 de la Constitución de 1988, cuyo contenido se replica a continuación:

Arte. 70. La fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operativa y patrimonial de la Unión y de las entidades de la administración directa e indirecta, en cuanto a la legalidad, legitimidad, economía, aplicación de subsidios y renuncia de rentas, será ejercida por el Congreso Nacional, por el **control externo**, y por el sistema de **control interno** de cada Potencia.

[...]

Arte. 71. El control externo, a cargo del Congreso Nacional, se ejercerá con el auxilio del Tribunal de Cuentas de la Federación [...]

Arte. 73. El Tribunal de Cuentas de la Federación, integrado por nueve Ministros, tiene su sede en el Distrito Federal, cuenta con personal propio y jurisdicción en todo el territorio nacional, ejerciendo, en lo que corresponda, las atribuciones previstas en el art. 96. [...]

Arte. 74. Los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial mantendrán, de manera integrada, un sistema de control interno para:

I - evaluar el cumplimiento de las metas previstas en el plan plurianual, la ejecución de los programas de gobierno y los presupuestos de la Unión;

II - comprobar la legalidad y evaluar los resultados, en términos de eficacia y eficiencia, de la gestión presupuestaria, financiera y patrimonial en los órganos y entidades de la administración federal, así como la aplicación de recursos públicos por entidades de derecho privado;

III - ejercer control sobre las operaciones de crédito, fianzas y garantías, así como sobre los derechos y bienes de la Unión;

IV - apoyar el control externo en el ejercicio de su misión institucional.

§ 1. Los responsables del control interno, al tener conocimiento de cualquier irregularidad o ilegalidad, deberán informar al Tribunal Federal de Cuentas, bajo pena de responsabilidad solidaria. (Constitución, 1988)

En 2001, la Medida Provisional N° 2.143-31 creó la Corregedoría General de la Unión con el objeto de combatir, en el ámbito del Poder Ejecutivo Federal, el fraude y la corrupción y promover la defensa del patrimonio público.

En 2003, la Ley N° 10.683 creó la Contraloría General de la Unión (CGU) para asumir las funciones de defensoría del pueblo, control interno, auditoría pública, corrección, prevención y lucha contra la corrupción, incorporando así las funciones de la Corregedoría General de la Unión.

Durante 2006, el Decreto N° 5.683 creó la Secretaría de Prevención de la Corrupción e Información Estratégica dentro de la CGU, cuyo objetivo fue desarrollar mecanismos para prevenir la corrupción.

En 2008, el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) aprobó la Norma Técnica Brasileña de Contabilidad - NBC T 16.858, que trata sobre el Control Interno del Sector Público a cargo de la CGU.

En vista de lo anterior, se puede concluir que el sistema de control de la administración pública en Brasil se deriva de determinaciones constitucionales, leyes, decretos y reglamentos que se han ido adaptando a medida que evolucionaba la propia administración pública, estando compuesto tanto por el control interno

como por el control externo.

2.3.2. Concepto de Control sobre la Administración Pública

El control de gestión es un tema antiguo, habiendo sido citado por Fayol, en Teoría de la Administración Científica, como una de las cinco funciones básicas de la gestión, cuya carencia o deficiencia se refleja negativamente en las demás funciones (predecir, organizar, mandar y coordinar), resultando en la ineficacia e ineficiencia de la organización. (CHIAVENATO, 2014, p. 81).

Guerra (2019) asegura que la palabra control:

...envolve uma complexidade de atos voltados à fiscalização, inspeção, exame, acompanhamento, verificação, monitoramento, exercidos sobre manifestações administrativas, de acordo com certos aspectos preestabelecidos, visando averiguar o cumprimento do que foi determinado ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção, decidindo acerca de regularidade ou irregularidade do ato praticado. (p. 118)

El concepto de control, en el ámbito de la administración pública, fue definido por Di Pietro (2017) como

o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. (p. 971)

Para la autora, la finalidad del control es asegurar que la Administración ejerza su función de conformidad con los principios determinados en los ordenamientos jurídicos, tales como la legalidad, la moralidad, la finalidad pública, la publicidad, la motivación, la impersonalidad.

Según Fernandes (2016), “o controle da administração pública é a revisão dos atos, a anulação, a admoestação e a punição dos agentes, sempre visando a reorientação do que está em curso, para obter o aperfeiçoamento” (p. 32). Por su parte, Carvalho Filho (2020) define “Controle da Administração Pública é o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de poder” (p. 1674).

Carvalho Filho (2020) también explica que los mecanismos de control asegurarán la garantía de los administrados y de la propia administración en el sentido de ver cumplidos estos objetivos y no violar los derechos subjetivos de las

personas o las directrices administrativas. (p. 1675)

En la lección de Meirelles (2016), “controle, na administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. (p. 794)

Por lo tanto, el control es todo aquello que busca probar la eficiencia, el resultado, la conveniencia o la oportunidad del acto controlado y asume un papel importante en la administración, imponiendo límites a la acción del gobierno y orientando el mejor uso de los recursos disponibles de manera organizada y ponderada.

2.3.3. Tipología del Control de la Administración Pública

En la Administración Pública, los administradores sólo pueden actuar de conformidad con las normas legales, que establecen las facultades de los órganos, delimitando su campo de actuación y estableciendo los controles a los que deben sujetarse los dirigentes. En palabras de Castro (2018)

na Administração Pública, o dirigente não pode agir com independência absoluta, praticando atos não autorizados em lei e sem objetivar o interesse ou o fim público. Para que sejam observadas essas normas, se faz necessário o exercício do controle na Administração Pública. (p. 258)

Los tipos y formas de control de la actividad administrativa varían según el Poder (ejecutivo, legislativo o judicial), órgano o autoridad que la ejerce o el fundamento, modo y momento de su efectividad. La tipología definida por Meirelles (2016) fue:

I – En cuanto al poder, órgano o autoridad que lo ejerce:

- control administrativo o ejecutivo: inspección por la propia Administración sobre sus actos y agentes;
- control legislativo o parlamentario: inspección por parte de la Legislatura sobre ciertos actos y agentes del Ejecutivo;
- Control jurídico o judicial: corrección de actos ilícitos de cualquiera de los Poderes por parte del Poder Judicial, cuando sean lesivos de los derechos individuales o de los bienes públicos.

II - En cuanto al fundamento:

- jerárquico: resulta del escalamiento vertical de los órganos del

Ejecutivo, en los cuales los inferiores están subordinados a los superiores;

- finalístico: es un control teleológico, para verificar la situación de la institución en el programa general de gobierno y su seguimiento de los actos de sus directores en el desempeño de sus funciones estatutarias, a fin de lograr los fines de la entidad controlada.

III – En cuanto a la ubicación del órgano que la realiza:

- interno: es el control que ejerce la Administración Pública sobre sí misma;
- externo: es el control que ejerce un Poder u órgano constitucional independiente en otro Poder.

IV – En cuanto al momento en que ocurre:

- previo o preventivo: es lo que precede a la celebración u operación del acto, como requisito para su eficacia;
- concomitante o sucesivo: es todo aquel que acompaña la realización del acto para verificar la regularidad de su formación;
- subsiguiente o correctivo: es lo que surte efecto después de la conclusión del acto controlado, con el fin de corregir eventuales defectos, declarar su nulidad o darle eficacia.

V – En cuanto al aspecto controlado:

- de legalidad: tiene el objetivo de verificar la conformidad del acto o procedimiento administrativo con las normas jurídicas que lo rigen;
- de mérito: es todo lo que tiene por objeto probar la eficacia, resultado, conveniencia u oportunidad del acto controlado. (pp. 796-800)

Sin embargo, la Constitución Federal brasileña simplificó esta clasificación, definiendo dos sistemas de control:

- a) control interno (controles verticales)
- b) control externo (controles horizontales)

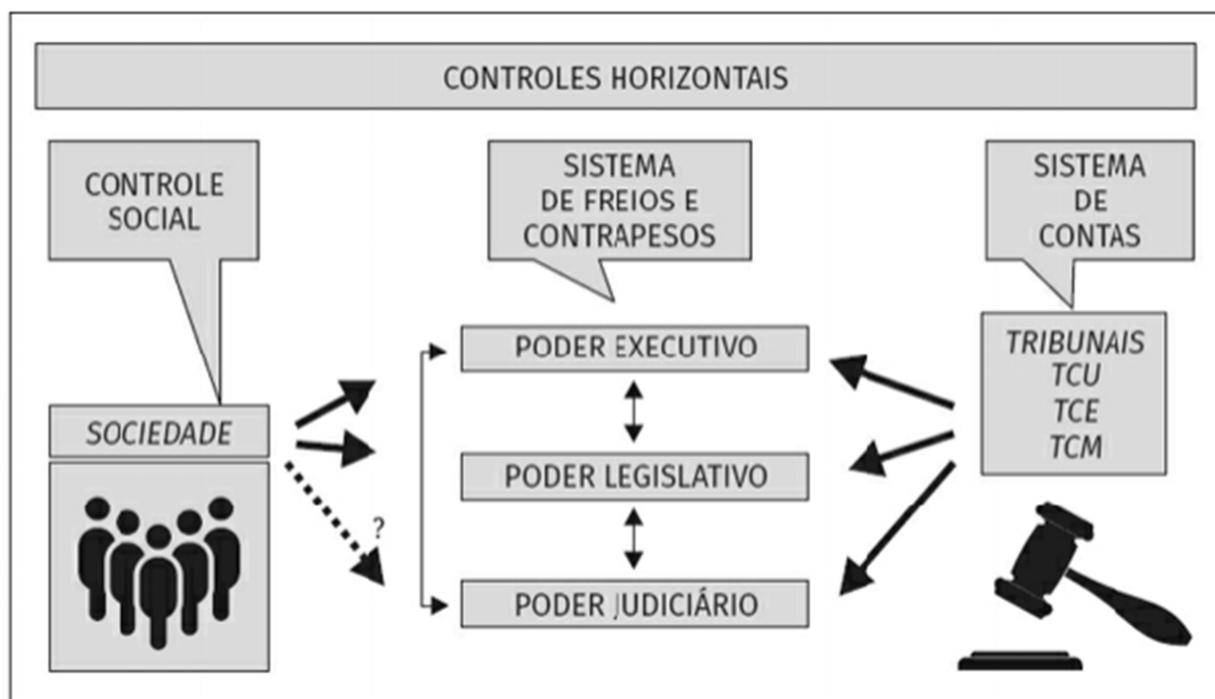
Castro (2018) explica que los controles verticales o internos son controles jerárquicos o administrativos (p. 259). La Constitución Federal estableció en el ámbito de cada poder un Sistema de Control Interno. La legislación nacional también determinó controles, a nivel operativo, para cada unidad de gestión en la Administración Directa o entidad de la Administración Indirecta, lo que se denomina

control interno.

Los controles horizontales se ejercen entre los poderes constituidos: controles por sociedad y controles por rendición de cuentas (realizados por el Poder Legislativo, que cuenta con la asistencia de los Tribunales de Cuentas).

Además de los controles constitucionales, la población puede controlar opcionalmente las acciones de los administradores públicos a través del control social. En vista de ello y considerando el núcleo de este estudio, se presentará con mayor detalle el control interno y externo y el control social.

Figura 2: Controles horizontales



Fuente: Castro (2018, p. 259)

La Figura 2 presenta el sistema de pesos y contrapesos que ejercen los Poderes Constitucionales, además del control social y el control que ejercen los Tribunales de Cuentas sobre la Administración Pública.

2.3.4. Control Interno

Existen varios conceptos dados por la literatura para el término control interno. La *International Organization of Supreme Audit Institution* (INTOSAI), define el sistema de control interno como un proceso integrado, llevado a cabo por la

Administración Pública sobre sí misma, para gestionar los riesgos y brindar una seguridad razonable de que se logrará la misión institucional y los siguientes objetivos (INTOSAI, 2007, pág. 15):

- ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y eficaz de las operaciones;
- cumplimiento de las obligaciones de *accountability*;
- cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables;
- salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daños.

Medauar (2020) aclara que “o controle interno da Administração Pública é a fiscalização que a mesma exerce sobre os atos e atividades de seus órgãos e das entidades descentralizadas que lhe são vinculadas”. (pp. 56-57)

En palabras de Ungaro (2014),

é o controle realizado pelo próprio ente público ante suas específicas atividades, em função da autotutela e do interesse em zelar pela regularidade e conformidade de suas ações, decorrente da capacidade de comando e da superioridade hierárquica detida pelo dirigente ou por ele delegada a unidade criada para desempenhar tarefas de monitoramento, fiscalização, auditoria, apuração e responsabilização. (pp. 64-65)

El Sistema de Control Interno, cuando se implementa, tiende a reducir o eliminar los obstáculos que impiden el logro de los objetivos de la organización pública de manera económica, eficiente y eficaz, resultando en una protección de los recursos públicos contra errores, fraudes e irregularidades.

Según Medauar (2020) los sistemas de control interno son importantes para medir la calidad de los informes financieros, ya que ayudan a predecir y prevenir problemas significativos en estos informes (p. 58). Además, la calidad del control interno es importante para medir el papel gestión de los funcionarios y administradores municipales en el uso eficiente del dinero de los contribuyentes y responsabilizándolos por el uso de los recursos públicos.

Castro (2018) destacó cinco propósitos importantes para el control interno:

- Seguridad del acto realizado y obtención de información adecuada;
- Promover la eficiencia operativa de la entidad;
- Fomentar la eficiencia y el respeto a las políticas establecidas;
- Proteger los activos;
- Inhibir la corrupción. (pp. 282-283)

En Brasil, la finalidad del control interno está prevista en el art. 74 de la Constitución Federal. Para dar cumplimiento a esta disposición, la Ley N° 10.180, de

6 de febrero de 2001, y el Decreto N° 3.591, de 6 de septiembre de 2000, reglamentaron la organización, fines, estructura y alcances del Sistema de Control Interno del Poder Ejecutivo Federal (SCI), que incluye, además de las entidades de administración directa e indirecta, las empresas estatales y toda persona natural o jurídica que utilice, recaude, ahorre, gerencie o administre dinero, bienes y valores públicos bajo la responsabilidad del Poder Ejecutivo Federal.

Las finalidades del Control Interno definidos en la Constitución son:

- evaluar el cumplimiento de las metas del plan plurianual, visando comprobar su ejecución;
- evaluar la ejecución de los programas de gobierno, visando comprobar el nivel de ejecución de las metas, el alcance de los objetivos y la adecuación de la gestión;
- evaluar la ejecución de los presupuestos de la Unión, con el fin de comprobar el cumplimiento de la ejecución con los límites y destinos establecidos en la legislación pertinente;
- comprobar la legalidad y evaluar los resultados, en términos de eficacia y eficiencia, de la gestión presupuestaria, financiera y patrimonial en los órganos y entidades de la administración federal, así como de la aplicación de los recursos públicos por parte de las entidades de derecho privado;
- ejercer el control de las operaciones de crédito, avales, garantías, derechos y bienes de la Unión, con el objetivo de evaluar su consistencia y la adecuación de los controles internos;
- apoyar el control externo en el ejercicio de su misión institucional

La Contraloría General de la Unión, órgano de control interno del Gobierno Federal, es responsable de realizar las actividades relacionadas con la defensa del patrimonio público y el aumento de la transparencia de la gestión, a través de las acciones de fiscalización pública, corrección, prevención y combate a la corrupción y oidoría.

Para ello, el organismo emite lineamientos para la evaluación de los controles administrativos, destacando los principios fundamentales para la evaluación de la gestión (CASTRO, 2018, pp. 286-287):

- la relación costo/beneficio consiste en evaluar el coste de un control en

relación a los beneficios que puede brindar;

- adecuada cualificación, formación y rotación de funcionarios: la eficacia de los controles administrativos internos está directamente relacionada con la competencia, la formación profesional y la integridad del personal;
- delegación de poderes (o competencias) y definición de responsabilidades: la delegación de competencias, prevista en la ley, se utilizará como instrumento de descentralización administrativa, con el objetivo de asegurar una mayor celeridad y objetividad en las decisiones;
- segregación de funciones: la estructura de la unidad/entidad debe prever la separación entre las funciones de autorización/aprobación de operaciones, ejecución, control y contabilidad, de tal forma que ninguna persona tenga facultades y atribuciones que no cumplan con este principio;
- instrucciones debidamente formalizadas: para lograr un nivel adecuado de seguridad. Es fundamental que las acciones, procedimientos e instrucciones sean disciplinadas y formalizadas a través de instrumentos efectivos y específicos; es decir, clara y objetiva y emitida por autoridad competente; controles sobre las transacciones: es necesario establecer el seguimiento de los hechos contables, financieros y operativos, con el objetivo de que se realicen a través de actos legítimos, relacionados con el objeto de la unidad/entidad y autorizados por el titular; y
- adherencia a lineamientos y normas legales: el control administrativo interno debe velar por el cumplimiento de directrices, planes, reglas, leyes, reglamentos y procedimientos administrativos, observando que los actos y hechos de gestión sean legítimos y estén relacionados con el objeto de la unidad/entidad.

En resumen, el control interno es un instrumento esencial para la aplicación de las políticas públicas con el fin de garantizar el cumplimiento de los objetivos, proteger las acciones y evitar la ocurrencia de impropiedades e irregularidades, a través de sus propios principios, técnicas e instrumentos. El control asegura que se

lograrán los objetivos de la organización pública y que las acciones se llevarán a cabo de manera económica, eficiente y eficaz.

2.3.5. Control Externo

El control externo es ejercido por un Poder distinto del controlado, directamente o con la ayuda de un órgano designado, cuyo objeto es verificar la legitimidad y/o la supervisión político-administrativa.

Según Ramos Filho (2018) los órganos responsables del control externo de la Administración Pública son jurisdiccionales y parlamentarios. Este abarca tanto la legitimidad como el control político-administrativo, con preponderancia programático-presupuestaria y énfasis en el control de méritos y resultados, mientras que el control jurisdiccional se refiere exclusivamente a la verificación de la legitimidad (constitucionalidad y legalidad). (p. 450)

La principal característica del control externo es que es realizado por profesionales ajenos a la institución auditada, es decir, técnicos capacitados con alta calificación técnica y profesional para realizar la auditoría. Como se puede observar a continuación, este control comprende las inspecciones contables, financieras, presupuestarias, operativas y patrimoniales, en materia de legalidad, legitimidad, economía, aplicación de subsidios y renuncia de ingresos. Se trata del control político por excelencia de las actividades del Estado, ejercido por el Poder Legislativo, destinado a probar la probidad de los actos de la administración, la regularidad de los gastos públicos y el uso de los bienes, valores y dinero público y la fiel ejecución de la ley de presupuesto.

Meirelles (2016) definió el control externo como:

É o que se realiza por um Poder ou órgão constitucional independente funcionalmente sobre a atividade administrativa de outro Poder estranho à Administração responsável pelo ato controlado, como, p. ex., a apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do Executivo por decisão do Judiciário; a sustação de ato normativo do Executivo pelo Legislativo; [...] (p. 798)

Furtado (2016) explicó que existen varios modelos de control externo utilizados por diferentes países a lo largo de los años, por lo que es prácticamente imposible identificar dos países que sigan modelos idénticos. (p. 942)

El autor explicó que hay casos en los que la tarea de ejercer el control externo del gasto público se asigna a un órgano colegiado (normalmente un Tribunal de Cuentas), y en otros a un único órgano (contraloría general). En el caso de los Tribunales de Cuentas, algunos suelen ejercer una función jurisdiccional, y sus decisiones no están sujetas a revisión por los órganos judiciales ordinarios; en otros sistemas, en los que Brasil está incluido, las decisiones de los Tribunales de Cuentas están sujetas a revisión judicial. Existen sistemas que se limitan a la inspección de la actividad administrativa, siendo su principal función la elaboración de informes dirigidos al Parlamento, al Ministerio Público o a los propios órganos fiscalizados para la adopción de las medidas oportunas. En otros sistemas, además de la facultad de fiscalizar, los órganos de control externo tienen la función de revisión, asegurándose de que están facultados para corregir las irregularidades detectadas y, eventualmente, aplicar sanciones. El único patrón identificado en los diferentes modelos es la existencia de un órgano técnico vinculado al Parlamento. (FURTADO, 2016, p. 942)

Brasil sigue el modelo difundido en América Latina, en el que se asigna a un Tribunal de Cuentas vinculado al Poder Legislativo el ejercicio del control externo del gasto público.

Sin embargo, Furtado (2016) destacó la siguiente particularidad del control externo brasileño:

Tribunais de Contas serem considerados órgãos integrantes do Poder Legislativo. Não obstante integrarem o Legislativo, seguem normas pertinentes ao processo administrativo e suas decisões, em alguns casos, importam em julgamento de contas dos gestores públicos e dos demais responsáveis pelos gastos públicos. Apesar da competência constitucional para julgar contas, não se tem reconhecido às decisões proferidas pelos Tribunais de Contas autoridade da coisa julgada, o que as torna suscetíveis de controle pela via judicial. (p. 943)

Ramos Filho (2018) afirma que “a previsão constitucional do aparato orgânico-funcional de controle externo não tem outro objetivo imediato senão o de “evitar o desgoverno e a desadministração”. (p. 451)

Los Tribunales de Cuentas ejercen dos tipos de control:

- el tradicional, hecho a posteriori;
- el simultáneo (o concomitante), de propósito preventivo.

En el control concomitante (art. 59, § 1, LRF), los Tribunales de Cuentas vigilan la ejecución presupuestaria de los Poderes u órganos de las entidades de la

Federación, debiendo alertarlos cuando encuentren:

- que la realización de los ingresos no podrá incluir el cumplimiento de las metas de resultado primarias o nominales establecidas en el Anexo de Metas Tributarias de la Ley de Lineamientos Presupuestarios, en los términos previstos en el art. 9 de la LRF;
- que el monto del gasto total en personal exceda el 90% (noventa por ciento) del límite legal de compromiso;
- que los montos de las deudas consolidadas y mobiliaria, de las operaciones de crédito y el otorgamiento de garantía superen el 90% (noventa por ciento) de los límites respectivos;
- que el gasto en trabajadores inactivos y pensionados esté por encima del límite definido por la ley;
- hechos que comprometan los costos o resultados de los programas;
- indicios de irregularidades en la gestión presupuestaria.

Además, corresponde a los Tribunales de Cuentas verificar los cálculos de los límites del gasto total en personal de cada entidad de la Federación y de cada Poder (art. 59, § 2, LRF).

En el control a posteriori, los Tribunales de Cuentas actúan después de ocurridos los hechos, por lo que se encuentran situaciones cristalizadas, que sólo serán resueltas mediante la reparación del daño y/o sanción pecuniaria.

Además, el art. 71 de la Constitución Federal brasileña determinó que, además de las cuentas de los administradores de los órganos de Administración Directa e Indirecta, los órganos y entidades que recaudan o gestionan recursos públicos están sujetos a control externo.

En Brasil, el control externo es ejercido por el Congreso Nacional, a nivel federal; por las Asambleas Legislativas, a nivel estatal; y por las Cámaras de Consejales, a nivel municipal. La función del poder legislativo, tal como lo establece la Carta Constitucional, es la de supervisar y controlar los actos de la administración pública, para lo cual el poder legislativo es asistido por el Tribunal de Cuentas.

De acuerdo con la Constitución Federal de 1988, el Poder Legislativo ejerce este control directamente, a través de actos que le son constitucionalmente atribuidos, tales como la autorización para obtener empréstitos, la realización de operaciones de crédito exterior por parte de los estados y municipios y la suspensión

de contratos administrativos, o indirectamente, a través de los tribunales de cuentas, órganos que coadyuven al Poder Legislativo en el ejercicio de la supervisión financiera y presupuestaria.

Los tribunales de cuentas están integrados por ministros o consejeros, procuradores y técnicos. Los primeros son los encargados de discutir y juzgar las materias sujetas a control externo; los segundos deben defender el orden jurídico; y los técnicos son los encargados de instruir los procesos de toma y rendición de cuentas, así como de preparar los informes de auditoría, para su posterior dictamen.

En Brasil existen 33 Tribunales de Cuentas:

- 01 Tribunal de Cuentas de la Unión;
- 26 Tribunales de Cuentas de los Estados;
- 03 Tribunales de Cuentas de los Municipios;
- 02 Tribunales de Cuentas Municipales;
- 01 Tribunal de Cuentas del Distrito Federal.

Se puede concluir que el control externo en Brasil es ejercido por el Poder Legislativo, órgano que no forma parte de la gestión administrativa, auxiliado por los Tribunales de Cuentas, para cerciorarse de la regularidad de los procesos contables, financieros, presupuestarios, de gestión operativa y patrimonial.

2.3.6. Control Social

El control social es la participación de la sociedad en la gestión pública, a través de la supervisión de las acciones gubernamentales, con el objeto de asegurar el mantenimiento de los servicios a los ciudadanos mediante la correcta aplicación de los recursos públicos y, cuando sea posible, la elaboración y seguimiento de la ejecución de las políticas públicas.

Según Castro (2018), el control social se manifiesta:

...no exercício do voto para a escolha dos governantes e representantes junto ao Parlamento municipal, estadual e nacional. Outra forma está no controle das ações do Governo. Pode ser feito por meio de representação e de petição aos órgãos públicos, pelo direito de obter certidão e informações, assim como pelos institutos jurídicos do habeas data, habeas corpus, mandado de segurança, individual e coletivo, pela ação popular e pela ação civil pública, entre outros. (p. 265)

En esencia, el control social es un conjunto de acciones instrumentadas por la

sociedad civil organizada con el objetivo de fortalecer los demás mecanismos institucionales de control de la administración pública por parte de los órganos de control previstos en la Constitución. (PETER E MACHADO, 2014, p. 59)

Sin embargo, la cultura del control social no es un hecho tan simple de implementar ya que existen muchas barreras que se oponen a su pleno ejercicio. Peter y Machado (2014) destacan algunas de ellas:

- a) Bajo nivel educativo de la población en general, lo que dificulta la comprensión de los informes publicados;
- b) Falta de conocimiento y difusión por parte de la sociedad de los mecanismos de control social;
- c) Transparencia de los actos administrativos restringidos a la publicación en el diario oficial;
- d) Falta de acceso a la información sobre la gestión pública, especialmente relacionada con datos contables y financieros, a pesar de su divulgación obligatoria;
- e) Complejidad de la legislación y lenguaje excesivamente técnico de los informes de gestión;
- f) Falta de interés de la población;
- g) Dificultad de los ciudadanos para acceder al Poder Público;
- h) Baja garantía otorgada al ciudadano que denuncia irregularidades;
- i) Reducción de la confianza de los ciudadanos en los agentes públicos debido a la impunidad;
- j) Falta de controles eficaces y efectivos. (p. 60)

Independientemente de estos obstáculos, el desarrollo del control social es una de las directrices de la Ley de Acceso a la Información en Brasil (Ley nº 12.527/2011). Con la entrada en vigencia de esta ley, el Estado da un gran paso en materia de transparencia administrativa, dando mayor efectividad al derecho fundamental de acceso a la información previsto en el inciso XXXIII del art. 5, en el inciso II del §3 del art. 37 y en el §2 del art. 216 de la Constitución Federal.

Furtado (2016) entiende que la Ley de Acceso a la Información refleja la maduración de la democracia brasileña, en la que la publicidad debe ser considerada como regla general y el secreto como excepción. Para el autor, esta divulgación de los asuntos de Estado tiende a permitir el fortalecimiento del control social, que también es una herramienta importante para combatir la corrupción y la

mala gestión. (p. 94)

De esta forma, es fundamental desarrollar una cultura de transparencia dentro de la Administración Pública para que la sociedad tome conciencia de su derecho de acceso a la información para utilizarla en el seguimiento de las acciones gubernamentales.

Entre otras cosas, los ciudadanos pueden consultar dónde y cómo se gasta el dinero de sus impuestos, ayudando a decidir gastos futuros, colaborando con los presupuestos participativos e incluso detectando malas aplicaciones y desviaciones.

2.4. AUDITORIA GUBERNAMENTAL

La auditoría es uno de los principales instrumentos con los que cuenta el gestor para asegurar un control efectivo, cobrando especial importancia en el sector público ya que es necesario evaluar la fiabilidad de la rendición de cuentas de los recursos aportados.

Como se verá más adelante, la auditoría surgió por la necesidad de verificar la realidad económico-financiera del patrimonio de las empresas por parte de los inversionistas y las autoridades fiscales, así como por el nacimiento de las grandes empresas multinacionales y el desarrollo económico que proporcionó la participación accionaria. en la formación de capital de muchas empresas.

Giusti (2019) destacó que la

palavra auditoria tem sua origem no latim, significando o ato de ouvir – também usado no sentido de averiguar algo. Aplicada à atividade econômica, significa examinar as demonstrações financeiras de uma organização. (p.7)

El surgimiento de la fiscalización como consecuencia de la necesidad de confirmar los registros contables, por el surgimiento de las grandes empresas y la tributación del impuesto a la renta, se fundamenta en los resultados verificados en los balances (CREPALDI, 2016, p. 201).

Su avance está asociado a la revolución industrial, al capitalismo, al desarrollo económico y a la evolución de las sociedades empresariales, cuyo capital está formado por diversos agentes interesados en el lucro, y cuya salvaguarda de sus inversiones es prioritaria.

Aunque no existe unanimidad teórica sobre el origen de la auditoría, Crepaldi (2016) afirma que autores e investigadores estadounidenses señalan la existencia

de la auditoría hace más de 4.000 años, en la antigua Babilonia, para verificar la recaudación de impuestos y el uso del tesoro real. (p. 197)

Los emperadores romanos designaron altos funcionarios encargados de supervisar todas las operaciones financieras de sus administradores provinciales y de informarles verbalmente. (IBRACON, pág. 43).

Sin embargo, la auditoría que hoy se puede ver surgió en Inglaterra, durante la Revolución Industrial, época en la que esta nación era considerada la mayor potencia mundial del capitalismo y había dinero en abundancia en la economía mundial. (CREPALDI, 2016, p. 197)

Fue la grandeza económica y comercial de Inglaterra, como dueña de los mares y controladora del comercio mundial, la primera en poseer las grandes sociedades mercantiles y también la primera en instituir la tributación del impuesto sobre la renta, con base en los beneficios de las compañías; la que hizo surgir la auditoría como una práctica sistemática.

De una forma u otra, la auditoría se remonta a tiempos inmemoriales ya que había reyes que buscaban aumentar su riqueza, así como siempre había un inversor que buscaba mejores aplicaciones para su capital. Así, las actividades de verificación de las transacciones realizadas y el producto recibido tienen el fin de proteger el patrimonio de los inversionistas, preservar los intereses de la corona, así como evitar el fraude en los Balances (CREPALDI, 2016, pp. 197-198).

El servicio de auditoría ingresó a los Estados Unidos a través de los ingleses enviando contadores para verificar los estados financieros de las empresas británicas establecidas en América.

En Brasil, la auditoría ganó impulso en la década de 1940 con la entrada en el país de empresas multinacionales. Así, prácticas de verificación de registros contables, recurrentes en Europa y Estados Unidos, pasaron a ser utilizadas en empresas instaladas en Brasil, y, con el tiempo, pasaron a ser obligatorias a través de sucesivas legislaciones. (CREPALDI, 2016, p. 199)

Según el autor, la exportación de capitales entre países fue la causa de la difusión de la auditoría en el resto del mundo. De hecho, al crear filiales en el exterior, las grandes corporaciones enviaban a sus auditores a inspeccionar la aplicación de los recursos, el cálculo de los intereses y el rendimiento del capital invertido, circunstancia que motivó la apertura de sucursales de firmas auditoras en países importadores de capital. Estos auditores, a su vez, utilizando elementos

locales, contribuyeron decisivamente a la creación y desarrollo de la profesión, con las características del llamado contador público en los países donde se establecieron.

En resumen, la auditoría surgió con la necesidad de confirmar los registros contables, debido al desarrollo económico mundial, el control de la riqueza, el crecimiento y aumento de la complejidad de las organizaciones y la distancia entre el propietario y el administrador de patrimonio, quien recibe el delegación de recursos y tiene, como obligación fiduciaria, administrar este patrimonio de acuerdo con los lineamientos previamente establecidos por los tenedores del capital, asumiendo la responsabilidad de rendición de cuentas constante.

2.4.1. Conceptos de auditoría

Considerando que las ciencias cambian con el tiempo y considerando que la auditoría es una rama de las Ciencias Contables, su concepto también ha evolucionado para adaptarse a las necesidades de la sociedad de cada momento y al entorno de riesgo al que están sujetas las organizaciones contemporáneas.

Crepaldi (2016) definió la auditoría como “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”. (p. 28)

Por su parte, Coelho y Ribeiro (2017) entienden la auditoría como una técnica contable que consiste en verificar la exactitud y confiabilidad de los datos contenidos en los estados financieros, a través del examen minucioso de los registros contables y de los documentos que dieron origen a los mismos. (p. 9)

Mientras que Attie (2018) entiende que la auditoría es una especialización de las ciencias contables que tiene como objetivo probar la eficiencia y la eficacia del control patrimonial para expresar una opinión sobre la confiabilidad de los estados financieros y la información. (p.35)

Giusti (2019) conceptualizó la auditoría como:

Exame analítico e minucioso da contabilidade de uma empresa ou instituição. A auditoria é realizada por peritos que analisam as operações contábeis desde seu início até o balanço final, concluindo pela correção ou incorreção das mesmas. Para isso o auditor se baseia: 1) nos procedimentos de controle interno da empresa; 2) nos registros contábeis, de operações e outros; 3) em documentos e fontes externas, tais como bancos e fornecedores. (p.7)

También está el concepto impuesto, en 2015, por las Normas Brasileñas de Contabilidad de los Auditores Independientes (NBC-TA 200) que establece que el objetivo de la auditoría es:

El objetivo de la auditoría es aumentar el grado de confianza en las demostraciones contables por parte de los usuarios. Esto se logra mediante la expresión de una opinión por parte del auditor sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

De esta forma, se puede concluir que la auditoría es un examen preciso e independiente de las actividades de las organizaciones económicas, cuyo objetivo es verificar el cumplimiento de un criterio o estándar preestablecido, que pueden ser los objetivos estratégicos y/o las normas legales. Además, tiene como objetivo verificar la efectividad de la implementación de las acciones planificadas.

2.4.2. Conceptos y Propósito de la Auditoría Gubernamental

En el sector público, la auditoría es especializada y se denomina auditoría gubernamental. Su objetivo se torna fundamental para asegurar el cumplimiento de la ley, el buen uso de los recursos públicos y la credibilidad de la información que brindan los organismos gubernamentales.

Brito y Fontenelle (2019) definen la auditoría gubernamental como:

um elemento primordial para assegurar e promover o cumprimento do dever de accountability que os administradores públicos têm para com a sociedade e o Parlamento, dado que a Constituição lhe atribuiu a missão explícita de examinar, como instituição independente de controle, as ações governamentais, cobrar explicações, impor penalidades e limites aos agentes estatais quando exercerem atividades impróprias ou em desacordo com as leis e os princípios de administração pública. (p. 294)

Para Giusti (2019) la auditoría gubernamental tiene como objetivo el buen uso de los recursos públicos de acuerdo con las permisivas legales, a través de la fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operativa y patrimonial del Estado y de las entidades de administración directa e indirecta, cuanto a la legalidad, la legitimidad, la economicidad, la aplicación de subvenciones y la renuncia de ingresos. (p. 10)

Peter y Machado (2014) plantean que la auditoría gubernamental es un campo de especialización en auditoría, que responde a las peculiaridades de la administración pública, dividiéndose en auditoría interna y auditoría externa, bajo los

siguientes aspectos:

- a) Auditoria Tributária-Fiscal: realizada pelo Governo sobre o patrimônio privado com a finalidade de identificar e corrigir as atitudes contributivas, principalmente nas áreas dos impostos, taxas e contribuições.
- b) Auditoria de Gestão Pública: realizada pelo Estado visando o controle de sua gestão, observando além dos princípios de auditoria geral àqueles que norteiam a Administração Pública: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência. (pp. 92-93)

Incluida en el art. 70 de la Constitución de la República Federativa de Brasil de 1988, la auditoría del gobierno es realizada por el Congreso Nacional con la asistencia del Tribunal Federal de Cuentas.

Arte. 70. La fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operativa y patrimonial de la Unión y de las entidades de la administración directa e indirecta, en cuanto a la legalidad, legitimidad, economía, aplicación de subsidios y renuncia de rentas, será ejercida por el Congreso Nacional, por el control externo, y por el sistema de control interno de cada Potencia.

[...]

Arte. 71. El control externo, a cargo del Congreso Nacional, se ejercerá con el auxilio del Tribunal de Cuentas de la Federación. (Constitución, 1988)

En vista de ello, la auditoría gubernamental tiene por objeto verificar la legalidad y legitimidad de los actos administrativos, fiscalizar el buen uso de los recursos provenientes de los impuestos recaudados de los contribuyentes y evaluar la eficiencia en los aspectos presupuestario, financiero, patrimonial, operativo y contable de las unidades y entidades de la administración pública.

El *sítio web* del Senado Federal de Brasil establece que el objetivo de la auditoría gubernamental es apoyar el pleno ejercicio de la supervisión ministerial, a través de las siguientes actividades básicas:

- a) Examinar a observância da legislação federal específica e normas correlatas;
- b) Avaliar a execução dos programas de governo, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres;
- c) Observar o cumprimento, pelos órgãos e entidades, dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle;
- d) Avaliar o desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;
- e) Verificar o controle e a utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores;
- f) Examinar e avaliar as transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; e

- h) Verificar e avaliar os sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

La obligación de rendir cuentas es parte intrínseca de los actos y hechos de la gestión pública, cuyas condiciones de validez para el análisis del auditor público fueron presentadas por Peter y Machado (2014) en el Cuadro 1.

Cuadro 1: Condiciones de validez de los actos y hechos de gestión pública

Aspecto	Contenido	Punto de referencia de rendimiento
Legitimidad	Supone adhesión, además de la legalidad, la moralidad y la ética. Ningún acto puede ser legítimo si no es legal, sin embargo, puede ser legal y atentar contra la legitimidad.	Principios Constitucionales de la Administración Pública.
Legalidad	Adhesión a las determinaciones establecidas en los reglamentos, ya sean disposiciones legales o reglamentarias.	Normas legales y de regimiento.
Eficacia	Se trata del pleno cumplimiento de las prioridades y metas previamente definidas en un período de tiempo determinado, independientemente de los costos incurridos.	Programación de objetivos y metas, cláusulas contractuales y cláusulas de convenio
Eficiencia	Relación entre los productos (bienes y servicios) generados por una actividad y los costos de los insumos utilizados para producirlos, en un determinado período de tiempo, manteniendo los estándares de calidad.	Rendimiento estándar y cláusulas contractuales.
Economicidad	Se refiere a la ocurrencia de resultados que demuestren la minimización de los costos incurridos, de forma objetiva y medible, y la capacidad de la organización para administrar adecuadamente los recursos puestos a disposición.	Rendimiento estándar y cláusulas contractuales.
Efectividad	Cuando se identifica la ocurrencia, en el largo plazo, de resultados que expresan la acción positiva de la entidad pública, haciendo que sus resultados, impactos y beneficios afecten una determinada realidad social, de acuerdo con los intereses definidos.	Misión Institucional, lineamientos y objetivos estratégicos.

Aspecto	Contenido	Punto de referencia de rendimiento
Calidad	Cuando identifica la preocupación con la satisfacción del cliente, la mejora continua, la no aceptación de errores y los procesos orientados a resultados.	Rendimiento estándar y cláusulas contractuales.
Equidad	Derivada de la dimensión de eficacia de las políticas públicas, basada en el principio que reconoce la diferencia entre los individuos y la consecuente necesidad de un trato diferenciado.	Criterios de asignación de recursos e impacto diferenciado resultante de la implementación de la política pública.

Fuente: Elaboración propia con base en Peter y Machado, 2014, p. 95

El Cuadro 1 demostró que la auditoría gubernamental tiene como parámetros las normas legales, contractuales y convencionales, así como principios generales que objetivan asegurar el cumplimiento de la acción estatal, cuya máxima es el bienestar de la comunidad con el mejor costo-beneficio.

2.4.3. Clasificación de auditoría gubernamental

La peculiaridad del campo de actuación de la auditoría gubernamental sumado a su pluralidad de objetos y objetivos permite que su clasificación tenga varios aspectos.

Giusti (2019) divide la auditoría gubernamental en preventiva, concomitante y correctiva. La primera tiene por objeto prevenir errores, fraudes, despilfarros y otras formas de mala gestión o uso del dinero público, a fin de evitar pagos ilegales o sin prueba efectiva del hecho que los originó. La segunda acompaña a la gestión en su día a día, buscando optimizar la aplicación de los recursos, proponiendo mejoras y evitando errores, que generarían perjuicios a las arcas públicas y a los servicios que se brindan a la población en su conjunto. (pp. 36-37)

La auditoría correctiva, por su parte, tiene por objeto analizar el cumplimiento, en relación con la legislación y los principios de la administración pública, del resultado de las ejecuciones contables, financieras, patrimoniales y administrativas de la entidad tras la conclusión de una determinada actividad o el cierre del ejercicio. (Giusti, 2019, p.37)

Las auditorías realizadas por el TCU en obras públicas pueden presentarse como un ejemplo de control sucesivo o concomitante. Si el control se ejerce a

medida que se realizan los actos o actividades, habrá una hipótesis de control sucesivo.

Sobre el tema, Furtado (2016) aseguró:

Não se pode prescindir do controle corretivo, especialmente daquele exercido pelo Poder Judiciário. O Estado deve, todavia, primar pela valorização dos demais mecanismos voltados à prevenção da prática dos atos ou atividades ilícitas. A falta ou ineficiência dos mecanismos de controle prévio e sucessivo talvez justifiquem, ao menos em parte, o absurdo volume de processos em tramitação no Poder Judiciário, especialmente naqueles em que o poder público é parte. Se os mecanismos de controle prévio ou sucessivo fossem mais efetivos, certamente as ações de nulidade, os mandados de segurança, as ações populares e de improbidade teriam seu número reduzido drasticamente. (p. 914)

A su vez, INTOSAI (2013) clasifica la auditoría en el sector público como:

- a) auditoría financiera (*financial audit*), cuyo enfoque principal es certificar la confiabilidad y adecuación de la información proporcionada en los informes financieros y contables de una organización pública y si esta información se presenta de acuerdo con el marco de información financiera aplicable;
- b) auditoría de gestión (*performance audit*), que tiene por objeto certificar que las intervenciones y los programas gubernamentales se llevan a cabo de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia y que existe margen de mejora (se analiza el rendimiento y se compara con criterios apropiados, y las causas de las desviaciones. A partir de estos criterios se analizan otros problemas, lo que permite brindar recomendaciones de mejora); y
- c) auditoría de cumplimiento (*compliance audit*), realizada para certificar que la información, las actividades y las transacciones financieras cumplen con
- d) las normas, reglamentos, códigos, leyes, políticas y principios generales que rigen la buena gestión del sector público

El Tribunal Federal de Cuentas (2017) clasifica las auditorías gubernamentales como:

- Auditoría de Regularidad: tiene por objeto examinar la legalidad y legitimidad de los actos de gestión de los responsables sujetos a la jurisdicción del Tribunal, en los aspectos contable, financiero, presupuestario y patrimonial. Las auditorías de regularidad incluyen auditorías de cumplimiento y auditorías contables.

- Auditoría de Cumplimiento: evaluación independiente para determinar si un objeto dado cumple con los estándares aplicables identificados como criterios. Las auditorías de cumplimiento se realizan para evaluar si las actividades, las transacciones financieras y la información cumplen, en todos los aspectos importantes, con las normas que rigen a la entidad auditada;
- Auditoría Contable: proceso sistemático de obtención y evaluación objetiva de evidencia para determinar si las demostraciones financieras fueron preparadas, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con un marco de información financiera aplicable.
- Auditoría Operativa: examen independiente y objetivo de la economía, eficiencia, eficacia y efectividad de los organismos, programas y actividades gubernamentales, con el propósito de promover el mejoramiento de la gestión pública. (p. 09)

2.4.4. Proceso de Auditoría Gubernamental

En general, el proceso de auditoría del gobierno es similar al proceso de auditoría del sector privado. Como se muestra a continuación, comprende la aplicación de un método establecido, apoyado en un conjunto de procedimientos y técnicas, con el propósito de recolectar información suficiente para formular conclusiones, opiniones y propuestas sobre los resultados, desempeño y regularidad de la gestión de las organizaciones, programas y actividades públicas.

Las etapas de la auditoría, según Giusti (2019) son:

- 1 – Contratación: fase inicial en la que se designa el órgano/área para realizar la auditoría;
- 2 – Planificación: conocimiento, por parte del auditor, del ambiente a ser inspeccionado; establecer objetivos para su ciclo de auditoría específico; establecimiento de puntos de control para este ambiente; caracterización de los parámetros de auditoría a cumplir (seguridad, eficiencia, eficacia, cumplimiento normativo); elaboración de un programa de auditoría, definiendo técnicas y momentos de uso;

- 3 – Conformidad: fase más larga del trabajo, en la que el auditor confronta las situaciones encontradas con el parámetro de auditoría a cumplir;
- 4 – Técnicas de auditoría: cuando se realizan pruebas para recoger resultados que sustenten la emisión del dictamen;
- 5 – Conclusión y dictamen: análisis de los resultados proporcionados por la aplicación de técnicas de auditoría y elaboración de una opinión sobre la adecuación de los métodos encontrados, así como el estudio de recomendaciones que ataquen las causas y consecuencias de las debilidades encontradas. (p. 23)

A su vez, Peter y Machado (2014) destacan que la planificación de la auditoría es una etapa organizacional que influye en la calidad de la ejecución y que la participación del auditado es posible y deseable en varios puntos del desarrollo del trabajo de auditoría. Los autores dividen el proceso de auditoría en las siguientes fases:

1 - Planificación:

- Analisis preliminar
- Mapeo de las variables ambientales de la organización a auditar
 - identificación del perfil de las entidades
 - subvenciones para la planificación y los exámenes de campo
 - subvenciones para la formulación de cuestiones a ser examinadas por la auditoría
 - subvenciones para el establecimiento de la estrategia adoptada
 - designación del equipo para llevar a cabo la auditoría
- Delimitación del objetivo y alcance de la auditoría
 - definición del objetivo y alcance de la auditoría
 - definición de la metodología a utilizar
 - estimación de recursos, costos y plazo
 - preparación del plan y programa de auditoría

2 - Ejecución:

- Obtención de pruebas adecuadas y suficientes
 - desarrollo del trabajo de campo
 - análisis de los datos recopilados
 - elaboración de la matriz de hallazgos
 - validación de la matriz de hallazgos

3 - Revisión:

- Realización de procedimientos de revisión analítica y exámenes sustantivos
 - revisión de transacciones inusuales
 - examen de hechos posteriores
 - revisión y evaluación del trabajo realizado

4 - Conclusión

- Cierre de los trabajos
 - elaboración de informe, dictamen y certificado (cuando corresponda) (pp. 110-112)

En vista de lo anterior, se observa que el proceso de auditoría gubernamental se puede resumir en los principios fundamentales aplicados por la ciencia de la administración, en los cuales se obedece a la siguiente secuencia lógica: planificación, ejecución, revisión y conclusión. En el caso de la auditoría, las dos últimas se sustituyen por el informe, cuyo detalle se explica a continuación.

- Planificación de auditoría

La fase de planificación, columna vertebral de la auditoría, determina los lineamientos del trabajo a realizar, estableciendo objetivos y metas a lograr, así como el alcance del trabajo, las áreas de riesgo, el tiempo requerido para la ejecución, los criterios, la metodología y técnicas a aplicar y los recursos necesarios (humanos, materiales, tecnológicos, etc.).

Sobre la planificación, Attie (2018) afirmó:

O planejamento do trabalho é parte preponderante para que se determine o momento da realização de cada uma das tarefas de auditoria. Constitui a previsão dos trabalhos a serem executados e o momento da aplicação dessas provas, para atingir-se os objetivos, sendo, na medida do possível, indicados os principais procedimentos de auditoria por área de atuação. (p. 56)

Según INTOSAI (2007), la planificación de la auditoría comprende las actividades presentadas en el Cuadro 2.

Cuadro 2: Planificación de la auditoría

Actividades	Descripción
1. Análisis preliminar del objeto de auditoría	Los profesionales deben tener un conocimiento inicial del objeto a auditar a partir de conocimientos ya adquiridos o de observaciones contextuales sobre el objeto,

Actividades	Descripción
	tales como: legislación pertinente, objetivos y metas del organismo, recursos involucrados, procesos operativos que involucran el objeto, productos y resultados que presenta el objeto, así como acciones de control interno ya realizadas y auditorías anteriores.
2. Definición del objetivo y alcance de la auditoría	El objetivo de la auditoría debe especificar la meta a alcanzar, lo que se pretende con la auditoría propuesta. Con base en el objetivo, se especifica el problema y las preguntas de auditoría a investigar.
3. Especificación de los criterios de auditoría	Las fuentes de los criterios se obtienen de la legislación, fundamentos científicos, estándares profesionales y buenas prácticas.
4. Elaboración de la matriz de planificación	Es un cuadro resumen de la información relevante de la planificación de la auditoría con el propósito de ayudar a la elaboración conceptual del trabajo y orientación del equipo en la fase de ejecución.
5. Validación de la matriz de planificación	Presentación del plan al supervisor del equipo. También debe ser presentado a los gerentes del organismo auditado,
6. Definición de técnicas de auditoría	Estos son los métodos de investigación establecidos para obtener la evidencia necesaria para respaldar las conclusiones y opiniones del auditor con respecto al asunto bajo examen.
7. Desarrollo de instrumentos de recolección de datos	
8. Prueba piloto	Permite al equipo anticipar los problemas que puedan surgir.
9. Elaboración del plan de auditoría	Plan de auditoría escrito
10. Elaboración del programa de auditoría	Debe incluir toda la información disponible y necesaria para el desarrollo del trabajo a fin de determinar su extensión y profundidad.

Fuente: Elaboración propia con base en INTOSAI (2007) y Peter y Machado (2014)

El Cuadro 2 demuestra cómo la planificación es un paso muy importante ya que apoya la eficiencia del trabajo a realizar, así como también tiende a optimizar los recursos y el tiempo necesarios para realizar las actividades.

- Ejecución de auditoría

La ejecución es la etapa real de la auditoría. En ella, el auditor aplica los procedimientos de auditoría, mediante la recopilación de información y la realización de pruebas, con el fin de obtener evidencia suficiente y apropiada para fundamentar

los hallazgos y llegar a conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de la auditoría.

Los hallazgos de la auditoría gubernamental se obtienen en la etapa de ejecución y normalmente representan incorrecciones e irregularidades relacionadas con la gestión de la unidad auditada.

Según Attie (2018), la ejecución es la fase de aplicación de los procedimientos de auditoría, con el objetivo de obtener pruebas o evidencias que deben ser incluidas en el informe de auditoría. Es en esta etapa que el auditor realiza fundamentalmente sus exámenes. (p. 534)

El autor explicó que las técnicas de auditoría son los procedimientos que utiliza el auditor para obtener y procesar información con el propósito de elaborar el alcance del trabajo, en la fase de planificación, e identificar evidencia suficiente y adecuada para fundamentar los hallazgos encontrados durante la fase de ejecución. (ATTIE, 2018, p. 395)

Según Crepaldi (2016) las técnicas de auditoría más comunes son: inspección física, observación directa, examen de documentos, circularización, verificación de cálculos, conciliación, análisis de cuentas, revisión analítica, extracción electrónica de datos y cruce electrónico de datos. (p. 315)

- Informe de auditoría

Una vez concluidos los trabajos realizados en la fase de ejecución, los hallazgos deberán ser organizados y documentados en un informe de auditoría gubernamental, el cual servirá como medio de comunicación y difusión de los resultados a los usuarios interesados.

Según el TCU (2017), el Informe de Auditoría es:

instrumento formal y técnico a través del cual el equipo de auditoría comunica a los lectores el objetivo y las preguntas de la auditoría, el alcance y sus limitaciones, la metodología utilizada, el método aplicado, los hallazgos de la auditoría, las conclusiones y las propuestas de envío.

La comunicación de los resultados de los trabajos de auditoría es de interés para el organismo auditado, los órganos de control y la sociedad en general, pues contribuye a la rendición de cuentas de los actos de los gestores públicos.

Finalmente, se citan las recomendaciones emitidas por INTOSAI (2013) para la elaboración del informe de auditoría:

Los informes deben ser fáciles de entender, libres de imprecisiones o ambigüedades y completos. Deben ser objetivos y justos, e incluir solo información respaldada por evidencia de auditoría suficiente y apropiada. También deben asegurarse de que los hallazgos se coloquen en perspectiva y dentro del contexto.

La forma y el contenido de un informe dependerán de la naturaleza de la auditoría, los usuarios previstos, las normas aplicables y los requisitos legales. El mandato de la EFS y otras leyes o reglamentos aplicables pueden especificar el formato y la redacción de los informes, que pueden ser largos o cortos.

2.4.5. Tribunal de Cuentas y Auditoría de los Gobiernos en Brasil

La auditoría gubernamental en Brasil está al servicio del control externo, que representa la supervisión de la Administración Pública por un órgano independiente, es decir, por un órgano que no forma parte de la gestión administrativa.

Según Piscitelli et al. (2014) el control externo inspecciona las cuentas de los administradores de órganos y entidades de la Administración Directa, autarquías y fundaciones instituidas y mantenidas por el gobierno, empresas públicas, empresas de capital mixto y otras empresas controladas directa o indirectamente por el Gobierno. Las instituciones que recaudan o administran recursos públicos también están sujetas a auditoría gubernamental. (p. 391)

La responsabilidad del control externo en Brasil recae en el Poder Legislativo, representado por el Congreso Nacional, a nivel federal; por las Asambleas Legislativas, a nivel estatal; y por los Concejos Municipales, en el ámbito de los municipios. Para auxiliar al Poder Legislativo en esta tarea, se crearon los Tribunales de Cuentas.

La creación de los Tribunales de Cuentas data del siglo XIX, sin embargo, fue la Constitución de 1988 la que marcó el desarrollo de los Tribunales de Cuentas en Brasil, considerando que los posiciona dentro del orden democrático, además de establecer formalmente sus competencias como órgano auxiliar del Congreso Nacional en el ejercicio del control externo de las cuentas públicas a través del art. 71. Las Constituciones de los estados replicaron este artículo, estableciendo los Tribunales de Cuentas de los Estados como auxiliares de los Poderes Legislativos Municipales y de los Estados.

La fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operativa y patrimonial de la Unión y de las entidades de la administración directa e indirecta, en cuanto a la legalidad, legitimidad, economía, aplicación de subsidios y renuncia de rentas, será ejercida por el Congreso Nacional, por el control externo, y por el sistema de control

interno de cada Potencia.

(...)

El control externo, a cargo del Congreso Nacional, se ejercerá con el auxilio del Tribunal de Cuentas de la Federación (Constitución, 1988)

Según Furtado (2016):

A titularidade do controle financeiro é conferida ao Congresso por razões históricas: dado que a aprovação do orçamento é atribuição do Poder Legislativo, que representa (ou deveria representar) o povo, a ele igualmente cabe a titularidade do controle da execução orçamentária. (p. 939)

Sin embargo, todas estas competencias son, de alguna manera, trabajadas en conjunto por el Poder Legislativo y los Tribunales de Cuentas, por lo que se entiende que existe una acción cooperativa y un sistema mixto de control externo de la administración pública, porque el desempeño de uno depende, en gran medida, del desempeño del otro.

Corresponde a los Tribunales de Cuentas, como órgano auxiliar del Poder Legislativo, evaluar las cuentas gubernamentales que presenta anualmente el Jefe del Ejecutivo (Gobernadores, Alcaldes y Presidente de la República), cuyo producto es un dictamen previo para ser remitido al Poder Legislativo para subsidiar su juicio sobre la aprobación de las cuentas del Ejecutivo.

Esta competencia judicial del Parlamento sobre las cuentas del Ejecutivo Principal, control de un poder sobre el otro, es la principal razón por la cual la propiedad del control externo pertenece al Legislativo, ya que el juicio de otros administradores públicos es exclusivo de los Tribunales de Cuentas

Bugarin (2011) enfatizó esta perspectiva, afirmando:

Tal dualidade de órgãos competentes para o exercício do controle externo de natureza parlamentar ou legislativa faz com que se considere haver uma dualidade material-funcional nas duas modalidades de controle exercidas, podendo-se dizer que uma – a que está a cargo exclusivo do Congresso Nacional – tem um conteúdo essencialmente político-institucional, enquanto que a outra – exercida privativamente por órgão técnico constitucionalmente dotado de amplas e específicas competências, o Tribunal de Contas da União, na esfera federal – tem conteúdo marcadamente técnico, administrativo e jurisdicional, também chamado de controle financeiro. (p. 41)

Sin embargo, los Tribunales de Cuentas tienen facultades autónomas, reguladas en los incisos II a XI del art. 71 de la Constitución, siendo el juicio de cuentas de gestión el principal.

II - juzgar las cuentas de los administradores y otros responsables de dineros, bienes y valores públicos de la administración directa e

indirecta, incluidas las fundaciones y sociedades establecidas y mantenidas por el Gobierno Federal, y las cuentas de aquellos que dan lugar a pérdida, extravío u otra irregularidad que resulte en daño al erario público;

III - apreciar, a los efectos del registro, la legalidad de los actos de admisión de personal, en cualquier título, en la administración directa e indirecta, incluidas las fundaciones instituidas y mantenidas por el Poder Público, excepto los nombramientos para cargo de el nombramiento en comisión, así como el de las concesiones de jubilaciones, retiro y pensiones, salvo mejoras posteriores que no alteren la base jurídica del acto de concesión;

IV - realizar, por iniciativa propia, de la Cámara de Diputados, del Senado Federal, de Comisión técnica o de investigación, inspecciones y auditorías de carácter contable, financiero, presupuestario, operativo y patrimonial, en las unidades administrativas de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, y demás entidades a que se refiere al inciso II;

V - inspeccionar las cuentas nacionales de las empresas supranacionales en cuyo capital social participe la Unión, directa o indirectamente, en los términos del tratado constitutivo;

VI - inspeccionar la aplicación de los fondos transferidos por la Unión por convenio, acuerdo, ajuste u otros instrumentos similares, al Estado, al Distrito Federal o al Municipio;

VII - proporcionar las informaciones solicitadas por el Congreso Nacional, por cualquiera de sus Cámaras, o por cualquiera de las Comisiones respectivas, sobre la fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operativa y patrimonial y sobre los resultados de las auditorías y fiscalizaciones realizadas;

VIII - aplicar a los responsables, en caso de ilegalidad de gasto o irregularidad de cuentas, las sanciones previstas por la ley, que establecerá, entre otras conminaciones, una multa proporcional al daño causado al erario;

IX - firmar un plazo para que el órgano o entidad adopte las medidas necesarias para el cumplimiento exacto de la ley, si se verifica la ilegalidad;

X - suspender, en caso de incumplimiento, la ejecución del acto impugnado, comunicando la decisión a la Cámara de Diputados y al Senado Federal;

XI - Representar ante el Poder competente sobre irregularidades o abusos constatados (Constitución, 1988)

Los Tribunales de Cuentas realizan fiscalizaciones, mediante auditorías e inspecciones, en la ejecución de los ingresos y gastos públicos, cuyo resultado se revela en un informe en el que se señalan las recomendaciones, irregularidades y sanciones por la posible conducta de los directivos públicos.

Para concluir, el art. 70 de la Constitución Federal estableció amplias competencias para los órganos de control externo, considerando que alcanzan a los órganos y entidades públicas, así como a cualquier persona natural o jurídica, que utilice recursos públicos y esté obligada a rendir cuentas.

2.5. SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEÑO

La función principal del Estado es el bienestar social. Para lograr este propósito se necesitan recursos financieros, cuya fuente primaria son los ingresos tributarios, que son todos los ingresos no retornables que recibe el gobierno, en cualquier ámbito gubernamental, para la asignación y cobertura del gasto público.

Como afirma Paulsen (2021):

O Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos. Isso independe da ideologia que inspire as instituições políticas, tampouco do seu estágio de desenvolvimento. A tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou libertário, autoritário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história. (p. 25)

Para el autor, no se puede pensar en la libertad de expresión, la inviolabilidad de la intimidad y la vida privada, el ejercicio del derecho de propiedad, la garantía de la igualdad, la libre iniciativa, la libertad de expresión del pensamiento, la libre locomoción, además de una amplia variedad de derechos sociales, si no en el marco de un estado democrático de derecho, social y fiscal (PAULSEN, 2021, p. 31).

En este contexto, la tributación es un instrumento de la sociedad para el ejercicio de los derechos fundamentales y sociales que debe estructurar el Estado en el mantenimiento de instituciones capaces de proclamar, promover y garantizar tales derechos.

Corroborando esta comprensión, Cardoso (2014) afirma que

Deve-se afastar... a concepção negativa da tributação como norma de rejeição social ou de opressão de direitos (em verdade, a tributação é uma condição inafastável para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais). (p. 195)

El deber de contribuir no es una simple consecuencia de lo que establece la ley al instituir los impuestos, considerando que la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 expresó esta obligación en su art. 13: “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”.

A su vez, la Declaración Interamericana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la IX Conferencia Internacional de los Estados Americanos en

1948, determinó, en su art. XXXVI: “Toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela lei para a manutenção dos serviços públicos”.

Ante ello, Paulsen (2021) concluyó que el deber de pagar impuestos es esencial, representando la contrapartida del carácter democrático y social del Estado que garantiza los derechos fundamentales de los ciudadanos, es decir, la ciudadanía es una vía de doble sentido. (p. 32)

Cardoso (2014) destaca que:

o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Ao invés de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato estatal. Ao se sonegar tributos devidos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, quebrando o seu vínculo de responsabilidade com a sociedade. (p. 147)

El deber de pagar tributos y toda la gama de otras obligaciones y deberes establecidos a favor de la administración tributaria, para viabilizar y maximizar el ejercicio de la tributación, tiene su fundamento en la Constitución Federal Brasileña, en el capítulo sobre el Sistema Tributario Nacional.

2.5.1. Concepto de Sistema Tributario Nacional

En las economías capitalistas modernas, los ingresos fiscales son la mayor fuente de recursos del Estado. A través de los impuestos, el Estado retira recursos de la sociedad para financiar sus acciones, definidas por los representantes de la sociedad. Las reglas y principios legales que utiliza el Estado para generar estos ingresos tributarios, así como el nivel de recaudación deseado, son establecidos por el sistema tributario.

Paulsen (2021) conceptualizó el sistema tributario como un conjunto completo de elementos coordinados regidos por principios y fines comunes. Luego definió el ordenamiento jurídico como “o conjunto de regras e de princípios jurídicos que se instituem e se adotam para regular todo o corpo de leis de um país”. Concluyendo, al final, que “a expressão Sistema Tributário Nacional designa o complexo de preceitos jurídicos necessários ao disciplinamento do poder de tributar” (p. 60)

Por su parte, Costa (2021) conceptualizó el Sistema Tributario como “o

conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante”. (p. 69)

Harada (2017) describió el sistema tributario como:

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição. (p. 235)

Puede concluirse que el sistema tributario de un país es un conjunto ordenado y lógico de normas que rigen el retiro forzoso, por parte del Estado, de parte de la riqueza de sus ciudadanos, mediante la observancia de los principios del Estado de Derecho.

En Brasil, el actual sistema tributario encuentra su piedra angular en los artículos 145 a 162 de la Constitución Federal, en los que se definieron los principios generales de la tributación nacional, las atribuciones y limitaciones tributarias de las entidades federativas, así como la distribución de los ingresos tributarios recaudados.

2.5.2. Principios de tributación

Los principios son los fundamentos que sustentan las normas jurídicas, orientando su interpretación y dirigiendo su aplicación y alcance, como se puede apreciar a continuación:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. (MELLO, 2019, p. 54)

En caso de colisión de principios, se hace necesario idear una solución que contemple los diversos valores en colisión, sopesándolos para que prevalezca, en la medida de lo posible, aquel que tenga más peso frente a las circunstancias específicas que se consideran y cuya salida sería menos aceptable frente al sistema en su conjunto. (PAULSEN, 2021, p. 96)

La Constitución Federal de 1988 estableció principios tributarios, visando la preservación del régimen político adoptado, la salud de la economía, el respeto a los

derechos fundamentales y la protección de los valores espirituales.

Estos principios expresados, junto con los implícitos, constituyen el escudo de protección de los contribuyentes, cuya función principal es equilibrar los intereses del Estado y del ciudadano para limitar la potestad tributaria, representando así garantías al contribuyente contra el exceso del poder estatal para gravar coercitivamente la propiedad privada para recaudar ingresos públicos. (HARADA, 2017, p. 268).

A continuación, se hace una breve explicación de los principales principios constitucionales.

- Principio de equidad

El principio de equidad se fundamenta en el concepto de justicia fiscal, que según Paulsen (2021) representa el equilibrio entre la igualdad, la no confiscación, la capacidad contributiva y las necesidades financieras del Estado, con el fin de aproximar los ciudadanos en diferentes posiciones sociales. (p. 112)

Este principio fue afirmado en el art. 150, II de la Constitución Federal brasileña, al prohibir el trato desigual entre contribuyentes que se encuentren en situaciones similares, así como al prohibir la discriminación basada en la ocupación profesional o función desempeñada por personas físicas, independientemente de la denominación legal de rentas, títulos o derechos.

Además, el principio de equidad se despliega en los principios de beneficio y capacidad contributiva. De acuerdo con el principio de beneficio, los contribuyentes deben tributar en proporción a los beneficios que reciben del Estado, circunstancia que vincularía los gastos con los ingresos del presupuesto público. Por su parte, el principio de capacidad de pago distribuye la carga tributaria de acuerdo con la capacidad de pago de cada individuo y tiene como principal parámetro el nivel de ingresos. (MATÍAS-PEREIRA, 2017, p. 49)

Para Canazaro (2015), la capacidad contributiva “apresenta-se como um critério de comparação, garantindo a igualdade horizontal e a igualdade vertical, em relação à graduação do ônus de alguns tributos”. En esta línea, destaca que “igualdade horizontal é promovida por meio da edição de lei que estabeleça tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal”, mientras que “igualdade vertical é promovida por meio da edição de norma que estabeleça tratamento diverso para contribuintes com

capacidades diversas”. (p. 153)

El principio de capacidad de pago fue consagrado en la legislación tributaria brasileña en el art. 145, §1 de la Constitución Federal.

§ 1º - Siempre que sea posible, los impuestos serán de carácter personal y serán escalonados de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, que la Administración Tributaria tiene derecho a identificar, especialmente para dar efecto a estos objetivos, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, la renta del contribuyente y las actividades económicas. (Constitución, 1988)

- Principio de legalidad

El origen del principio de legalidad tributaria se remonta al siglo XIII, cuando el Rey Juan I de Inglaterra emitió la Carta Magna (1215), documento que aseguraba la creación de tributos sólo después de la aprobación del Parlamento. (COSTA, 2021, págs. 99-100)

Otros momentos históricos también estuvieron marcados por este principio, como la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, base de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, que establece en su art. 5.º los límites de la ley natural que sólo pueden ser determinados por la ley.

Paulsen (2021) distinguió la legalidad general de la legalidad fiscal de la siguiente manera:

A legalidade geral está estampada no art. 5o, II, da CF, que se limita a prescrever que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Tal nem sequer precisaria estar expreso no texto constitucional, porquanto resulta do próprio princípio do Estado de direito.

A legalidade tributária, por sua vez, agrega à garantia geral da legalidade um conteúdo adicional, qualificando-a em matéria de instituição e de majoração de tributos. (p.171)

La declaración de legalidad tributaria fue prevista en la Constitución Federal brasileña, que prohibía en el art. 150, I la exigencia de impuestos sin disposición legal.

La referencia no sólo a “exigir”, sino específicamente a “aumentar”, deja claro que aun el aspecto cuantitativo del impuesto debe ser definido por ley, ya sea estableciendo una cantidad fija, definiendo una base de cálculo y una tasa, el establecimiento de una tabla, o de cualquier otra manera suficiente para proporcionar criterios para determinar la cantidad adeudada. Según Paulsen (2021), “A lei é que estabelece o *quantum debeatur* e somente a lei pode aumentá-lo,

redefinindo seu valor, modificando a base de cálculo, majorando a alíquota”. (p.172)

- Principio de irretroactividad tributaria

La seguridad jurídica de las relaciones del Estado con los particulares es la razón principal de la existencia del principio de irretroactividad de las normas, ya que garantiza la previsibilidad, estabilidad y comprensión del Derecho.

Paulsen (2021) define el principio de la siguiente manera:

A irretroatividade tributária, tal como posta no art. 150, III, a, da Constituição, implica a impossibilidade de que lei tributária impositiva mais onerosa seja aplicada relativamente a situações pretéritas. Não se pode admitir que a atos, fatos ou situações já ocorridas sejam atribuídos novos efeitos tributários, gerando obrigações não previstas quando da sua ocorrência.

Preservando o passado da atribuição de novos efeitos tributários, a irretroatividade reforça a própria garantia da legalidade, porquanto resulta na exigência de lei prévia. (p. 182)

- Principio de Antelación de la ley tributaria: genérica, especial y nonagesimal

El principio de anterioridad también se caracteriza por ser un sustento de la seguridad jurídica en vista de impedir que una nueva ley se aplique de inmediato, evitando que el contribuyente sea sorprendido por el requerimiento de impuestos de un día para otro.

Este principio establece un lapso de tiempo entre la publicación de una ley que instituye o aumenta los impuestos y la producción de sus efectos, esto es, la garantía del conocimiento previo de la ley tributaria más gravosa, permitiendo al contribuyente programarse para la nueva exacción que se le cobrará, por lo que también se le conoce como el “Princípio da Não Surpresa”. (VIANA, 2020, p.21)

La Constitución Federal de 1988 reguló dos reglas de anterioridad:

- a) La anterioridad de ejercicio está consagrada en el art. 150, III, b, de la Constitución Federal. Garantiza que el contribuyente sólo estará sujeto, en cuanto a la institución y aumento de impuestos, a las leyes publicadas hasta el 31 de diciembre del año anterior.
- b) La anterioridad nonagesimal está contenida en el inciso c del art. 150, III y §6 del art. 195 de la Carta Magna. Garantiza al contribuyente un plazo de 90 días entre la publicación de la ley que instituyó o incrementó el impuesto y su incidencia capaz de generar obligaciones tributarias.

- Principio de no confiscación

La carga tributaria excesiva, insoportable o irrazonable puede comprometer el derecho a la propiedad y el ejercicio mismo de la actividad económica, razón por la cual el Poder Constituyente prohibió el uso del impuesto con efecto de decomiso, lo que según Costa (2021) se trata de la absorción total o sustancial de la propiedad privada, por parte del Poder Público, sin contraprestación mediante pago o compensación, como forma de sanción. (p. 117)

Paulsen (2021) destaca:

A norma que estabelece a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco não é regra, pois não se aplica por subsunção, nem princípio no sentido mais restrito (mandamento prima facie), mas um dos princípios (em sentido lato) que regem a aplicação dos demais e é medida da ponderação destes: é norma de colisão. Norma de colisão (tal qual a proporcionalidade) que, nos casos mais afetos à sua operatividade, substitui o princípio da proporcionalidade, como norma para solução de hipóteses de colisão de princípios em sentido estrito. (p. 192)

El autor también aclara que, además de la propiedad, la confiscación cuestiona la libre empresa y el libre ejercicio profesional.

Assim como o direito de propriedade, também os princípios do livre exercício profissional e da livre iniciativa podem entrar em conflito com outros princípios, que visam a fins de sociabilidade objeto de proteção constitucional, derivados do princípio do Estado social e democrático de direito, aplicando-se, no campo da tributação, o princípio da não confiscatoriedade, como norma de colisão para a solução destes conflitos. (PAULSEN, 2021, p.192)

2.5.3. Elementos de la Obligación Tributaria

La tributación se centra en la recaudación de impuestos. Para que sea viable, es necesario establecer una relación jurídica que involucre tanto a los contribuyentes como a los no contribuyentes.

Los contribuyentes son los obligados a tributar en nombre propio y cumplir deberes formales, tales como rendir declaraciones, expedir documentos, mantener registros tributarios, etc. Por su parte, las personas que no estén obligadas al pago de un determinado impuesto podrán ser llamadas a colaborar con la administración tributaria, tomando medidas que faciliten la inspección, minimicen la evasión o aseguren el pago. Así, estas personas pueden verse obligadas a presentar declaraciones, a exigir comprobantes del pago de impuestos por la práctica de un

determinado acto, a practicar retenciones, etc.

Harada (2017) define la obligación tributaria como:

uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1o, do CTN), ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2o, do CTN). (p. 381)

Partiendo de la noción concebida por la Teoría General del Derecho, según la cual una relación jurídica es el “vínculo abstrato segundo o qual, por força de imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação” (CARVALHO, 2018, p. 307), se eliminan las modalidades de la relación jurídico-tributaria que se encuentran en el ordenamiento jurídico brasileño: la obligación que tiene por objeto el pago de un impuesto o pena y la obligación que tiene por objeto proporcionar una prestación no pecuniaria.

A partir de la definición de obligación tributaria, es posible encontrar sus elementos constitutivos, a saber, la ley, el hecho, los sujetos y la prestación u objeto. La disposición se divide en la disposición de dar (obligación principal) y la disposición de hacer o no hacer algo (obligación accesorias), cuyos detalles se explican a continuación.

- Obligaciones principales y accesorias

El Código Tributario brasileño reguló las obligaciones de pagar impuestos y deberes formales en interés de la administración tributaria, como emitir una factura, proporcionar una declaración sobre el monto adeudado y permitir el acceso de los auditores fiscales a los libros de la empresa. También estableció sanciones, principalmente multas, por el incumplimiento de las obligaciones de pagar impuestos y por el incumplimiento de las obligaciones de cumplir deberes formales.

En palabras de Balsan (2018)

A obrigação principal é aquela que tem por objeto uma prestação positiva, qual seja, o pagamento. Assemelha-se à obrigação de dar do Direito Civil, uma vez que o sujeito passivo fica obrigado a dar dinheiro ao sujeito ativo para pagar o tributo devido ou a penalidade pecuniária.

A obrigação acessória, diferentemente da principal, não envolve pagamento, mas sim uma prestação positiva ou negativa por parte do sujeito passivo. Traçando um paralelo com o Direito Civil, é a

obrigação de fazer, não fazer ou tolerar que se faça, por exemplo: emitir nota fiscal (fazer), não receber mercadorias sem os documentos legais (não fazer) e tolerar o procedimento fiscalizatório (tolerar que se faça). (p. 40)

- Hipótesis de incidencia tributaria y hecho generador

Como se verá más adelante, la incidencia tributaria es la previsión genérica y abstracta del impuesto por la ley, mientras que el surgimiento de la obligación tributaria se produce cuando la situación descrita por la ley se materializará con la efectiva ocurrencia del hecho legalmente previsto.

Paulsen (2021) definió la incidencia como el fenómeno jurídico de adecuación de la situación efectivamente verificada (evento generador) a la previsión normativa (hipótesis de incidencia). Agrega el autor que la subsunción del hecho a la norma, que podría ser un simple hecho de la vida, asume la calidad de un hecho jurídico que genera una obligación tributaria. (p.283)

La incidencia fiscal puede ser:

- a) Regresiva: cuando los impuestos aumentan menos que los ingresos;
- b) Progresiva o proporcional: cuando los impuestos aumentan en la misma proporción que la renta;
- c) Progresiva: cuando los impuestos aumentan más que la renta.

A su vez, el término hecho generador fue explicado por Harada (2017) como:

uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Logo, essa expressão fato gerador pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descritos. (p. 382)

Los arts. 114 y 115 del CTN regulan los hechos generadores de las obligaciones principales y accesorias. Mientras que el hecho generador de la obligación principal “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, según la redacción del art. 114 del CTN. Esto se debe a que no se puede dejar de exigir el impuesto cuando el hecho corresponde a la hipótesis de incidencia. El hecho generador de la obligación accesoria “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”, según lo previsto en el art. 115 del CTN.

- Sujeto Activo

El arte. 119 del Código Tributario Nacional define sujeto activo como “a

pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. En otras palabras, el sujeto activo es acreedor de la obligación, teniendo la concesión para instituir impuestos. En Brasil, sólo la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios tienen jurisdicción fiscal.

Por tanto, el sujeto activo de la obligación tributaria es la persona que tiene derecho a exigir del sujeto pasivo el pago del impuesto (obligación principal) o la conducta de comisión u omisiva (obligación accesorio). Asimismo, se puede hablar del sujeto activo de la relación sancionadora, que tiene por objeto la imposición de una pena al sujeto pasivo. (COSTA, 2021, p. 242)

- Sujeto pasivo

El art. 122 del CTN disciplina al sujeto pasivo de la obligación tributaria como obligado al cumplimiento de la prestación, principal o accesorio.

Costa (2021) definió:

Sujeito passivo tributário é, assim, a pessoa, física ou jurídica, que detém aptidão para figurar no polo passivo de relação jurídica dessa natureza, em qualquer das suas modalidades. Em sentido amplo, é aquele a quem incumbe o cumprimento da prestação de natureza fiscal, seja o pagamento de tributo, seja um comportamento positivo ou negativo, estatuído no interesse da arrecadação tributária. Ainda, qualifica-se como sujeito passivo tributário aquele a quem, na relação jurídica sancionatória, foi imposta a penalidade. (p. 244)

El CTN distingue la sujeción pasiva de la obligación principal en sujeto pasivo directo y sujeto pasivo indirecto. Sujeto pasivo directo o contribuyente es aquel que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, párrafo único, I, CTN). Por su parte, el sujeto pasivo indirecto, llamado por la norma como “responsable”, es aquel que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121, párrafo único, II, CTN). Es un tercero en relación con el hecho jurídico tributario, pero el elegido por la ley para responder por el pago del impuesto.

- Contribuyente

De conformidad con el art. 121, I, del CTN, el contribuyente tiene una relación personal y directa con la situación que constituye el respectivo hecho generador, es decir, es el obligado por ley a contribuir a los gastos públicos, vertiendo recursos de su patrimonio al fisco.

Paulsen (2021) explica que:

o fundamento jurídico direto da sua obrigação é a lei instituidora do tributo. O fundamento jurídico mediato, que permite ao legislador a instituição dos tributos, é seu dever fundamental de pagar tributos. Os critérios de justiça tributária considerados são a justiça distributiva, fundada na capacidade contributiva de cada pessoa, ou a justiça comutativa, buscando de cada um o custeio da atividade estatal que lhe diz particularmente respeito, por ser divisível e específica. (p. 298)

- Lanzamiento

El artículo 142 del Código Tributario Nacional define lanzamiento como:

Procedimiento administrativo destinado a comprobar la ocurrencia del hecho generador de la obligación correspondiente para determinar la base imponible, calcular el monto del impuesto adeudado, identificar al sujeto pasivo y, en su caso, proponer la aplicación de la sanción correspondiente. (Ley N° 5.172 de 1966)

Esta norma adopta tres tipos de lanzamiento, cuya principal diferencia es el grado de colaboración entre el contribuyente y las autoridades fiscales, como se explica a continuación:

- a) Lanzamiento directo o de oficio: es el que realiza de forma privada la agencia tributaria sin ayuda alguna del contribuyente. En este tipo de liquidación, el agente público verifica la ocurrencia del hecho generador, determina el monto del impuesto y notifica al contribuyente para que realice el pago. Este tipo de lanzamiento es raro debido a su alto costo.
- b) Lanzamiento mixto o por declaración: es aquel en el que las autoridades fiscales generan el cálculo del impuesto con base en la información proporcionada por el contribuyente a través de la declaración. Esta modalidad requiere la actuación conjunta de la agencia tributaria y el particular. También es un tipo de lanzamiento infrutilizado.
- c) Lanzamiento por homologación: es aquel en que el contribuyente es obligado a calcular y pagar el impuesto adeudado sin examen previo por parte de la autoridad administrativa. Una vez recibido el impuesto, las autoridades fiscales aprueban o no expresamente el lanzamiento. Este tipo de lanzamiento es el más utilizado en Brasil debido a la reducción de costos.

Sobre el lanzamiento por homologación, Harada (2017) hizo el siguiente comentario:

Nesse tipo de lançamento, todas as providências necessárias à

constituição definitiva do crédito tributário ficam a cargo do sujeito passivo, tais como emissão de notas fiscais, sua escrituração em livros especiais, a apuração periódica do montante do tributo devido, seu pagamento antecipado, comunicação ao fisco desse pagamento etc. Resulta disso que a responsabilidade pela correta interpretação e aplicação da legislação tributária é sempre do sujeito passivo, que pode prevenir-se contra aplicação de penalidades mediante a utilização do instituto da consulta em caso de dúvidas. (p. 397)

2.5.4. Especies Tributarias

Según Harada (2017) los impuestos son beneficios monetarios obligatorios, que el Estado exige a sus súbditos en virtud de su poder de imperio. (p. 235)

El Código Tributario Nacional define un impuesto como todo beneficio monetario obligatorio, en moneda o cuyo valor pueda expresarse en ella, que no constituya sanción por un hecho ilícito, establecido por ley y recaudado mediante una actividad administrativa plenamente vinculada. La legislación brasileña prevé los siguientes tipos de impuestos: impuesto, tasa, contribución de mejora, préstamos obligatorios y contribuciones especiales.

- Impuesto

Los impuestos representan un retiro de parte de la riqueza del individuo, siendo graduados, siempre que sea posible, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente. En este sentido, las reglas de competencia de los arts. 153, 155 y 156 de la Constitución Federal, que señalan bases económicas relativas exclusivamente a los contribuyentes, tales como la adquisición de rentas, la circulación de bienes, la propiedad predial y territorial urbana.

La ausencia de contraprestación específica es la principal característica de los tributos, como se infiere de la lectura del art. 16 del CTN: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Costa (2021) explica que solo el hecho de que la conducta del individuo esté regulada por la hipótesis de incidencia, comienza a existir la obligación tributaria, situación que obliga al contribuyente a pagar el beneficio pecuniario sin contrapartida parte del Gobierno. Al no existir una contraprestación específica por parte del Estado, los impuestos son contributivos. (p. 158)

Los impuestos se clasifican en directos e indirectos. Harada (2017) los

conceptualizó de la siguiente manera:

Imposto direto seria aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, isto é, aquela pessoa que praticou o fato tipificado na lei suporta o respectivo ônus fiscal. O imposto indireto seria aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica. (p. 237)

En otras palabras, los impuestos directos son aquellos que gravan directamente el patrimonio de la persona, de acuerdo con su capacidad de pago. Los impuestos indirectos gravan servicios o productos, estableciéndose la relación entre la carga tributaria y un hecho jurídico o material, por lo tanto, no tienen un parámetro para determinar la capacidad económica del contribuyente.

- Tasas

Las tasas (art. 145, II, de la Constitución Federal) son impuestos que recaudados con motivo del poder de policía o del uso real o potencial de los servicios públicos, prestados al contribuyente o puestos a su disposición.

La expresión “uso, real o potencial, de los servicios públicos, prestados al contribuyente o puestos a su disposición” significa que para que se produzca el requerimiento de la tasa, es necesario que el servicio esté funcionando efectivamente, permitiendo al contribuyente utilizarlo o no. Mientras que el término “poder de policía” se refiere a la facultad que tiene el Estado de someter el interés privado al interés público con el fin de proteger el orden público y el bienestar social.

Paulsen (2021) explica que:

O interesse público impõe ao Estado que exerça o poder de polícia administrativa e que preste determinados serviços. Contudo, não há por que toda a sociedade participar do custeio de tais atividades estatais quando sejam específicas, divisíveis e realizadas diretamente em face de ou para determinado contribuinte que a provoca ou demanda. Daí a outorga de competência para a instituição de tributo que atribua o custeio de tais atividades específicas e divisíveis às pessoas às quais dizem respeito, conforme o custo individual do serviço que lhes foi prestado ou fiscalização a que foram submetidas, com inspiração na ideia de justiça comutativa. (pp. 74-75)

Las tasas no deben confundirse con los impuestos, ya que los hechos que pueden sustentar la institución de éstas nunca pueden constituir hipótesis de incidencia de aquéllos, y viceversa. (COSTA, 2021, p. 164)

Para concluir, no está permitido cobrar una tarifa por la prestación de servicios que la Constitución determina como un deber del Estado y un derecho de

todos, como la salud o la seguridad, que deben prestarse gratuitamente.

- Contribución de mejora

La contribución de mejora, prevista en el art. 145, III de la Constitución, está encargada de sufragar las obras públicas que redundan en la valorización inmobiliaria del individuo, fundado así en el principio de equidad, considerando que no es justo que todo el cuerpo social asuma el costo de una obra pública que trae beneficios directos y específicos para unas pocas personas.

El límite total de la obligación tributaria es el costo total de la obra, y el límite individual es el incremento de valor que resulte de la obra para cada inmueble beneficiado. Cabe señalar, sin embargo, que es necesario observar la relación directa entre la obra y la valorización para configurar el hecho generador de la contribución de mejora.

Harada (2017) señala que la mayor dificultad para recaudar este impuesto es el establecimiento del área de influencia de la obra pública, ya que unas provocan valorización longitudinal, a lo largo de las obras; otras provocan valorización radial, alrededor de la obra; y algunas motivan valoraciones en puntos extremos. Según el autor, esta es la razón por la cual la contribución se requiere sólo en relación con la ejecución de obras de pavimentación de vías y logradouros públicos, en cuyo caso es fácil definir la zona de influencia beneficiosa. (p. 239)

- Préstamos Obligatorios

Los préstamos obligatorios son tributos cuyo criterio de validez constitucional se fundamenta en su finalidad: generar recursos para hacer frente a una situación de calamidad o guerra exterior o para inversiones nacionales relevantes y urgentes, tal como se extrae del art. 148 de la Constitución Federal.

Según Paulsen (2021)

O interesse público impõe ao Estado que exerça o poder de polícia administrativa e que preste determinados serviços. Contudo, não há por que toda a sociedade participar do custeio de tais atividades estatais quando sejam específicas, divisíveis e realizadas diretamente em face de ou para determinado contribuinte que a provoca ou demanda. Daí a outorga de competência para a instituição de tributo que atribua o custeio de tais atividades específicas e divisíveis às pessoas às quais dizem respeito, conforme o custo individual do serviço que lhes foi prestado ou fiscalização a que foram submetidas, com inspiração na ideia de justiça comutativa. (p.82)

La aplicación de los recursos recaudados por este impuesto está ligada al gasto que fundó su institución, cuyas hipótesis se enumeran taxativamente en la Carta Política.

- Contribuciones Especiales

Hay situaciones en las que el Estado actúa en relación con un determinado grupo de contribuyentes. No se trata de acciones generales, a ser financiadas con impuestos, ni acciones específicas y divisibles, a ser financiadas con una tasa, sino acciones dirigidas a fines específicos que se refieren a determinados grupos de contribuyentes, razón por la cual su financiamiento se da a través de las llamadas contribuciones. Asumiendo que no existe una actividad directa, específica y divisible, las contribuciones no se miden con criterios conmutativos, sino con criterios distributivos, que pueden variar según la capacidad contributiva de cada uno. (PAULSEN, 2021, p. 83)

Contribuciones especiales, con base en el art. 149 de la Constitución Federal, son impuestos instituidos con el objeto de financiar actividades específicas que no son propias del Estado. Se dividen de la siguiente manera:

- a) Contribuciones sociales en sentido estricto: instituidas para financiar la seguridad social;
- b) Contribuciones por intervención en el ámbito económico: destinadas a regular algunos mercados o corregir sus distorsiones, como el de los combustibles fósiles;
- c) Contribuciones de interés de categorías profesionales o económicas: tienen como objetivo financiar categorías como el Colegio de Abogados de Brasil, el Servicio Social de la Industria, entre otros.

Harada (2017) entiende que existe mucha controversia doctrinal sobre la naturaleza jurídica de las contribuciones especiales ya que algunos estudiosos entienden que tendrían la naturaleza de un impuesto o una tasa; mientras que otros afirman que serían meros impuestos con un destino específico; además de quienes afirman que no tendrían carácter tributario, a pesar de su carácter obligatorio. (p. 239)

Para el autor, la contribución social es un tipo de impuesto ligado a la acción indirecta del Estado, teniendo como hecho generador una acción indirecta del Poder Público refiriéndose inmediatamente al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

2.5.5. La estructura tributaria de la Constitución de 1988

La Constitución de 1988 discriminó las competencias tributarias entre las entidades federativas como se muestra en los Cuadros 3, 4, 5 y 6.

Cuadro 3: Impuestos de competencia de la Unión

ARTÍCULO	TRIBUTOS
148	Préstamo Obligatorio. El objeto de este tipo de impuesto es atender gastos relacionados con calamidad pública, guerra exterior o su inminencia, o casos de inversión pública de carácter urgente y de relevante interés nacional.
149	Contribuciones sociales. Tipo tributario de intervención en el ámbito económico y de interés económico o de las categorías profesionales.
153	Impuesto sobre el comercio exterior. Comprende el impuesto sobre la importación de productos extranjeros - II y el impuesto a sobre la exportación al exterior - IE, de productos nacionales o nacionalizados;
	Impuesto sobre la renta y ganancias de cualquier naturaleza - IR. Su concepto comprende toda disponibilidad económica o jurídica derivada de rentas del capital, del trabajo o de una combinación de ambas, así como cualquier adición al patrimonio de personas naturales o jurídicas;
	Impuesto sobre Productos Industrializados - IPI. Representa la tributación de la producción que sale del establecimiento industrial;
	Impuesto a las transacciones financieras - IOF. Se refiere a un complejo de incidencia tributaria que permite a la Unión gravar operaciones de crédito, cambiarias y de seguros o relacionadas con valores inmobiliarios;
	Impuesto sobre la propiedad territorial rural - ITR. Es un impuesto sobre el patrimonio que tiene por finalidad funcionar como instrumento de apoyo a la política agraria; y
	Tributación de las grandes fortunas. Este impuesto aún debe ser instituido por una ley complementaria.
154	Impuesto Extraordinario. Tributo a instituirse en la inminencia o en caso de guerra exterior. Debe ser suprimido gradualmente, una vez que ha cesado la causa de su creación.

Fuente: Elaboración propia con base en la Constitución Federal de 1988

Cuadro 4: Impuestos de competencia de los Estados

ARTÍCULO	TRIBUTOS
155	Impuesto sobre la transmisión <i>causa mortis</i> y donación de cualesquiera bienes o derechos - ITCMD;

ARTÍCULO	TRIBUTOS
	Impuesto sobre las operaciones relacionadas con la circulación de mercancías y sobre la prestación de servicios de transporte y comunicaciones interestatales e interurbanos - ICMS, aunque las operaciones y servicios se inicien en el exterior; y
	Impuesto sobre la propiedad de los vehículos automotores - IPVA

Fuente: Elaboración propia con base en la Constitución Federal de 1988

Cuadro 5: Impuestos de competencia de los Municipios

ARTÍCULO	TRIBUTOS
156	Impuesto sobre bienes inmuebles y terrenos urbanos - IPTU. Representa el gravamen fiscal sobre bienes inmuebles, con o sin edificaciones ubicados en el casco urbano o con destino urbano;
	Impuesto sobre la transmisión <i>inter-vivos</i> , a cualquier título, por acto oneroso, de bienes inmuebles, por naturaleza o por accesión física, y de derechos reales sobre bienes inmuebles, salvo los garantía, así como la cesión de derechos para su adquisición - ITBI; y
	Impuesto sobre servicios de cualquier naturaleza - ISS. La lista de servicios gravados está definida por una ley complementaria

Fuente: Elaboración propia con base en la Constitución Federal de 1988

Cuadro 6: Impuestos de competencia común a la Unión, Estados y Municipios

ARTÍCULO	TRIBUTOS
145	Tasas que puedan imponerse y cobrarse con motivo del ejercicio del poder de policía y de la utilización real o potencial de servicios públicos específicos y divisibles, prestados a los contribuyentes o puestos a su disposición, y que no puedan tener base de cálculo propia; y
	Contribución de mejora, derivada de la obra pública. Se considera un impuesto de competencia común, pero también se convierte en privado en la medida en que cada entidad tributaria sólo puede gravarlo sobre inmuebles valorados resultantes de obras públicas.

Fuente: Elaboración propia con base en la Constitución Federal de 1988

Así, hoy, los tres niveles de gobierno reciben un total de trece impuestos, siete de los cuales corresponden al nivel federal, tres a los estados y tres a los municipios. Cabe señalar, sin embargo, que los tributos de competencia de los municipios se presentarán con más detalle, ya que el enfoque de esta investigación es la auditoría gubernamental de los ingresos fiscales de los municipios.

2.5.6. Tributos de competencia de los municipios

La Constitución Federal estableció que los Municipios tienen competencia para instituir tres impuestos: Impuesto sobre la Propiedad Predial y Territorial Urbana; Impuesto de Transmisiones Patrimoniales; e Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza.

- Impuesto sobre la Propiedad Predial y Territorial Urbana - IPTU

El Impuesto sobre la Propiedad Predial y Territorial Urbana – IPTU está regulado en los arts. 156, I y § 1, y 182, § 1, II, de la Constitución Federal.

Arte. 156. Corresponde a los Municipios imponer impuestos sobre:

I - propiedad predial y territorial urbana;

(...)

§ 1 Sin perjuicio de la progresividad en el tiempo a que se refiere el art. 182, § 4º, inciso II, el impuesto previsto en el inciso I podrá:

I – ser progresivo en razón del valor del inmueble; y

II – tener tarifas diferenciadas según la ubicación y uso del inmueble.

(Constitución, 1988)

El IPTU se considera un impuesto real en tanto considera la propiedad de un inmueble en forma aislada, y no la riqueza que mide la posibilidad actual del contribuyente de tributar. Aun así, la Constitución permite la adopción de tasas progresivas en función del valor de la propiedad, tanto por razones recaudatorias o fiscales como para finalidades fiscales. Tal progresividad se basa en el principio de capacidad contributiva. (PAULSEN, 2021, p. 483)

El art. 156, §1 de la Constitución Federal autoriza la progresividad del IPTU en función del valor de la propiedad, así como su selectividad, de modo que tiene tasas diferenciadas según la ubicación y el uso. Por su parte, el art. 182, que se ocupa de la política de desarrollo urbano, permite al Municipio exigir al propietario del suelo urbano que promueva su uso adecuado, so pena de loteo o construcción forzosa, IPTU progresivo en el tiempo y expropiación.

A su vez, el art. 32 del Código Tributário Nacional establece que el IPTU “tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município”. Extrapola así la base económica de la “propiedad” al extender el impuesto también al dominio o posesión útil. (PAULSEN, 2021, pág. 484)

El art. 33 del CTN define como base de cálculo el “valor de mercado del

inmueble”, es decir, su valor en el mercado inmobiliario. Este valor no se verifica de inmueble a inmueble, sino que se asume de acuerdo a tablas denominadas “plan fiscal de valores”, que definen el valor del metro cuadrado de acuerdo a la ubicación, naturaleza y nivel de construcción.

Contribuyente, de conformidad con el art. 34 del CTN, es “o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

- Impuesto a los Servicios de Cualquier Naturaleza - ISS

La Constitución Federal otorgó a los municipios la competencia de tributar los servicios de cualquier naturaleza, siempre que no estén gravados por el ICMS. Así, cualquier servicio puede estar tributado por este impuesto, excepto los de transporte interurbanos e interestatales y los de comunicaciones.

Arte. 156. Corresponde a los Municipios imponer impuestos sobre:
(...)

III - servicios de cualquier naturaleza, no comprendidos en el art. 155, II, definido en ley complementaria.

§ 3º Con relación al impuesto previsto en el inciso III del caput de este artículo, corresponde a la ley complementaria:

I - fijar sus alícuotas máximas y mínimas;

II - excluir de su incidencia las exportaciones de servicios al exterior.

III – regular la forma y las condiciones como exenciones, incentivos y beneficios fiscales serán concedidos y revocados. (Constitución, 1988)

Paulsen (2021) explicó que la definición de servicios de cualquier naturaleza va más allá del concepto civilista de prestación de servicios, vinculado a las obligaciones de hacer. Según el autor, el concepto también se ajusta al “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”. (pp. 570-571)

Con el objetivo de evitar la guerra fiscal entre los Municipios, la Constitución Federal (art. 156, § 3, I y III) reservó algunas materias a la ley complementaria, a saber:

a) Fijación de tarifas máximas y mínimas;

b) Reglamentación de la forma y condiciones para el otorgamiento de exenciones, incentivos y beneficios fiscales;

c) Excluir las exportaciones de servicios del impuesto ISS.

La Ley Complementaria N° 116/03 cumplió con esta determinación al fijar la tasa máxima en 8% y la mínima en 2%. La regulación de la concesión de beneficios

está regulada en el §1 del art. 8 de la citada Ley. El hecho generador de este impuesto es la prestación de un servicio comprendido en el listado adjunto de la Ley Complementaria n° 116/03, aunque no sea la actividad principal del prestador. Los prestadores de servicios son los contribuyentes y la base de cálculo es el precio del servicio.

- El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales - ITBI

El art. 156, II, de la Constitución reconoce a los Municipios la facultad de gravar la transmisión inter vivos, por cualquier título, por acto oneroso, de bienes inmuebles, por naturaleza o accesión física, y de derechos reales sobre bienes inmuebles, salvo en garantía, así como la cesión de derechos para su adquisición.

Arte. 156. Corresponde a los Municipios imponer impuestos sobre:

(...)

II - transmisión "inter vivos", por cualquier título, por acto oneroso, de bienes inmuebles, por naturaleza o por accesión física, y de derechos reales sobre bienes inmuebles, excepto los de garantía, así como la cesión de derechos para su adquisición;

(...)

§ 2° El impuesto previsto en el inciso II:

I - no afecta la transmisión de bienes o derechos incorporados al patrimonio de una persona jurídica en la realización de capital, ni sobre la transmisión de bienes o derechos resultantes de la fusión, incorporación, escisión o extinción de una persona jurídica, salvo que, en tales casos, la actividad principal del adquirente sea la compraventa de estos bienes o derechos, el arrendamiento de bienes inmuebles o el arrendamiento mercantil;

II - corresponde al Municipio la situación del inmueble. (Constitución, 1988)

La transmisión de los bienes inmuebles y los derechos reales relativos a los mismos se realiza mediante la inscripción del título respectivo (como la escritura de compraventa) en la Oficina de Registro de la Propiedad Inmueble. Mientras que la transmisión inter vivo es la transferencia del derecho de una persona a otra en virtud de un negocio jurídico.

El hecho generador del ITBI es (art. 35 del CTN):

I – la transmisión inter vivos, por cualquier título, por acto oneroso, de la propiedad o del dominio útil de bienes inmuebles por naturaleza o por accesión física, en los términos del derecho civil;

II - la transmisión inter vivos, por cualquier título, por acto oneroso, de derechos reales sobre bienes inmuebles, excepto los derechos reales de garantía;

III - la cesión de derechos relacionados con las transmisiones a que se refieren los incisos anteriores. (Ley N° 5.172 de 1966)

El valor de mercado es la base de cálculo y los Municipios pueden optar por

elegir como contribuyente a cualquiera de las partes en la transacción.

2.6. TRANSFERENCIAS INTERGUBERNAMENTALES A MUNICIPIOS

Cada federación tiene realidades regionales socioeconómicas distintas que influyen en el ejercicio de su competencia tributaria. En Brasil, estas diferencias son muy altas, sobre todo cuando se mira la realidad de los municipios, ya que unos son más agrarios y otros más industrializados, unos tienen muchos recursos naturales y otros son más áridos, unos son más ricos y otros más pobres.

Esta variación en la capacidad de generar ingresos tributarios es bastante amplia y no es posible, a primera vista, decir cuál es el mejor impuesto para cada gobierno subnacional.

En este sentido, Ribeiro (2014) destaca:

Aliás, causa espécie que em um País como o nosso onde a maioria dos Municípios tem a vocação rural, o sistema tributário nacional atribua ao ente local tributos nitidamente de matriz urbana como o ISS e o IPTU, condenando a maioria deles ao parasitismo fiscal, com a inevitabilidade da inexistência de instituição e de arrecadação voluntárias da União e dos Estados, o que fragiliza sobremaneira a autonomia local, a partir do adesismo às políticas dos entes centrais. (p. 386)

Ante esta realidad, la transferencia de recursos financieros entre unidades de la Federación representa una forma natural de garantizar el equilibrio nacional y regional, es decir, las transferencias permiten la conservación del federalismo fiscal.

Las transferencias intergubernamentales son la forma más común de equilibrar las finanzas públicas, cuyo objetivo es evitar que las entidades federativas sufran escasez de ingresos. En sentido amplio, significan toda transferencia de recursos entre unidades de la Federación en la que no exista contrapartida. En otras palabras, serían instrumentos para la asignación de recursos públicos ajenos a la jurisdicción fiscal de cada entidad subnacional. (MARINS, 2016, p. 35)

El autor entiende que las transferencias intergubernamentales tienen los siguientes propósitos:

- (a) correção de problemas relacionados a externalidades;
- (b) correção do desequilíbrio fiscal vertical;
- (c) garantia de um padrão mínimo para o fornecimento de bens ou serviços;
- (d) equalização fiscal entre entes federados (MARINS, 2016, p. 35)

La existencia de un instrumento de recaudación propio es fundamental para

garantizar, al menos, su autonomía financiera y, por tanto, para permitir la aplicación de políticas públicas. Sin embargo, la disposición constitucional de que cada unidad federativa tiene su propia competencia tributaria no garantiza la suficiencia de recursos, de ahí la importancia de la existencia de transferencias intergubernamentales como mecanismo para paliar las desigualdades regionales, en la búsqueda incesante de promover el equilibrio socioeconómico entre Estados y Municipios.

2.6.1. Clasificación de las transferencias intergubernamentales

Las transferencias intergubernamentales pueden clasificarse en voluntarias u obligatorias y condicionadas o incondicionales. La Ley de Responsabilidad Fiscal proporciona una conceptualización del término transferencias voluntarias en Brasil:

Art. 25. Para los efectos de esta Ley Complementaria, se entiende por transferencia voluntaria la entrega de recursos corrientes o de capital a otra entidad de la Federación, bajo la modalidad de cooperación, auxilio o asistencia financiera, que no resulte de razones constitucionales, legales o los destinados al Sistema Único de Salud. (Ley Complementaria N° 101 de 2000)

Con base en esta disposición legal, es posible distinguir entre transferencias intergubernamentales voluntarias, que son aquellas realizadas bajo la modalidad de cooperación, ayuda o asistencia financiera, no vinculadas a disposiciones legales o constitucionales, y transferencias intergubernamentales obligatorias, que representan las establecidas por ley. (MARINS, 2016, p. 41)

El autor destaca que a la luz del sentido estricto del término, las transferencias intergubernamentales obligatorias deben ser objeto de un análisis jurídico separado de la participación constitucional.

Abraham (2017) conceptualizó las transferencias obligatorias como la porción de los ingresos transferidos a una entidad federativa local derivada de un mandato constitucional o legal. Se caracterizan por ser automáticos, incondicionales y sin contrapartida. (p. 91)

Son de carácter constitucional aquellas transferencias de una parte del producto de la recaudación de impuestos a favor de otra entidad, directamente o mediante fondos, previstas esencialmente en los arts. 157 a 161 de la Constitución, titulada Repartición de los Ingresos Tributarios. Las transferencias legales resultan de una ley específica prevista para este fin y generalmente están destinadas a la

implementación de programas sociales y de salud.

En relación con la eventual vinculación de recursos destinados a la unidad beneficiaria, las transferencias intergubernamentales pueden ser condicionadas o incondicionales. Estas ocurren cuando el dinero transferido no tiene un destino específico, pudiendo ser utilizado libremente por la entidad de la Federación que lo recibe, mientras que las transferencias vinculadas requieren la aplicación del recurso transferido en un destino previamente establecido. (CONTI, 2020, p. 261).

En los Estados Unidos, así como en los países de la *Commonwealth*, las transferencias intergubernamentales incondicionales se conocen como *general grants ou unconditional grants*, con el objetivo de cubrir una brecha fiscal y promover la nivelación financiera. (MARINS, 2016, pág. 48)

Las transferencias intergubernamentales incondicionales o los acuerdos de distribución de ingresos son los medios apropiados para lograr la equidad horizontal, materia, igualmente, cubierta por el ordenamiento jurídico brasileño.

2.6.2. Transferencias intergubernamentales fuera de Brasil

Las transferencias intergubernamentales no son un privilegio de Brasil. La mayoría de las federaciones buscan formas de reducir las disparidades económico-financieras entre las entidades descentralizadas de un Estado.

Incluso en Japón, un estado unitario con un gobierno central que define el gasto y las tasas de impuestos locales, existe un modelo de transferencias intergubernamentales en el que los gobiernos locales dependen de grandes transferencias para cubrir sus gastos fiscales (MARINS, 2016, p. 70)

En América del Norte destaca Canadá, que cuenta con un programa de nivelación en el que monitorea las diferencias entre provincias en su capacidad de captación de fondos (capacidad fiscal). Mientras que las provincias que están por debajo de la capacidad fiscal estándar se benefician de las transferencias de fondos federales, las que están por encima del estándar no reciben transferencias de nivelación. (CAMPOS, IBRAHIM Y OLIVEIRA, 2017, p. 23)

En Australia, en el continente de Oceanía, la recaudación de ingresos se concentra en la entidad nacional, que recoge alrededor del 70% de los ingresos. Este monto recaudado por el gobierno central es compartido con los Estados, a través de subsidios condicionados e incondicionales. (MARINS, 2016, p. 51)

El representante europeo sería una de las mayores potencias económicas de ese continente, Alemania, cuyo modelo de transferencias intergubernamentales se describe a continuación:

as relações financeiras entre o governo federal e os governos subnacionais são estruturadas sobre um sistema de equalização fiscal complexo e quantitativamente relevante. Isso porque, após a distribuição de receitas tributárias em consonância com uma fórmula preestabelecida, um sistema de equalização fiscal horizontal é aplicado, o qual também segue uma fórmula explícita e fornece transferências incondicionais aos Länder, leia-se, aos Estados-membros. O modelo é considerado extremamente igualitário e eleva a capacidade fiscal de todos os Länder para, aproximadamente, 90% da média nacional. A seguir, o governo federal faz transferências verticais que elevam a capacidade fiscal para 97,5% da média nacional (MARINS, 2016, p. 70)

Finalmente, en América Latina, las transferencias intergubernamentales también fueron acogidas por países estructurados en forma de federaciones o administrativamente descentralizados.

En Argentina existen transferencias de participación conjunta a las provincias, que derivan del impuesto a la renta, impuesto al consumo e impuesto al valor agregado, equivalentes a dos tercios de todas las transferencias realizadas por el ente central a favor de los gobiernos subnacionales. (MARINS, 2016, p.71)

En una perspectiva global, las transferencias intergubernamentales emergen como un mecanismo para enfrentar las dificultades de financiamiento de las entidades descentralizadas de los Estados, no estando la realidad brasileña aislada de las demás.

2.6.3. Transferencias de la Unión a los municipios

En cumplimiento de las disposiciones constitucionales, una parte de los ingresos federales recaudados por la Unión se transfiere a los municipios a través del Tesoro Nacional. Entre las principales transferencias de la Unión a los Municipios, previstas en la Constitución, se destacan: el Fondo de Participación Municipal (FPM); la participación de un porcentaje del Impuesto a la Propiedad Territorial Rural – ITR y del Impuesto a las Operaciones Financieras – IOF-oro; y el Fondo de Exportación, como se muestra a continuación:

- Fondo Nacional de Salud

Establecido por el Decreto n° 64.867/1969, el Fondo Nacional de Salud (FNS) es el administrador financiero de los recursos destinados a financiar los gastos corrientes y de capital del Ministerio de Salud, así como de los órganos y entidades de la administración directa e indirecta, integrantes del Sistema Único de Salud.

El capital destinado al FNS se transfiere a los estados, municipios y Distrito Federal para financiar acciones y servicios de salud, incluyendo inversiones en la red de servicios y en la cobertura asistencial y hospitalaria, en el ámbito del Sistema Único de Salud.

La forma en que se lleva a cabo esta transferencia se denomina “transferencia de fondo a fondo”, donde los recursos del Fondo Nacional de Salud se asignan, en forma regular y automática, a los fondos de salud de los estados, municipios y el Distrito Federal. Para ello se obedece a la programación financiera del Tesoro Nacional, independientemente de convenio o instrumento similar y según criterios, valores y parámetros de cobertura asistencial, de conformidad con lo dispuesto en las Leyes Orgánicas de Salud (Ley N° 8080, de 19 de septiembre de 1990 y la Ley N° 8.142, de 28 de diciembre de 1990), y en los requisitos contenidos en el Decreto 1.232, de 30 de agosto de 1994.

La Ley n° 8.080/90 establece, en el artículo 35, §1, que la mitad de los recursos destinados a los Estados y Municipios se distribuirán según el cociente de su división por el número de habitantes, independientemente de cualquier procedimiento anterior. Asimismo, el caput del mismo artículo define los siguientes criterios para el establecimiento de los valores a transferir a las entidades federativas:

- Arte. 35-Se utilizará la combinación de los siguientes criterios, según el análisis técnico de los programas y proyectos:
- I - perfil demográfico de la región;
 - II - perfil epidemiológico de la población a ser cubierta;
 - III - características cuantitativas y cualitativas de la red de salud en el área;
 - IV - desempeño técnico, económico y financiero en el período anterior;
 - V - niveles de participación del sector salud en los presupuestos estatales y municipales;
 - VI - previsión del plan quinquenal de inversiones de la red;
 - VII - reembolso por servicios prestados a otras esferas de gobierno. (Ley N° 8080, 1990)

Las disposiciones antes mencionadas fueron complementadas por el §1 del

mismo art. 35, determinando que el 50% de los recursos se distribuyan según el criterio per cápita: “Metade dos recursos destinados a estados e municípios será distribuída segundo o quociente de sua divisão pelo número de habitantes, independentes de qualquer procedimento prévio”.

El otro 50% estaría sujeto, como se desprende de la lectura del caput del art. 35, al análisis técnico de programas y proyectos, es decir, para el 50% de los recursos la transferencia no sería automática.

De esta forma, el legislador buscó fusionar el criterio de población estática con otros criterios considerados importantes para incentivar el desarrollo de la capacidad instalada y un mejor desempeño del sector.

- Fondo de participación de municipios

El Fondo de Participación de Municipios (FPM) es una de las modalidades de transferencia de recursos económicos de la Unión a los Municipios, en los términos del art. 159, inciso I, incisos b) de la Constitución Federal, que dispone:

Arte. 159. La Unión entregará:

I - del producto de la recaudación de los impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de cualquier naturaleza y sobre los productos industrializados, el cuarenta y ocho por ciento como sigue:

a) (...);

b) veintidós enteros coma cinco por ciento al Fondo de Participación de los Municipios;

c) (...);

d) uno por ciento al Fondo de Participación de los Municipios, el cual será entregado en los primeros diez días de diciembre de cada año.

(Constitución, 1988)

La distribución de los recursos a los Municipios se realiza de acuerdo al número de habitantes, donde se fijan grupos de población, cada uno con un coeficiente individual.

Los criterios utilizados actualmente para el cálculo de los coeficientes de participación de los municipios se basan en la Ley núm. 5.172/66 (Código Tributario Nacional) y Decreto-Ley N° 1.881/81.

El Tribunal de Cuentas de la Unión está facultado para calcular las cuotas y establecer los coeficientes de participación de cada Municipio en la distribución de los recursos del FPM, supervisar la entrega de los recursos que deban acreditarse efectivamente a los beneficiarios, y fiscalizar, junto con los órganos competentes de la Unión, la clasificación de los ingresos que dan origen al Fondo.

- Participación en el Impuesto Territorial Rural - ITR

El ITR es de competencia del gobierno federal y tiene como hecho desencadenante el inmueble, dominio útil o posesión de inmueble por naturaleza, ubicado fuera del casco urbano del municipio. La base de cálculo del ITR es el valor de mercado del suelo baldío, calculado al cierre del ejercicio anterior al hecho generador. Corresponde a los municipios el 50% de la recaudación del ITR.

Concebido en 1964 como un instrumento de la política agraria, el ITR fue mantenido por la Constitución de 1988, previendo la existencia de tasas fijas con el fin de desincentivar el mantenimiento de las propiedades improductivas, y no debe ser cobrado a los pequeños productores.

- Participación en el Impuesto a las Transacciones Financieras - IOF-oro

El impuesto a las transacciones financieras vinculadas al oro, el IOF-Oro, es competencia de la Unión y fue establecido por la Constitución Federal de 1988 en su art. 153, inciso V, §5, que definió al oro como activo financiero cuando se destine al mercado financiero o a la ejecución de la política cambiaria del país, en operaciones realizadas con la intervención de instituciones que forman parte del Sistema Financiero Nacional, en en la forma y condiciones autorizadas por el Banco Central, estando, en este caso, sujeto exclusivamente al impuesto sobre operaciones financieras.

La transferencia del valor de la recaudación del IOF-Oro a los Estados, Distrito Federal y Municipios fue determinada por la propia Constitución de 1988 en el art. 153, según el origen del activo financiero oro. De la recaudación total, el 70% va a los municipios de origen.

- Fondo de exportación

El artículo 159, alinea II, de la Constitución Federal prevé el reembolso a los estados y municipios por la exención de las exportaciones de productos industrializados del Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios. Este fondo está integrado por el 10% de la recaudación del Impuesto sobre Productos Industrializados, el cual se distribuye a los Estados exportadores en proporción al valor exportado, observándose un límite máximo del 20% para cada uno. Del monto transferido a los Estados, el 25% se destina a sus municipios, según el mismo sistema que las transferencias Cuota-Parte e ICMS.

2.6.4. Transferencias de estados a municipios

De conformidad con las disposiciones constitucionales, una parte de los ingresos del Estado se transfiere a los municipios. Entre las principales transferencias de los Estados a los Municipios, previstas en la Constitución, se destacan la cuota-parte del Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS) y el Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA), como se muestra a continuación:

- Cuota-parte del Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS)

El Impuesto sobre la Circulación de Bienes y Servicios, de competencia estatal, tiene como principal característica la no acumulatividad, es decir, se compensa en cada operación el importe del impuesto calculado en las etapas anteriores. Puede ser selectivo, dependiendo de la esencialidad de los bienes gravados, fijando tasas más bajas para los artículos de primera necesidad.

La Constitución Federal establece que, por lo menos, el 75% de los fondos recaudados se prorrateará en proporción al valor agregado generado en el propio municipio y que el 25% restante se distribuirá de acuerdo con los criterios establecidos por la ley estatal.

- Cuota-parte del Impuesto sobre Vehículos Automotores (IPVA)

El IPVA es un impuesto estatal y su hecho generador es la propiedad de vehículos automotores registrados o licenciado en el respectivo Estado. El producto de la recaudación del IPVA se reparte entre el Estado y el municipio donde se ha licenciado el vehículo, cada uno con el 50% del importe cobrado.

Otro aspecto a observar en la colección del IPVA es su estacionalidad. Como consecuencia del sistema recaudatorio, se produce una concentración de la recaudación de este impuesto en los primeros meses del año.

- Fondo para el Mantenimiento y Desarrollo de la Educación Básica y para la Valoración de los Profesionales de la Educación

El Fondo para el Mantenimiento y Desarrollo de la Educación Básica y para la

Valorización de los Profesionales de la Educación (Fundeb) es un fondo especial, de carácter contable y de ámbito estatal (un total de veintisiete Fondos), integrado por recursos provenientes de impuestos y transferencias de los Estados, Distrito Federal y Municipios vinculadas a la educación, que sirve como mecanismo de redistribución de los recursos destinados a la Educación Básica.

Fundeb fue establecido como un instrumento permanente para el financiamiento de la educación pública a través de la Reforma Constitucional N° 108, de 27 de agosto de 2020, y está reglamentado por la Ley N° 14.113, de 25 de diciembre de 2020 .

Independientemente de la procedencia de los recursos que integran el Fondo, todos los recursos generados son redistribuidos para uso exclusivo en el mantenimiento y desarrollo de la educación básica pública (guarderías, Preescolar, Educación Inicial, Básica, Media y Educación de Jóvenes y Adultos), así como en la valoración de los profesionales de la educación, incluyendo su remuneración digna.

En la distribución de estos recursos se observará el número de matrículas en las escuelas públicas y contratadas, según lo determine el último Censo Escolar realizado por el Instituto Nacional de Estudios e Investigaciones Educativas.

Los alumnos considerados, por tanto, son los atendidos:

- En las etapas de educación infantil (guardería y preescolar), primaria (ocho o nueve años) y bachillerato;
- En las modalidades de educación regular, educación especial, educación de jóvenes y adultos y educación profesional integrada;
- En escuelas ubicadas en áreas urbanas y rurales; y
- En turnos con servicio a tiempo completo o parcial (mañana y tarde o noche).

2.7. INGRESOS PÚBLICO

No es lo mismo el concepto de ingreso público que el de ingreso de dinero a las arcas públicas, dado que existen entradas de recursos, tales como garantías en efectivo, fianzas, depósitos para garantizar la instancia, etc., que corresponden a asientos provisionales que deben ser devueltos en un momento oportuno.

Esta afirmación es corroborada por Piscitelli (2018), quien definió los ingresos públicos como “a entrada de dinheiro nos cofres públicos de forma definitiva” (p. 95). La autora explica que esta definición resulta en una diferenciación entre ingreso público y simple ingreso o flujo de caja. Se trata de cantidades transferidas a la

Administración que, en virtud de la ley o de un contrato establecido, habrán de ser retiradas del Tesoro. No es una entrada definitiva, alejándose del concepto de ingreso.

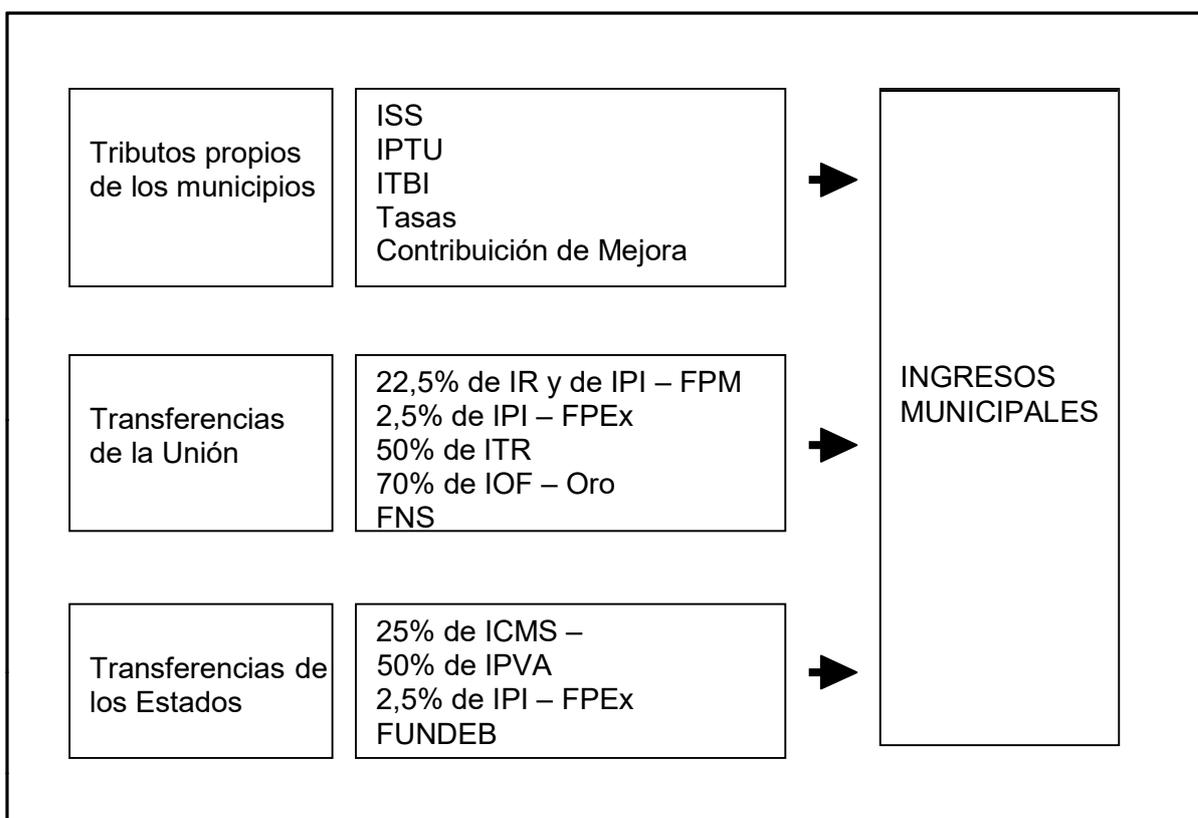
Por su parte, Harada (2017) presentó la siguiente definición:

ingressos de dinheiro aos cofres do Estado para atendimento de suas finalidades mediante aplicação desses recursos pelo regime da despesa pública, isto é, aplicação dos recursos financeiros ingressados de conformidade com as diversas dotações fixadas na Lei Orçamentária Anual. (p. 52)

Ramos Filho (2018) dividió el concepto de ingreso público en sentido amplio y estrecho. El primer alberga las entradas temporales (meras entradas y movimientos de fondos), mientras que el segundo representa la “entrada de recursos que, integrando-se ao patrimônio público, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. (p. 189)

Cabe señalar que la Ley N° 4320/64 adoptó la definición amplia al reconocer como ingreso público el ingreso de recursos financieros a las arcas públicas, en cualquier carácter, independientemente de la incorporación de bienes públicos.

Cuadro 7: Principales transferencias intergubernamentales a municipios



Fuente: Elaboración propia con base en la Constitución Federal (1988)

El Cuadro 7 presenta un resumen esquemático de las principales fuentes de ingresos municipales, ya sean obtenidos a través de transferencias intergubernamentales o recaudados a través de impuestos.

2.7.1. Clasificación de Ingresos Públicos

Hay varios aspectos de la clasificación de los ingresos públicos. En esta investigación, serán adoptadas las clasificaciones doctrinales, estructuradas por estudiosos del tema, y la clasificación jurídica, adoptada por el derecho positivo brasileño.

- Clasificación Doctrinal

Los doctrinadores clasifican los ingresos públicos de varias maneras, las principales se presentan a continuación.

a) En cuanto a la periodicidad

Esta clasificación divide los ingresos públicos considerando la frecuencia de entrada de recursos a las arcas del Estado (RAMOS FILHO, 2018, p. 96)

- Ingresos ordinarios: proceden de fuentes permanentes, se caracterizan por su regularidad y por componer el presupuesto público con carácter permanente. Ej: recaudación de ICMS por el Estado (art. 155, inciso II, CF) o ISS por el Municipio (art. 156, inciso III, CF);

- Ingresos extraordinarios: provienen de fuentes accidentales, en palabras de Baleeiro y Segundo (2015, p. 116) “de caráter mais ou menos esporádico, ou, pelo menos, inconstante, e não raro, excepcional”. Ej.: préstamo forzoso en caso de guerra exterior o calamidad pública (art. 148, inciso I, CF) e impuestos extraordinarios de guerra (art. 154, inciso II, CF).

b) En cuanto al origen

Según Abraham (2017, p. 88), esta clasificación es la más tradicional en la doctrina y distingue los ingresos públicos según la forma en que se perciben los recursos, dividiéndose en originarios, derivados y transferidos.

- Ingresos originarios: derivados de la explotación económica por el Estado de sus bienes de cualquier naturaleza pertenecientes a su propio patrimonio, obtenidos

de conformidad con las normas del derecho privado. También se denomina “ingreso de dominio privado” ya que tiene su origen en bienes o actividades propias del Estado, al igual que con un particular. Como ejemplo citamos el ingreso de bienes y valores provenientes de donaciones, la herencia vacante, el precio pagado por el uso de un servicio de carácter económico o por el uso de un bien público, el interés por la aplicación del dinero , etc

- Ingresos derivados: recursos que tienen su origen en la potestad del Estado de imponer al particular, a través de normas tributarias y sanciones pecuniarias. Resultan, por tanto, de una relación de subordinación (o vertical) que se establece entre la Administración y los administrados, que obliga a estos últimos a entregar recursos al Estado, sin que ello resulte del ejercicio de la autonomía, teniendo en los impuestos y multas los tipos típicos de ingresos públicos derivados.

- Ingresos transferidos: provenientes de la transferencia de recursos entre las entidades de la Federación, que pueden resultar ya sea del texto constitucional y legal -en este caso tendríamos transferencias obligatorias- o de la mera liberalidad de la entidad, como ayuda - en el caso de transferencias voluntarias.

c) En cuanto a la aplicación

Esta categorización divide los ingresos públicos según los fines a los que se destinan (RAMOS FILHO, 2018, p. 193):

- Ingresos generales: destinados a satisfacer, en forma global, indistinta, el conjunto de necesidades públicas, sin especificación alguna en la ley que los instituyó. Comprenden en esta categoría los tributos cuyos ingresos, por expresa determinación constitucional, no pueden vincularse a organismo, fondo o gasto (art. 167, inciso IV, CF). En efecto, salvo las excepciones previstas en la Constitución, los recursos recaudados por concepto de impuestos van a una especie de “gran cuenta”, que financia las más variadas categorías del gasto público; (GIAMBIAGI E ALÉM, 2015, p. 44)

- Ingresos especiales: recursos cuyo destino fue previamente establecido en la legislación que los creó, tales como los préstamos forzosos (la aplicación de los recursos de su recaudación está vinculada al gasto que fundó su institución, según el artículo 148, párrafo único, CF) y de la contribución para la intervención en el dominio económico (CIDE), que grava las actividades de importación o comercialización de combustibles (los fondos recaudados de su recaudación sólo

podrán destinarse a los fines expresamente previstos en el Texto Constitucional, según el art. 177, § 4, inciso II, CF).

- Clasificación legal

Esta clasificación de los ingresos públicos tiene su origen en la Ley n. 4.320/64.

a) En cuanto a la categoría económica

Según lo dispuesto por el art. 11 de la Ley N° 4320, según la categoría económica, los recursos públicos se dividen en ingresos corrientes y de capital.

- Ingresos corrientes: son los que resultan de las actividades propias del Estado, ya que aumentan su disponibilidad financiera y constituyen un instrumento para financiar los objetivos definidos en los programas y acciones correspondientes a las políticas públicas, cuyos tipos se muestran en el Cuadro 8.

Cuadro 8: Tipos de Ingresos Corrientes

INGRESOS TRIBUTARIOS	Resultantes del cobro de impuestos, tasas y contribuciones de mejora, previstos en el art. 145 del FC.
INGRESOS POR CONTRIBUCIONES	Resultantes del cobro de contribuciones especiales, tales como las contribuciones sociales, de intervención en el ámbito económico y las de interés para las categorías profesionales o económicas, previstas en el art. 149 de la FC.
INGRESOS PATRIMONIALES	Los derivados de la fruición de bienes pertenecientes a la entidad pública, tales como los derivados de compensaciones/cánones económicos, concesiones y permisos, entre otros.
INGRESOS AGRÍCOLAS	Resultantes de la explotación económica, por parte de la entidad pública, de actividades agropecuarias, tales como la venta de productos agrícolas (granos, tecnologías, insumos, etc.), pecuarios (semen, técnicas de inseminación, matrices, etc.), para reforestación, etc.
INGRESOS INDUSTRIALES	Resultantes del ejercicio de actividades industriales por parte de la entidad pública, tales como: extracción de minerales, transformación, construcción, entre otras.
INGRESOS POR SERVICIOS	Resultantes de la prestación de servicios por parte de la entidad pública, tales como comercio, transporte, comunicación, servicios hospitalarios, almacenamiento, servicios recreativos, culturales, etc. Dichos servicios son remunerados a un precio público (tarifa).

TRANSFERENCIAS CORRIENTES	Provenientes de la recepción de recursos económicos de otras personas de derecho público o privado destinados a hacer frente a gastos de mantenimiento o de funcionamiento que no impliquen una contraprestación directa en bienes y servicios a quienes realizaron esta transferencia
OTROS INGRESOS CORRIENTES	Son ingresos cuyas características no permiten clasificarlos en las demás categorizaciones de ingresos corrientes, tales como: multas, intereses de demora, indemnizaciones, devoluciones, ingresos por deuda activa, entre otros.

Fuente: Elaboración propia con base en Ramos Filho (2018, p. 195)

- Ingresos de Capital: son aquellas entredas que modifican los bienes duraderos del Estado, resultantes de operaciones de captación externa de largo plazo, cuyas clases se muestran en el Cuadro 9.

Cuadro 9: Tipos de Ingresos de Capital

OPERACIONES DE CRÉDITO	Provenientes de la colocación de bonos del Estado o de la contratación de préstamos con entidades públicas o privadas, internas o externas.
ENAJENACIÓN DE BIENES	Provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles propiedad de la entidad pública
AMORTIZACIÓN DE PRÉSTAMOS	Derivados de la amortización de financiaciones o préstamos que la entidad pública haya concedido previamente
TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	Provenientes de la recepción de recursos económicos de otras personas de derecho público o privado y destinados a hacer frente a gastos o inversiones financieras, con independencia de la contraprestación directa a quienes realizaron esta transferencia
OTROS INGRESOS DE CAPITAL	Son ingresos cuyas características no permiten clasificarlos en las demás categorizaciones de rentas de capital, tales como: Resultado del Banco Central, Remuneración por Disponibilidad del Tesoro Nacional, Pago de Capital Social, entre otras.

Fonte: Elaboración propia con base en Ramos Filho (2018, p. 197)

b) En cuanto a la naturaleza

Esta clasificación se deriva de los términos de los arts. 3 y 57, ambos de la Ley nº 4.320/1964, que distinguían entre ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios.

As receitas orçamentárias são aquelas incluídas na lei orçamentária, prevendo um ingresso financeiro – temporário ou definitivo – a ser aplicado nas atividades estatais. Já as receitas extraorçamentárias decorrem de duas situações cumulativas: a sua não previsão no orçamento e a necessidade de devolução de certos recursos que ingressaram temporariamente. Ou seja, não basta não estar prevista

no orçamento para ser denominada de receita extraorçamentária, pois existem receitas públicas que não são previstas no orçamento, mas que detêm natureza de receita orçamentária, como é o caso do excesso de arrecadação. Por outro lado, um recurso financeiro não previsto no orçamento poderá vir a ser convertido em receita orçamentária, como no caso de uma caução dada em garantia em juízo, que será convertida em renda estatal quando do fim da demanda judicial com decisão transitada em julgado a favor do Estado. (ABRAHAM, 2017, p. 89)

De acuerdo con la Ley nº 4.320/1964, todos los ingresos recaudados se clasificarán como ingresos presupuestarios, incluidos los provenientes de operaciones de crédito, aunque no estén previstos en el Presupuesto. A su vez, los ingresos extrapresupuestario se consideran las entradas de operaciones crediticias en anticipación de ingresos (préstamos a corto plazo para financiar el flujo de caja), emisiones de divisas (emisión de dinero) y contrapartidas (depósitos, bonos y consignaciones).

2.7.2. Renúncia de Ingresos

La recaudación es la regla en materia de ingresos públicos. Sin embargo, el art. 14 de la Ley de Responsabilidad Fiscal consiente una excepción a esta regla, permitiendo al Estado otorgar incentivos y beneficios fiscales con el fin de crear mejores condiciones para el desarrollo de determinadas regiones geográficas o determinados sectores de actividad productiva.

Art. 14. El otorgamiento o ampliación de incentivos o beneficios de carácter tributario que dé lugar a la renuncia a ingresos deberá ir acompañado de una estimación del impacto presupuestario-financiero en el ejercicio en que deba iniciarse y en los dos años siguientes, cumplir las disposiciones de la ley de directrices presupuestarias y al menos una de las siguientes condiciones:

I - demostración del proponente de que la renuncia fue considerada en la estimación de ingresos de la ley de presupuesto, en la forma del art. 12, y que no afectará las metas de resultados fiscales previstas en el anexo a la ley de directrices presupuestarias;

II – estar acompañada de medidas de compensación, en el período mencionado en el caput, a través del aumento de ingresos, provenientes del aumento de alícuotas, ampliación de la base de cálculo, incremento o creación de tributo o contribución.

§1º La renuncia comprende amnistía, remisión, subsidio, crédito presumido, concesión de exención en carácter no general, cambio de alícuota o modificación de la base de cálculo que implique reducción detallada de impuestos o contribuciones, y demás beneficios que correspondan a trato diferenciado.

§2º Si el acto de concesión o ampliación del incentivo o beneficio a que se refiere el caput de este artículo resulta de la condición

contenida en el inciso II, el beneficio sólo entrará en vigor cuando se implementen las medidas a que se refiere dicho inciso.

§3º Las disposiciones de este artículo no se aplican:

I – a la modificación de las alícuotas impositivas previstas en los incisos I, II, IV y V del art. 153 de la Constitución, en la forma de su § 1º;

II – a la cancelación de débito cuyo monto sea inferior a los respectivos costos de cobro. (Ley Complementaria n. 101, 2000)

En la Constitución Federal, el tema de la renuncia fiscal surge en la regulación en materia tributaria y financiera. Para el tema tributario, el art. 150, § 6 establece:

Cualquiera subsidio o exención, reducción de la base de cálculo, concesión de crédito presunto, amnistía o remisión, relacionados con impuestos, tasas o contribuciones, sólo podrá otorgarse mediante ley específica, federal, estatal o municipal, que regule exclusivamente las materias enumeradas o el correspondiente tributo o contribución, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 155, § 2º, XII, g. (Constitución, 1988)

En materia financiera, la renuncia a los ingresos sólo se permite después de analizar su efecto de conformidad con el art. 165, §6 de la Constitución Federal:

El proyecto de ley de presupuesto irá acompañado de un demostrativo regionalizado del efecto, sobre los ingresos y gastos, que resulten de las exenciones, amnistías, remisiones, subsidios y beneficios de carácter financiero, tributario y crediticio. (Constitución, 1988)

De acuerdo con Carvalho (2018), la Constitución presenta los requisitos antes mencionados para dar más transparencia y legitimidad al instituto de renuncia de manera que no afecte el equilibrio presupuestario, demuestre si tales incentivos realmente permitirán el desarrollo económico y el bienestar de la población, y evite los privilegios individuales y dirigidos. (p. 599)

Según el arte. 14 de la Ley de Responsabilidad Fiscal, para que se autorice una renuncia de ingresos, el acto jurídico del que deriva la renuncia debe:

- estar acompañado de una estimación del impacto presupuestario-financiero de la pérdida de ingresos, en el año que debe entrar en vigor y en los dos años siguientes;

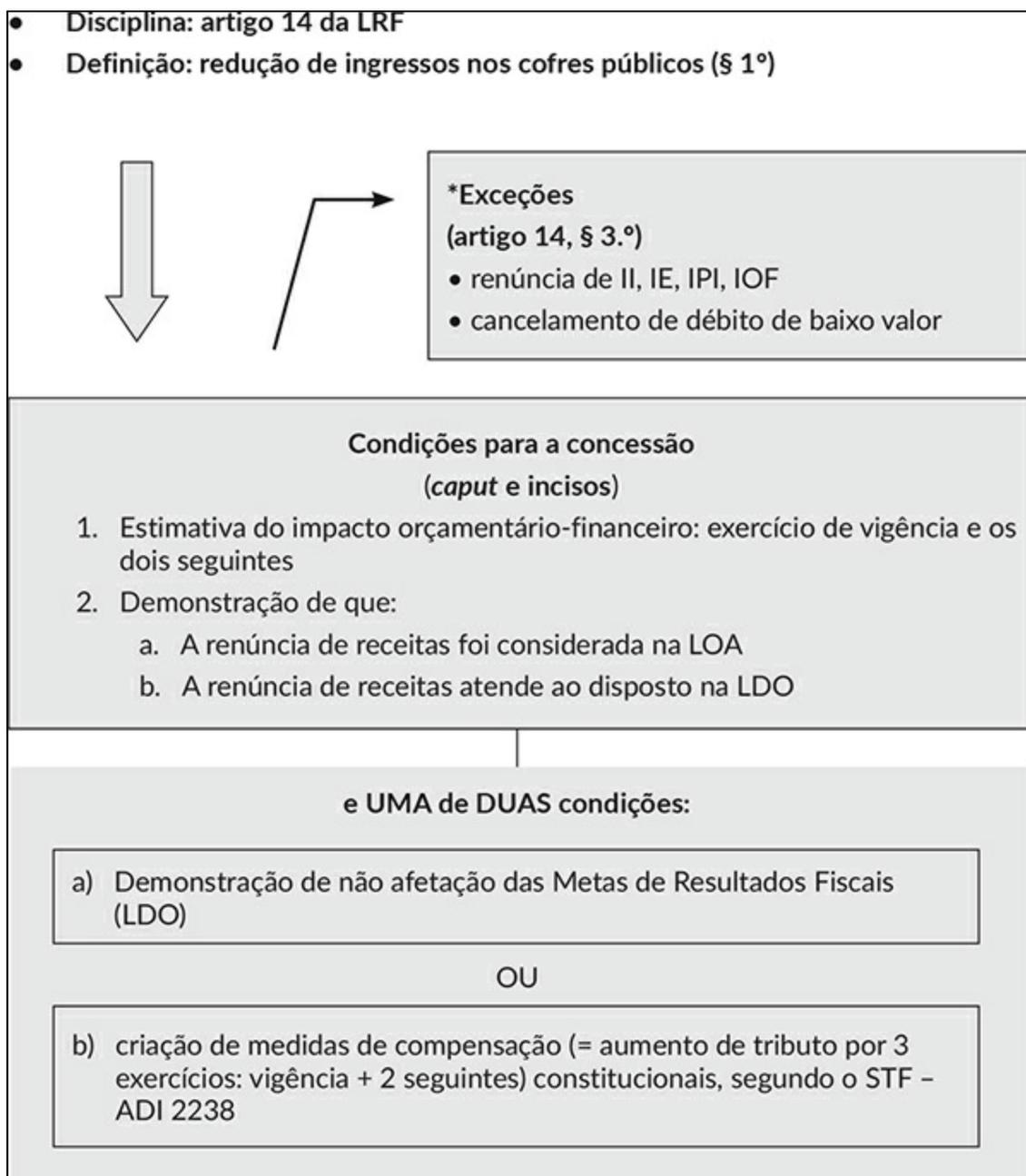
- cumpla con lo dispuesto en la Ley de Directrices Presupuestarias y al menos una de dos condiciones:

- a) condición 1: el oferente deberá demostrar que en la renuncia fue tomada en cuenta en la estimación de ingresos presente en la LOA y que la renuncia no afectará las metas de resultados fiscales previstas en la LDO;
- b) condición 2: debe ir acompañada de medidas compensatorias,

también por un período de tres años, que deben operar a través del incremento de la recaudación resultante del aumento de la carga tributaria. Para una mejor comprensión del tema, vale la pena tratar cada uno de los requisitos por separado.

La figura 3 representa esquemáticamente los requisitos del art. 14 de la Ley de Responsabilidad Fiscal para otorgar la renuncia de ingresos.

Figura 3: Régimen de renuncia de ingresos



Fuente: Piscitelli (2018, p. 105)

2.7.3. Modalidades de renuncia de ingresos

Ramos Filho (2018) explicó que existen seis tipos de renuncia de ingresos, cuyo detalle se presenta a continuación (p. 255-265):

- Amnistía

La amnistía se produce cuando el legislador excluye el crédito fiscal resultante de infracciones a la legislación tributaria (art. 180 del CTN), renunciando al pago de la multa. Significa que no se extingue el crédito, sino la multa generada por el incumplimiento de la regla tributaria.

A anistia visa perdoar determinadas infrações. Aplica-se, por isso, apenas às infrações já cometidas. Fosse aplicável ao futuro estaria, em verdade, suspendendo ou revogando a lei instituidora da penalidade. As leis que deixam de definir determinada conduta como infração tributária, deixando, portanto, de cominar-lhe penalidade, são aplicadas retroativamente por determinação do art. 106, II, a, do CTN, que consagra a retroatividade da lei mais benigna. Assim, acabam tendo o efeito de uma anistia. (PAULSEN, 2021, p. 381)

Este beneficio sólo puede otorgarse a las infracciones administrativas tributarias considerando que el art. 180 del Código Fiscal de la Nación impide su aplicación a los delitos y contravenciones o de cualquier forma practicado con dolo, fraude o simulación.

Finalmente, la concesión de la amnistía no significa un derecho adquirido, y puede ser revisada o revocada si se prueba el incumplimiento de la legislación.

- Exención

Hay muchas controversias sobre la naturaleza jurídica de la exención. Clásicamente definida como un favor jurídico materializado en la renuncia al pago del impuesto adeudado o como hipótesis de no incidencia legalmente calificada, la doctrina más moderna la ha ido conceptualizando como una norma que impide el ejercicio de la competencia tributaria en determinadas situaciones, por a la mutilación de uno o algunos aspectos de la hipótesis de incidencia. (COSTA, 2021, pág. 335)

Paulsen (2021) simplifica, explicando que

a isenção emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigí-lo de determinada pessoa ou em determinada situação e a alíquota zero implica obrigação sem expressão econômica. (p. 379)

La concesión de la exención debe sustentarse en el interés público, so pena de atentar contra el principio de igualdad, según el cual quien desempeñe un papel en una determinada situación, calificada por la ley como necesaria y suficiente para desencadenar el nacimiento de una obligación tributaria, estará sujeto al impuesto correspondiente.

Según Ramos Filho (2018), las exenciones pueden ser otorgadas con carácter general o específico. Éstas benefician a determinados individuos, específicamente considerados, mientras que la exención de carácter general es aquella que, nacida directamente de la ley, favorece a determinadas personas, cosas, actos o situaciones, sin que sea necesario que el interesado se beneficie de ella para cumplir requisitos particulares. (p. 256-257)

- Remisión

La remisión, perdón del tributo debido, está disciplinada en el art. 172 del Código Fiscal de la Nación, cuyos requisitos de concesión son:

- a) atender la situación económica del sujeto pasivo, pudiendo privilegiar a los menos favorecidos o beneficiar a determinados segmentos económicos. De esta forma, la remisión contribuye a: a) revertir pérdidas financieras o mantener puestos de trabajo; b) proteger el desarrollo, el libre ejercicio del comercio o actividad; c) preservar la generación de riqueza y la circulación de bienes y servicios.
- b) Beneficiar al sujeto pasivo que haya cometido infracciones y delitos fiscales que no impliquen dolo o en caso de error excusable.
- c) Perdonar los créditos de poco valor por ser económicamente inviable cobrarlos.
- d) Respetar el principio de equidad, a fin de garantizar la igualdad de trato a quienes se encuentran en igualdad de condiciones.
- e) Atender la regionalidad.

A diferencia de la amnistía fiscal, que es causa de exclusión de la infracción fiscal, la remisión es causa de extinción del crédito fiscal, cuyo objetivo es liberar al contribuyente del pago del crédito fiscal (impuestos, intereses de demora, corrección monetaria y multas). La remisión, al igual que la amnistía, es la condonación de la deuda tributaria, pero la segunda grava la multa, mientras que la primera se concede sobre el pago del propio impuesto y de las deudas derivadas de él.

- Reducción de alícuotas o de base de cálculo

La base de cálculo y alícuota están directamente relacionadas con el monto del impuesto adeudado. El primero es el valor monetario sobre el cual se aplicará la alícuota; mientras que la segunda es un valor fijo o un porcentaje aplicado sobre la base de cálculo para determinar la magnitud de la disposición legal tributaria.

Con base en lo anterior, Ramos Filho (2018) explicó de qué se trata la renuncia de ingresos a partir de cambios en la base o en la alícuota:

A redução da base de cálculo do tributo é o incentivo fiscal por meio do qual a lei modifica (para menos) sua base tributável, seja pela aplicação de um percentual de redução, seja mediante a exclusão de qualquer de seus elementos constitutivos.

A redução de alíquotas é, pois, a modificação (para menos) do percentual que se aplica sobre a base de cálculo para determinar o *quantum debeatur* da obrigação tributária. (p. 258)

La reducción en la base de cálculo y en las alícuotas es un incentivo que se enmarca dentro de la regla de la matriz de incidencia tributaria relacionada con su criterio cuantitativo, afectando en consecuencia la forma de cálculo y el monto del impuesto adeudado.

- Subsidios

Según Ramos Filho (2018) el término subsidio es una ayuda económica otorgada por el Gobierno, que tradicionalmente se otorga en efectivo, a personas físicas, con el objetivo de corregir distorsiones del mercado, incentivando el consumo, la producción y la competencia por determinados bienes para satisfacer las necesidades del público. (p. 264)

En términos presupuestarios, los subsidios directos son posibles a través de subvenciones sociales y económicas (art. 12, § 3, Ley n. 4.320/64).

- Crédito presumido

El crédito presumido consiste en una especie de beneficio fiscal otorgado por los gobiernos para incentivar el desarrollo de determinados sectores de la economía mediante la reducción del gasto fiscal.

Ramos Filho (2018) presentó como ejemplo didáctico los envíos de mercancías de origen nacional a la Zona Franca de Manaus (pp. 263-264). Tales operaciones, por ser equivalentes a una exportación brasileña en el exterior (artículo

4, Decreto-Ley n° 288, de 28.02.1967), están exentas del ICMS y, en sentido estricto, no implicarían crédito para compensar el valor adeudado en las operaciones o cuotas posteriores, de conformidad con lo dispuesto en el art. 155, § 2, inciso II, a, de la CF/1988:

Arte. 155. (...)

§ 2º El impuesto previsto en el inciso II deberá cumplir con lo siguiente:

(...)

II — la exención o no incidencia, salvo disposición legal en contrario:

a) no implicará crédito para compensar la cantidad adeudada en las siguientes operaciones o cuotas; (Constitución, 1988)

Esto debido a que el principio de no acumulatividad exige que lo adeudado en cada operación de circulación de bienes o prestación de servicios sea compensado con lo cobrado en las anteriores por el mismo u otro Estado o el Distrito Federal.

Las remesas a la ZFM están exentas de ICMS en el Estado de origen, por lo que no hubo cobro por esta operación y, por tanto, no habría nada que pudiera compensarse en operaciones posteriores.

Sin embargo, la propia disposición constitucional (art. 155, § 2, inciso I, de la CF/1988) prevé la posibilidad de establecer una excepción a la referida regla, cuando utiliza la expresión “salvo determinação em contrário da legislação”.

En el caso de la Zona Franca de Manaus, el Decreto-Ley n. 288/67 establece lo siguiente:

Arte. 49. Las exenciones fiscales previstas en este decreto ley sólo entrarán en vigor en la fecha en que se conceda:

I- por el Estado de Amazonas, crédito del impuesto sobre la circulación de mercancías en operaciones comerciales dentro de la Zona, igual al monto que se hubiera pagado en origen en otros Estados de la Unión, si el envío de mercancías a la Zona Franca no fuera equivalente a una exportación brasileña al exterior; (Decreto-Ley n. 288, 1967)

Y es así como el Estado de Amazonas, con fundamento en el inciso I del art. 49 del Decreto-Ley n. 288/67, otorga, en su legislación, un crédito ICMS presumido en operaciones comerciales dentro de la Zona Franca de Manaus, equivalente a la cantidad que se adeudaría en el Estado de origen si el envío de mercancías para esa región no fuera equivalente a una exportación brasileña al exterior.

CAPÍTULO 3

3. METODOLOGIA DE INVESTIGACIÓN

Este capítulo presenta la metodología de investigación utilizada en este estudio, basada en la literatura científica sobre métodos científicos para la investigación en Ciencias Sociales Aplicadas.

Popper (2013) explica que la elección de los métodos depende del problema a enfrentar, la hipótesis a contrastar y los objetivos a alcanzar (p. 51). Por su parte, Michel (2015) recuerda que la metodología necesita orientación analítica, reflexión teórica, organización del pensamiento, mientras que la investigación científica se fundamenta en la relación y adecuación de los aspectos teóricos, metodológicos, técnicos y prácticos (p. 60). En definitiva, una vez definidos los objetivos, la teoría estudiada, aparece el método en forma de cómo subvencionar la lógica de la investigación teórica adecuada para responder y resolver el problema propuesto; y la técnica permite la forma apropiada de recolectar y tratar datos empíricos para “testar” la teoría.

En vista de esto, se entiende como un método científico,

o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo de produzir conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista. (LAKATOS E MARCONI, 2017, p. 59).

Sin embargo, Salomon (2014) explica que “O método científico por si só não produz conhecimento. Por outro lado, não há produção de conhecimento científico sem método”. (p. 153)

La descripción de la metodología utilizada pretende permitir a otros volver sobre el mismo camino recorrido aquí y llegar a la misma respuesta. De esta forma, uno estará ante una investigación científica y no un objeto del azar.

Descartes, en su libro Discurso del Método, presenta las siguientes consideraciones sobre las ciencias y el sentido común humano:

a diversidade das opiniões não resulta de serem uns mais racionais do que outros, mas somente de que conduzimos os nossos

pensamentos por caminhos diversos, e não consideramos as mesmas coisas. (...) e os que não andam senão muito lentamente podem avançar muito mais, se seguem sempre o caminho direito, que os que correm e dele se afastam. (DESCARTES, 2020, p.11)

Específicamente en las ciencias sociales aplicadas, en las que los fenómenos observables involucran una relación dinámica y contextual entre individuos, grupos u organizaciones y su entorno, el método científico debe tener características especiales considerando las dificultades que presenta en la observación y medición directa de algunas variables, observando así la opciones epistemológicas y teórico-metodológicas que permitan un tratamiento en profundidad de estos fenómenos. (MICHEL, 2015, pág. 37)

Junior y Passos (2020) recuerdan que el conocimiento científico tiene características peculiares que lo distinguen de otros tipos de conocimiento ya que:

- Es fáctico considerando que su objeto de estudio es la realidad de los hechos;
- Es sistemático en vista de que se construye sobre una red de ideas articuladas a partir de los principios de la lógica;
- Es verificable cuando se prueban sus hipótesis;
- Es falible ya que no es aplicable la idea de conocimiento absoluto y acabado, es decir, a medida que avanza una ciencia se va transformando su cuerpo teórico. El conocimiento científico no es la verdad última y completa sobre ningún fenómeno. (p. 37)

Por tal motivo, con el objetivo de darle a esta tesis el carácter científico, se presentará el diseño de investigación en cuanto a los métodos y técnicas utilizadas, por lo que este capítulo se entiende como fundamental ya que permitirá comprender la trayectoria utilizada para obtener una comprensión del comportamiento del fenómeno de la Auditoría Gubernamental de los Ingresos Públicos, así como la solución de los problemas verificados.

Gil (2017) explica el diseño de la investigación de la siguiente manera:

Por delineamento (design, em inglês) entende-se o planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, que envolve os fundamentos metodológicos, a definição dos objetivos, o ambiente da pesquisa e a determinação das técnicas de coleta e análise de dados. Assim, o delineamento da pesquisa expressa tanto a ideia de modelo quanto a de plano. (p. 34)

En vista de estas reflexiones, en este capítulo se presentará la diagramación de la investigación en cuanto a la tipología en la que se encuadra (naturaleza del

estudio), la delimitación del universo de investigación, métodos, técnicas y fuentes.

3.1. PARADIGMA Y ENFOQUES DE INVESTIGACIÓN

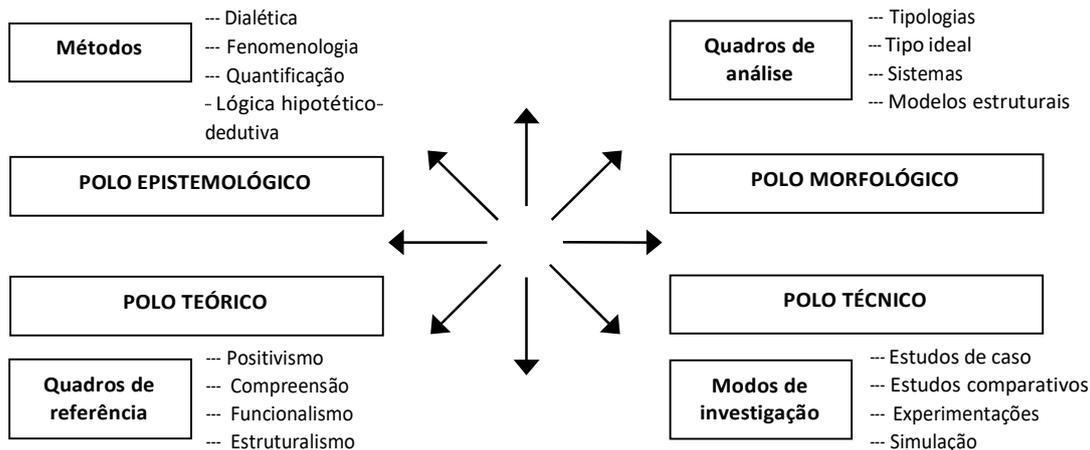
Este estudio contempla el modelo metodológico cuadripolar propuesto por Bruyne, Herman y Schoutheete (1995) para el campo de la práctica científica. Este modelo estructura la dinámica de la práctica investigativa en ciencias sociales en cuatro polos: epistemológico, teórico, morfológico y técnico.

Os polos metodológicos não configuram momentos separados da pesquisa, mas aspectos particulares de uma mesma realidade de produção de discursos e práticas científicas. Toda pesquisa engaja, explícita ou implicitamente, essas diversas instâncias; cada uma delas é condicionada pela presença das outras e esses quatro polos definem um campo metodológico que assegura a cientificidade das práticas de pesquisa. (p. 35)

Una de las peculiaridades del modelo cuadripolar es la noción topológica de la investigación, ya que los polos se crean como aspectos particulares del proceso de producción de conocimiento en lugar de momentos separados de investigación, haciendo del espacio científico un campo dinámico, sujeto a la articulación de diferentes polos o instancias. (MARTINS Y THEÓFILO, 2016, p. 4)

Como se puede apreciar a continuación, la exploración de cada uno de estos polos en la construcción de la estructura de la investigación científica se da en diferentes partes, considerando los aspectos particulares de cada polo. Sin embargo, esto no significa una separación de los polos, ya que es su interacción la que configura el conjunto de la práctica metodológica.

Figura 4: Aspectos particulares de los polos metodológicos de la práctica científica



Fonte: Bruyne, Herman e Schoutheete (1995, p. 36)

La Figura 4 presenta los aspectos particulares que constituyen cada polo, cuya explicación se encuentra a continuación.

El polo epistemológico garantiza la objetivación de toda investigación, la explicación de sus problemas y las reglas de producción y explicación de los hechos, comprensión y validez de las teorías.

Exerce uma função de vigilância crítica. Ao longo de toda a pesquisa ele é a garantia da objetivação – isto é, da produção – do conhecimento científico, da explicitação das problemáticas da pesquisa. Decide, em última instância, das regras de produção e de explicação dos fatos, da compreensão e da validade das teorias. Explicita as regras de transformação do objeto científico, critica seus fundamentos. (BRUYNE, HERMAN E SCHOUTHEETE, 1995, p. 35)

A su vez, el polo teórico relaciona la teoría fundamental con el objeto de estudio, siendo una guía para la elaboración de hipótesis y la construcción de conceptos. Bruyne, Herman y Schoutheete (1995) explican que el polo teórico:

É o lugar da formulação sistemática dos objetos científicos. Propõe regras de interpretação dos fatos, de especificação e de definição das soluções provisoriamente dadas às problemáticas. É o lugar de elaboração das linguagens científicas, determina o movimento da conceitualização. (p. 36)

Considerando que la calidad del enfoque es muy importante en la investigación científica, el polo morfológico es el responsable de este tratamiento metodológico, a partir de los marcos de análisis utilizados, según Bruyne, Herman y Schoutheete, el polo morfológico (1995):

Enuncia as regras de estruturação, de formação do objeto científico, impondo-lhe certa ordem entre seus elementos. Permite colocar um espaço de causação em rede onde se constroem os objetos científicos, seja como modelos/cópias, seja como simulacros de problemáticas reais. (p. 35)

En cuanto al polo técnico, Martins y Theóphilo (2016) informan que representa la guía para los procedimientos de recolección de datos y su transformación en información sobre el tema investigado. Por lo tanto, tales elecciones se denominan técnicas y estrategias utilizadas para el desarrollo de la investigación, ya que están relacionadas con la elección del investigador y la forma en que buscará encontrar la solución al problema planteado para su investigación. (p. 51)

En cuanto al enfoque epistemológico, el estudio se clasifica como fenomenológico-hermenéutico y estructuralista. Según Martins y Theóphilo (2016), las obras clasificadas con características hermenéuticas están representadas por aquellas de carácter interpretativo, más específicamente de carácter crítico epistemológico, basadas en la comprensión que orienta el fenómeno a investigar con miras a la presentación de un cuadro explicativo sobre el objeto investigado. (p. 52)

Si bien el paradigma fenomenológico parte de la premisa de que la realidad social también está dentro del investigador y, por tanto, la acción de investigarla también tiene un efecto sobre él, se subraya que la influencia objetiva que ejerce el investigador, en relación con la delimitación de la investigación, se consideró su entorno, enfoque teórico, referencias científicas, técnicas de recolección y análisis de datos.

También se destaca que la investigación fenomenológica utiliza predominantemente el método cualitativo, que es el caso de esta investigación, lo que cobra sentido para el sujeto, con el fenómeno puesto en suspensión, como percibido y manifestado por el lenguaje. También trabaja con lo que es significativo y relevante en el contexto en el que se produce la percepción y la manifestación.

Además se clasifica como estructuralista en esta dimensión considerando que, según Martins y Theóphilo (2016), la búsqueda de la explicación científica tiene el objetivo de elaborar modelos con la intención de descubrir su estructura, de penetrar en su esencia verificando sus enlaces cruciales (p. 41). Los autores afirman que:

Um traço fundamental do estruturalismo é a concepção de que o conhecimento da realidade somente torna-se possível quando são identificadas suas formas subjacentes e invariantes. A realidade é aparentemente complexa. Todavia, o estudo dos seus elementos internos profundos revela a existência de uma ordem, de uma regularidade, a partir do que se processa a explicação da variedade dos fenômenos. (MARTINS E THEÓPHILO, 2016, p. 41)

En cuanto al polo teórico, el estudio se presenta con una postura comprensiva, que, según Bruyne, Herman y Schoutheete (1995), pretende aprehender y explicar el sentido de la actividad social individual y colectiva como realización de una intención, desplegando los significados internos de las conductas. (p. 114)

El proceso de teorización, dentro del modelo cuadripolar de Bruyne, Herman y Schoutheete, ocurre dinámicamente, interactuando con los demás polos de la práctica científica, como señalan los autores:

Face ao polo epistemológico, a teoria é um conjunto significativo pertinente a uma problemática da qual ele apresenta uma solução válida; face ao polo morfológico, a teoria é um conjunto coerente de proposições que fornecem um quadro explicativo e compreensivo; face ao polo técnico, a teoria é um conjunto de hipóteses falsificável, testável. O polo teórico é um lugar de confluência dos outros polos metodológicos: o epistemológico com sua exigência de pertinência, o morfológico com sua exigência de coerência, o técnico com sua exigência de testabilidade. Essas três exigências condicionam o valor das teorias – “validade” e “verdade” (a validade concerne o domínio formal, a verdade o domínio material ou “fatural”). Uma teoria válida será portanto idealmente ao mesmo tempo falsificável, coerente e pertinente (BRUYNE, HERMAN, & SCHOUTHEETE, 1995, p. 114).

En el polo técnico, el estudio utiliza la estrategia de investigación documental, que según Poupart et. al (2014), recurre a la búsqueda para identificar información fáctica en los documentos a partir de interrogantes e hipótesis de interés (p. 295). Asimismo, según Theóphilo (2014) es un procedimiento que utiliza métodos y técnicas para la aprehensión, comprensión y análisis de documentos originales, que aún no han recibido tratamiento analítico por parte de ningún autor (p. 59).

O documento escrito constitui uma fonte extremamente preciosa para todo pesquisador nas ciências sociais. Ele é, evidentemente, insubstituível em qualquer reconstituição referente a um passado relativamente distante, pois não é raro que ele represente a quase totalidade dos vestígios da atividade humana em determinadas épocas. Além disso, muito frequentemente, ele permanece como o único testemunho de atividades particulares ocorridas num passado recente (POUPART, J. et al, 2014, p. 295).

En la búsqueda de documentos existen fuentes en: archivos públicos, archivos privados y, por último, fuentes estadísticas. Los archivos públicos pueden ser municipales, estatales y/o nacionales, y contienen, en su mayoría, documentos oficiales, publicaciones parlamentarias, documentos legales e incluso iconografía. Mientras que los archivos privados provienen de hogares o instituciones, englobando diferentes documentos. A su vez, las instituciones, privadas o públicas, también

tienen particularidades. Las primeras tienen como fuente de datos: registros, oficios, correspondencia y actas, entre otros; las segundas tienen fuentes referentes a delincuencia, detenciones, arrestos, libertad condicional y registros de autos, entre otros.

En relación al polo morfológico, esta tesis se tipifica como se muestra a continuación:

En cuanto a los objetivos de la investigación, este estudio se caracteriza por ser una investigación descriptiva, ya que se propone recopilar información y normas sobre la auditoría gubernamental en los ingresos públicos, a partir del análisis documental, con el objetivo de abordar el problema para explicitarlo de modo que puedan orientar la formulación de lineamientos para un adecuado modelo de auditoría gubernamental de los ingresos públicos.

Según Gil (2017) la investigación descriptiva tiene como objetivo:

a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis. “São em grande número as pesquisas que podem ser classificadas como descritivas e a maioria das que são realizadas com objetivos profissionais provavelmente se enquadra nesta categoria. (p. 33)

Según Junior y Passos (2020)

Descritivas: são aquelas que visam descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. Assumem, via de regra, a forma de Levantamento. (p. 9)

En cuanto a la naturaleza del problema de investigación, este estudio pretende contribuir al desarrollo del marco teórico-práctico de la auditoría gubernamental, a través del análisis de la realidad práctica de esta área del conocimiento para la posterior sistematización de un modelo, razón por la cual se entiende que esta tesis debe clasificarse como aplicada.

Salomon (2014) señala que “O problema detectado é que dita o tipo de pesquisa científica a ser empreendida” (p. 156). En este sentido, el autor clasifica la investigación en pura o teórica, aplicada y teórico-aplicada.

Según Junior y Passos (2020)

Básica: objetiva gerar conhecimentos novos úteis para o avanço da ciência sem aplicação prática prevista. Envolve verdades e interesses universais.

Aplicada: objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e

interesses locais. (p.11)

Si bien las dos categorías son investigaciones con propósitos diferentes, las investigaciones básicas pueden utilizarse para contribuir a la solución de problemas prácticos. Del mismo modo, nada impide que la investigación aplicada apoye la expansión del conocimiento científico. (GIL, 2017, pág. 33)

En otras palabras, la investigación aplicada utiliza toda la información disponible para crear nuevas tecnologías y métodos, transformando la sociedad actual en la que vivimos. Este tipo de investigación tiene resultados más tangibles, muchas veces percibidos por la población.

A la hora de abordar el problema se utiliza la clasificación de Costa y Costa (2019), Junior y Passos (2020), Gil (2017) entre otras. Según estos autores, la investigación se puede clasificar en cualitativa y cuantitativa.

Los fenómenos en el área de las Ciencias Sociales Aplicadas se presentan de forma más cualitativa que cuantitativa (MICHEL, 2015, p. 39). La autora destaca que “a realidade social se apreende de forma muito mais efetiva com a aproximação, a vivência, do que com a teoria”.

Para Junior y Passos (2020) investigación cualitativa:

supõe a existência de uma relação subjetiva entre pesquisador e objeto/fenômeno de estudo que não pode ser abordada através de números exclusivamente. Recorre à interpretação dos fenômenos e à percepção do pesquisador para realizar a descrição dos mesmos, através preferencialmente, do processo indutivo, ou seja, da singularidade para a pluralidade. (p. 12)

Por tanto, la investigación cualitativa se centra en profundizar en la comprensión de un grupo social, un sector económico, una organización o institución, a través de la búsqueda del por qué de las cosas. Este estudio se clasifica como una investigación predominantemente cualitativa con el fin de proponer la construcción del objeto estudiado bajo nuevos aspectos y perspectivas. Sin perjuicio del uso de gráficos y análisis cuantitativo simple, con el uso de porcentajes e índices, la interpretación de los fenómenos se realizará a través del análisis del investigador sin el uso de métodos cuantitativos y técnicas estadísticas profundas.

Según Flick (2017), la investigación cualitativa tiene los siguientes aspectos esenciales:

- a) elección adecuada de métodos y teorías;
- b) consideración de las perspectivas de los participantes y su diversidad;

- c) la reflexión del investigador como parte del proceso de producción de conocimiento; y
- d) variedad de enfoques y métodos. (p. 23)

En cuanto al método de abordaje de la investigación, Junior y Passos (2020) aclaran que los métodos que brindan las bases lógicas para la investigación son: deductivo, inductivo, hipotético-deductivo (pp. 44-47). Se entiende que, dadas las características de cada uno, en comparación con los propósitos de esta tesis, sólo el método inductivo es claramente perceptible.

Según Junior y Passos (2020), la lógica deductiva, propuesta inicialmente por Descartes, Spinoza y Leibniz, parte de principios considerados verdaderos e incuestionables (premisa mayor), de manera que el investigador establece relaciones con una determinada proposición (premisa menor) y, en base a un razonamiento lógico, llegar a la verdad de lo que propone (conclusión) (p. 45). En otras palabras, parte de teorías y leyes generales para llegar a la determinación o predicción de fenómenos o hechos particulares.

En cuanto al método inductivo, Corrêa (2018) aclara que el conocimiento se basa exclusivamente en la experiencia, sin tener en cuenta principios preestablecidos (p. 81). Se contactan generalizaciones a partir de la observación de casos concretos que confirman esta realidad.

El método hipotético-deductivo “Proposto por Popper, o método hipotético – dedutivo possui etapas que passam pela identificação do problema, pela formulação de conjecturas ou hipóteses que são testadas ou falseadas”. (JUNIOR Y PASOS, 2020, p. 46)

Finalmente, el método dialéctico comprende la argumentación. En él se colocan posiciones contradictorias frente a frente para constatar una a una.

O método dialético tem suas origens na Grécia antiga com Zenon, Sócrates e Heráclito. Nele, o permanente diálogo entre os opostos possibilita uma reflexão mais radical do fenômeno estudado e, portanto, uma compreensão mais ampla do mundo. Seus elementos básicos são a Tese, Antítese e a Síntese. (JUNIOR E PASSOS, 2020, p. 47)

Como se puede apreciar, una investigación puede recibir distintas clasificaciones en el polo morfológico. Es por ello que se elaboró un Cuadro resumen, que incluye la tipología y destaca la clasificación en la que se enmarca esta tesis.

Cuadro 10: Clasificación morfológica de la tesis

CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN	TIPOS DE INVESTIGACIÓN	CLASIFICACIÓN EN ESTA TESIS
En cuanto a los objetivos de la investigación	Exploratoria	Descriptiva
	Descriptiva	
	Explicativa	
En cuanto a la naturaleza del problema de investigación	Básica (pura, fundamental, teórica o no empírica)	Aplicada
	aplicado o empírico	
En cuanto al planteamiento del problema y la naturaleza de las variables investigadas	Evaluación cuantitativa	Cualitativa
	Evaluación cualitativa	
En cuanto al método de abordaje de la investigación	Deductivo	Inductivo
	Inductivo	
	Hipotético-deductivo	
	Dialéctico	

Fuente: Elaborado por el autor

3.2. PASOS DE LA INVESTIGACIÓN

Bardin (2016) sugiere que son necesarios tres pasos para realizar una buena investigación documental. (pp. 123-131)

a) Pre-análisis

El pre-análisis incorpora la organización del material que define el corpus de investigación. Se trata del tema de atención del investigador, la formulación de hipótesis y objetivos. En este estudio, buscamos una forma de mejorar las auditorías de los ingresos públicos de los municipios realizadas por el Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará, considerando que las inspecciones se dirigen exclusivamente al control del gasto público.

É a fase de organização propriamente dita. Corresponde a um período de intuições, mas, tem por objectivo tornar operacionais e sistematizar as ideias iniciais, de maneira a conduzir a um esquema preciso do desenvolvimento das operações sucessivas, num plano de análise. Recorrendo ou não ao ordenador, trata-se de estabelecer um programa que, podendo ser flexível (quer dizer, que permita a introdução de novos procedimentos no decurso da análise), deve, no entanto, ser preciso. (BARDIN, 2016, p. 123)

En esta etapa, el material también fue organizado con el objetivo de realizar un levantamiento bibliográfico para el referencial teórico relacionado con las

auditorías gubernamentales y los ingresos públicos municipales. También consistió en la selección de informes de auditoría, disponibles en el sistema del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará para análisis de contenido.

b) Descripción analítica

Fase en la que se profundiza en el material recopilado, que constituye el corpus de investigación, a partir de las hipótesis y del marco teórico. En esta etapa aparecen marcos de referencia que sirven para construir síntesis de ideas convergentes y divergentes. Para esta tesis, el marco teórico está compuesto por libros, artículos, documentos publicados por organismos que forman la base de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y órganos de contabilidad y auditoría, además de leyes y reglamentos. El marco consideró los conceptos y elementos que contribuyen a la caracterización de una auditoría gubernamental, así como también abordó la importancia de los tributos para que el Estado alcance el bienestar social, su principal función.

c) Interpretación referencial

Consiste en el análisis en el que la relación entre el marco teórico y la realidad evidenciada revela conexiones de ideas, ideologías y tendencias de las características y propuestas de transformación. (BASETO, 2016, pág. 73). En esta fase, los documentos asumen un papel central para los objetivos de la investigación, considerando que el análisis de contenido propone una reconstrucción de las percepciones del investigador. El contenido de los documentos analizó el estudio que involucró la importancia de la auditoría gubernamental, en un contexto brasileño, en los ingresos públicos con enfoque en la búsqueda de la justicia financiera y la gobernanza pública.

El análisis de contenido “é uma técnica para produzir inferências de um texto focal para seu contexto social de maneira objetivada” (BAUER E GASKELL, 2015, p. 191), en el que se estudia un texto con miras a su inserción en un contexto social más amplio. Los materiales textuales se trabajan de manera sistemática, tratando de evitar que el análisis se confunda con una interpretación subjetiva aleatoria.

Maneira objetivada refere-se aos procedimentos sistemáticos, metodicamente explícitos e replicáveis: não sugere uma leitura válida singular dos textos. Pelo contrário, a codificação singular de um texto o transforma, a fim de criar nova informação desse texto. A validade

da AC [Análise de Conteúdo] deve ser julgada não contra uma “leitura verdadeira” do texto, mas em termos de sua fundamentação nos materiais pesquisados e sua congruência com a teoria do pesquisador, e à luz de seu objetivo de pesquisa (BAUER E GASKELL, 2015, p. 191).

Por su parte, Bardin (2016) explica que el análisis de contenido es un conjunto de técnicas de análisis de la comunicación, que utiliza procedimientos sistemáticos y objetivos para describir el contenido de los mensajes, indicadores que permiten inferir conocimientos sobre las condiciones de producción/recepción. (variables inferidas) de estos mensajes. (p. 165)

Una de las ventajas del análisis de contenido para el análisis de documentos es el uso de datos sin procesar (BAUER Y GASKELL, 2015, p. 212). El análisis de contenido sigue siendo una técnica de investigación que permite realizar inferencias válidas para un contexto dado a través de la investigación del contenido simbólico de los mensajes.

Este estudio consiste en analizar el contenido de las auditorías realizadas por técnicos del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará. Esto le da al investigador una comprensión de lo que el autor o los autores presentan en relación con su realidad y significados, es decir, están compuestos por una determinada característica de contenido o conjunto de características en un determinado fragmento de mensaje a considerar. (BARDÍN, 2016, p. 27)

El principio del análisis de contenido se define en la demostración de la estructura y elementos de este contenido que pueden esclarecer diferentes características para luego comprender su significado. Así, los elementos se recortan y constituirán unidades de análisis, definidas, también como unidades de clasificación o registro (BARDIN, 2016, p. 129).

d) Recorte de contenidos

Luego de sistematizar los datos a investigar, de manera inductiva, se busca detectar temas o temáticas para construir las categorías o tipologías. Consiste, por tanto, en resaltar datos según temas, expresiones o partes del discurso. Según Bardin (2016), los recortes representan la elección de unidades de análisis, también llamadas unidades de contexto o de registro, que consisten en palabras, expresiones, frases e ideas relacionadas con el tema.

a) A unidade de registro - É a unidade de significação a codificar e corresponde ao segmento de conteúdo a considerar como unidade

de base, visando a categorização e a contagem frequencial. A unidade de registo pode ser de natureza e de dimensões muito variáveis. Reina uma certa ambiguidade no concernente aos critérios de distinção das unidades de registo. Efectivamente, executam-se certos recortes a nível semântico, o «tema», por exemplo, enquanto que outros se efectúan a um nível aparentemente linguístico, como por exemplo, a «palavra» ou a «frase» (p. 134)

e) Definición de categorías

La categorización, derivada de la teoría que sustenta la investigación en un proceso dinámico de constante confrontación entre teoría y empirismo, pretende brindar, por condensación, una representación simplificada de los datos en bruto. (BARDIN, 2016, p. 149). Técnicamente, consiste en agrupar elementos de contenido por afinidades.

Bassetto (2016) propone organizar las categorías en tres tipos de modelo:

- Modelo aberto: as categorías não são fixas no início, mas tomam forma no curso da análise.
- Modelo fechado: o pesquisador decide a priori as categorías apoiadas em um ponto de vista teórico que submete frequentemente à prova da realidade.
- Modelo Misto: as categorías são seleccionadas no início, mas o pesquisador se permite modificá-las em função do que a análise aportará. (p. 74)

Para Bardin (2016), un conjunto de categorías satisfactorias debe tener las siguientes cualidades:

- Exclusión mutua: cada elemento debe existir en una sola división, es decir, las categorías deben estar construidas de tal manera que un elemento no tenga aspectos que permitan clasificarlo en dos o más categorías;
- Homogeneidad: el principio de exclusión mutua depende de la homogeneidad de las categorías, lo que significa que un único principio de clasificación debe regir su organización;
- Relevancia: la categoría debe adaptarse al material de análisis elegido y está en línea con el marco teórico definido;
- Objetividad y fidelidad: las variables e índices que determinan el ingreso de un elemento en una categoría deben estar claramente definidos;
- Productividad: la categoría debe “fornecer resultados férteis: em índices de inferências, em hipóteses novas e em dados exatos”. (pp.149-150)

Para el estudio, se adoptó el modelo cerrado considerando el objetivo

específico de investigar la metodología y los hallazgos de auditoría contenidos en los informes de auditoría de ingresos dentro de los municipios del estado de Ceará, específicos de la Región Metropolitana de Fortaleza.

La definición de las categorías en el Cuadro 11 siguió los criterios establecidos en los principios de categorización de Bardin (2016), con base en el marco teórico de esta tesis.

Cuadro 11: Categorías de análisis

MUNICIPIO	CATEGORÍA		
	Metodología de la auditoría	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de la auditoría
Aquiraz			
Caucaia			
Cascavel			
Chorozinho			
Eusébio			
Fortaleza			
Guaiúba			
Horizonte			
Itaitinga			
Maracanaú			
Maranguape			
Pacajus			
Pacatuba			
Paracuru			
Paraipaba			
Pindoretama			
São Luis do Curu			
São Gonçalo do Amarante			
Trairi			

Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar en el Cuadro 11, de los informes seleccionados se recogerán:

- a) la metodología de la auditoría, si se realizó mediante análisis de documentos presencialmente o si hubo una visita al municipio;
- b) los hallazgos de la auditoría;

- c) el enfoque de la auditoría, si hubo un análisis de gastos, ingresos o ambos.

Por todo lo anterior, las etapas de la investigación se resumen de la siguiente manera:

- a) Recopilación y selección de literatura específica sobre gestión de auditoría gubernamental, sistema tributario nacional, así como ingresos públicos y renuncia de ingresos;
- b) Definición y caracterización de las unidades de análisis: lugares donde se realiza la parte empírica;
- c) Elaboración de instrumentos de recolección de información: a partir de la investigación documental y bibliográfica realizada, fueron elaborados los instrumentos de recolección de información utilizados en la investigación, o sea, los informes de auditoría realizados por el Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará en la Región Metropolitana de Fortaleza ;
- d) Recogida de informaciones: selección de informes de auditoría, disponibles en el sistema del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará, órgano en el que actúa la investigadora, para análisis de contenido;
- e) Presentación de resultados: los resultados fueron presentados de forma comparativa, con el fin de demostrar que el foco de las auditorías gubernamentales es el gasto público.
- f) Análisis e interpretación de la información recolectada: siendo esta una investigación cualitativa, el análisis de los datos se realizó mediante la comparación de los resultados con la revisión de la literatura, basada predominantemente en descripciones y elementos textuales.
- g) Propuesta de requisitos para un modelo de auditoría gubernamental de los ingresos públicos, resultado de la investigación y elaboración de las consideraciones finales.

3.3. ACCIONES, MÉTODOS Y FUENTES

La determinación de las acciones, los métodos y la fuente de recopilación de datos se deriva del tipo de investigación elegido, los objetivos a alcanzar y la fuente de los datos que se utilizarán. En el caso específico de esta tesis se utilizaron los

siguientes recursos: levantamiento bibliográfico, en el caso de datos secundarios, y análisis de documentos para la recolección de datos primarios.

Lakatos y Marconi (2017) explican que “Toda pesquisa implica o levantamento de dados de variadas fontes, quaisquer que sejam os métodos ou técnicas empregadas” (p. 118). Mattar (2014) clasifica estas fuentes de datos en primarias y secundarias.

Fontes primárias – Chamam-se de fontes primárias ou diretas de dados as que são portadoras de dados brutos, ou seja, dados que nunca foram coletados, tabulados e analisados. São fontes primárias: consumidores, telespectadores, radiouvintes, intermediários, leitores etc. Denominam-se de dados primários ou diretos os obtidos nessas fontes.

Dados secundários – Chamam-se de fontes secundárias ou indiretas de dados as que possuem dados que já foram coletados, tabulados e analisados, ou seja, foram informados – e estão à disposição para consulta. São fontes de dados secundários: IBGE, Fundação SEADE, FIPE, FGV, relatórios de pesquisas, jornais, revistas, livros etc (p. 43)

El objetivo del análisis documental es identificar, en documentos primarios, información que pueda servir de sustento para responder alguna pregunta de investigación. Por representar una fuente natural de información, el análisis de documentos debe adoptarse cuando el lenguaje utilizado en los documentos representa un elemento fundamental para la investigación, como es el caso de esta tesis.

Cabe señalar que a veces los documentos son las únicas fuentes que registran principios, objetivos y metas de un objeto bajo análisis. Ciertamente, los documentos revelan concepciones explícitas y subyacentes de ciertos objetos de investigación.

En vista de lo anterior y considerando que la investigación tiene como objetivo proponer requisitos para una ruta de fiscalización gubernamental de los ingresos públicos, a partir del análisis de informes elaborados por técnicos del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará, las acciones en la investigación fueron desarrolladas, en su recorrido metodológico, así como los métodos y fuentes de datos e información utilizados en cada fase.

Cuadro 12: Acciones, métodos y fuentes por objetivo específico

OBJETIVO ESPECÍFICO	ACCIONES	MÉTODOS	FUENTES
---------------------	----------	---------	---------

OBJETIVO ESPECÍFICO	ACCIONES	MÉTODOS	FUENTES
Investigar la metodología y los hallazgos de auditoría contenidos en los informes de auditoría de ingresos dentro de los municipios del estado de Ceará, específicos de la Región Metropolitana de Fortaleza	Revisión de literatura sobre Auditoría Gubernamental.	Análisis bibliográfico y normativo.	Libros, manuales de gestión documental y legislación relacionada.
	Revisión de la literatura sobre el sistema tributario, centrándose en los ingresos públicos.	Análisis bibliográfico y normativo.	Libros, manuales de gestión documental y legislación relacionada.
	Análisis de informes elaborados por técnicos del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará	Análisis documental	Informes de auditoría del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará
	Consolidación de análisis de documentos	Interpretación de datos	Informes seleccionados
Desarrollar una hoja de ruta teórica para la auditoría de los ingresos tributarios.	Propuesta de hoja de ruta para la fiscalización de los ingresos fiscales públicos.	Análisis cualitativo	Información obtenida tras el análisis de los resultados de la investigación y del marco teórico estudiado.

Fuente: Elaboración propia

Como se observa en el Cuadro 12, el análisis de documentos se realizó a lo largo del desarrollo de la investigación, ya que el área de Auditoría Gubernamental, a pesar del conocimiento científico sobre el tema, se rige por numerosas normas y manuales de procedimiento, cuyos puntos relevantes se incorporaron al estudio.

3.4. DELIMITACIÓN DEL UNIVERSO DE INVESTIGACIÓN Y RECOGIDA DE DATOS

Considerando el objetivo de la investigación, inicialmente se evaluó la

posibilidad de estudiar los informes de auditoría de los 184 municipios del Estado de Ceará para verificar la metodología aplicada, así como sus hallazgos. En este caso, sería una investigación que reflejaría la realidad de Ceará en su totalidad. Sin embargo, para lograr este objetivo sería necesario: un gran equipo de investigadores y un período de tiempo que va más allá de lo que limita esta tesis. Ante estos impedimentos, se hizo necesario delimitar un universo de investigación para una cobertura aceptable del estudio.

O procedimento científico leva a circunscrever, delimitar, fragmentar e analisar o que se constitui o objeto da pesquisa, atingindo segmentos da realidade, ao passo que a loso a encontra-se sempre à procura do que é mais geral, interessando-se pela formulação de uma concepção uni cada e uni cante do universo. Para tanto, procura responder às grandes indagações do espírito humano e, até, busca leis universais que englobem e harmonizem as conclusões da ciência. (LAKATOS E MARCONI, 2017, p. 56)

Por su parte, Costa y Costa (2019) afirman:

Delimitar é indicar a abrangência do estudo, estabelecendo os limites extencionais e conceituais do tema. Para que fique clara e precisa a extensão conceitual do assunto, é importante situá-lo em sua respectiva área de conhecimento, possibilitando, assim, que se visualize a especificidade do objeto no contexto de sua área temática. (p.24)

En el caso específico de esta tesis, el universo de investigación son los informes de auditoría elaborados por los técnicos del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará para los municipios de la Región Metropolitana de Fortaleza, en el período de 2013 a 2020.

La Región Metropolitana de Fortaleza fue elegida por su área de influencia, población y PIB, como se explica a continuación.

La Región Metropolitana de Fortaleza, también conocida como Grande Fortaleza, está ubicada en el estado de Ceará. Fue creada por la Ley Federal Complementaria nº 14, de 8 de junio de 1973, que también estableció otras regiones metropolitanas del país.

Con 4.137.561 habitantes en 2020, la Grande Fortaleza es la más poblada del Norte-Noreste. También es la sexta región metropolitana más grande de Brasil y la 129.^a área urbana más grande del mundo.

La Región Metropolitana tiene como área de influencia todo el territorio de Ceará y el oeste de Rio Grande do Norte. La región de influencia de la Grande Fortaleza es la segunda más grande del Norte-Nordeste en términos de población, detrás de la Gran Recife.

Según el IBGE, la Grande Fortaleza cerró 2018 con un PIB de R\$ 100,7 mil millones. Ese número colocó a la Región ese año como la tercera más rica del Norte-Nordeste - detrás de la Grande Salvador y del Grande Recife - y la 11ª de Brasil.

La Ley Complementaria del Estado nº 154/2015 definió la región de planificación de la Grande Fortaleza, con la regionalización fijada en 19 municipios: Aquiraz, Caucaia, Cascavel, Chorozinho, Eusébio, Fortaleza, Guaiúba, Horizonte, Itaitinga, Maracanaú, Maranguape, Pacajus, Pacatuba, Paracuru, Paraipaba, Pindoretama, São Luís do Curu, São Gonçalo do Amarante y Trairi.

El marco temporal, de 2013 a 2020, se justifica por la relevancia en la observación del comportamiento del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará, debido a los cambios en las reglas para el envío de la rendición de cuentas, después de la aprobación de la Instrucción Normativa n. 01/2012. Esta norma obligó a los municipios de Ceará a adoptar el Plan de Contabilidad para los Estados Financieros Aplicados al Sector Público y la Equidad y Procedimientos Contables Específicos a que se refieren las Ordenanzas N° 406/2011, 828/2011 y 231/2012 del STN, considerando el objetivo nacional de convergencia de la contabilidad aplicada al sector público a los estándares internacionales.

La armonización de las normas contables permite comparar la información financiera elaborada por los diferentes organismos e instituciones presentes en distintos países, dando como resultado un lenguaje universal para las transacciones que se realizan.

Según Silva (2019)

a harmonização é um processo que preserva as peculiaridades de cada país, mas permite a reconciliação dos sistemas entre os países, possibilitando a melhor troca de informações a nível de interpretação e compreensão. (p. 10)

El autor destacó que la mayor comprensión de la información contable por parte de los inversionistas, la reducción de gastos para la preparación de los demostrativos, la simplificación del trabajo de auditoría, la comparabilidad de la situación económica y financiera de las instituciones son las mayores ventajas del proceso de convergencia contable. (SILVA, 2019, p. 10)

Los informes de auditoría que componen el corpus de esta investigación son de información pública, disponible en el sitio web del Tribunal de Cuentas de los Municipios, en el enlace <https://municipios.tce.ce.gov.br/servicos/sap.php/consultas> ,

por lo tanto, la recolección de datos se realizó mediante el uso de investigación avanzada con la inserción del nombre del municipio y el ejercicio de la rendición de cuentas de gestión, rendición de cuentas del gobierno, contabilidad especial, provocación y auditorías operativas, como se ve en la Figura 5 a continuación.

Cabe señalar también que aunque los municipios enviaron sus Cuentas de Gestión para los años objeto de esta investigación (2013 a 2020), los técnicos del TCE-CE solo elaboraron informe para los años 2013 a 2016, con excepción del municipio de Fortaleza, cuyo análisis de las cuentas fue hasta el año 2017.

No obstante, los Informes de Rendición de Cuentas Gubernamentales cuentan con reportes elaborados hasta el año 2018. Mientras que los Informes de Remesas de Cuentas Especiales presentan informes hasta el año 2019.

Figura 5: Ubicación de la recopilación de datos de la encuesta

Fuente: TCE-CE

Los informes recopilados de acuerdo con los parámetros antes mencionados se enumeran en el Cuadro 13.

Cuadro 13: Informes de auditoría seleccionados

MUNICIPIO	AÑO	PROCESO	TIPO
Aquiraz	2013	15652/2018-4	Prestação de Contas de

MUNICIPIO	AÑO	PROCESO	TIPO
			Governo
		31561/2018-4	Prestação de Contas de Gestão
	2014	12485/2018-7	Prestação de Contas de Governo
		07641/2018-3	Prestação de Contas de Gestão
	2015	12540/2018-0	Prestação de Contas de Governo
		15081/2018-9	Prestação de Contas de Gestão
	2016	06954/2018-8	Prestação de Contas de Governo
		35589/2018-2	Prestação de Contas de Gestão
	2017	06917/2018-2	Prestação de Contas de Governo
		32784/2018-7	Tomada de Contas Especial
2018	07812/2019-0	Prestação de Contas de Governo	
Cascavel	2013	10833/2018-5	Prestação de Contas de Governo
		06486/2018-1	Prestação de Contas de Gestão
		10279/2018-5	Prestação de Contas de Gestão
	2014	12525/2018-4	Prestação de Contas de Governo
		09870/2018-6	Prestação de Contas de Gestão
	2015	15735/2018-8	Prestação de Contas de Governo
		35059/2018-6	Prestação de Contas de Gestão
	2016	06533/2018-6	Tomada de Contas Especial
		12771/2018-8	Prestação de Contas de Governo
		18156/2018-7	Prestação de Contas de Gestão
	2017	06854/2018-4	Prestação de Contas de Governo
		12353/2018-1	Tomada de Contas Especial
	2018	14259/2019-4	Prestação de Contas de Governo
Caucaia	2013	34768/2018-8	Prestação de Contas de Governo
		31616/2018-3	Prestação de Contas de Gestão
	2014	12564/2018-3	Prestação de Contas de Governo
		13411/2018-5	Prestação de Contas de Gestão
	2015	11364/2018-1	Prestação de Contas de Governo
		16178/2018-7	Prestação de Contas de Gestão
	2016	10143/2018-2	Prestação de Contas de Governo
		16071/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
		34594/2018-1	Tomada de Contas Especial
2017	06886/2018-6	Prestação de Contas de	

MUNICIPIO	AÑO	PROCESO	TIPO
			Governo
		33360/2018-4	Tomada de Contas Especial
	2018	14598/2019-4	Prestação de Contas de Governo
Chorozinho	2013	31032/2018-0	Prestação de Contas de Governo
		25137/2018-5	Prestação de Contas de Gestão
	2014	12595/2018-3	Prestação de Contas de Governo
	2015	12825/2018-5	Prestação de Contas de Governo
		25356/2018-6	Prestação de Contas de Gestão
		15967/2018-7	Tomada de Contas Especial
	2016	34871/2018-1	Prestação de Contas de Governo
		35398/2018-6	Prestação de Contas de Gestão
		20349/2018-6	Tomada de Contas Especial
	2017	06943/2018-3	Prestação de Contas de Governo
	2018	14555/2019-8	Prestação de Contas de Governo
Eusébio	2013	32215/2018-1	Prestação de Contas de Governo
		18697/2018-8	Prestação de Contas de Gestão
	2014	10142/2018-0	Prestação de Contas de Governo
		08285/2018-1	Prestação de Contas de Gestão
		11973/2018-4	Prestação de Contas de Gestão
		15977/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
	2015	06989/2018-5	Prestação de Contas de Governo
		14971/2018-4	Prestação de Contas de Gestão
		14988/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
		21611/2018-9	Prestação de Contas de Gestão
		11208/2018-9	Tomada de Contas Especial
	2016	20971/2018-0	Prestação de Contas de Governo
		33867/2018-5	Prestação de Contas de Gestão
		34450/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
		34555/2018-2	Prestação de Contas de Gestão
2017	06982/2018-2	Prestação de Contas de Governo	
2018	09800/2019-3	Prestação de Contas de Governo	
Fortaleza	2013	12438/2018-9	Prestação de Contas de Governo
		20856/2018-1	Prestação de Contas de Gestão
	2014	24942/2018-3	Prestação de Contas de Governo

MUNICIPIO	AÑO	PROCESO	TIPO
		13865/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
		25596/2018-4	Prestação de Contas de Gestão
	2015	15760/2018-7	Prestação de Contas de Governo
		08846/2018-4	Prestação de Contas de Gestão
	2016	32668/2018-5	Prestação de Contas de Governo
		11720/2018-8	Prestação de Contas de Gestão
		18565/2018-2	Prestação de Contas de Gestão
		20045/2018-8	Prestação de Contas de Gestão
	2017	06858/2018-1	Prestação de Contas de Governo
		00879/2019-8	Prestação de Contas de Gestão
	2018	14224/2019-7	Prestação de Contas de Governo
2019	21948/2019-7	Tomada de Contas Especial	
Guaiuba	2013	34784/2018-6	Prestação de Contas de Governo
		10211/2018-4	Prestação de Contas de Gestão
		16481/2018-8	Prestação de Contas de Gestão
		31540/2018-7	Prestação de Contas de Gestão
	2014	15665/2018-2	Prestação de Contas de Governo
		21050/2018-6	Prestação de Contas de Gestão
	2015	34815/2018-2	Prestação de Contas de Governo
		38327/2018-9	Prestação de Contas de Gestão
	2016	32196/2018-1	Prestação de Contas de Governo
		14055/2018-3	Prestação de Contas de Gestão
	2017	06908/2018-1	Prestação de Contas de Governo
		32761/2018-6	Tomada de Contas Especial
	2018	14256/2019-9	Prestação de Contas de Governo
Horizonte	2013	11108/2018-5	Prestação de Contas de Governo
		16717/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
	2014	11259/2018-4	Prestação de Contas de Governo
		07854/2018-9	Prestação de Contas de Gestão
	2015	12690/2018-8	Prestação de Contas de Governo
		36480/2018-7	Tomada de Contas Especial
		35391/2018-3	Prestação de Contas de Gestão
	2016	32198/2018-5	Prestação de Contas de Governo
32329/2018-5		Prestação de Contas de Gestão	

MUNICIPIO	AÑO	PROCESO	TIPO
	2017	06928/2018-7	Prestação de Contas de Governo
	2018	14206/2019-5	Prestação de Contas de Governo
Itaitinga	2013	12431/2018-6	Prestação de Contas de Governo
		05631/2018-1	Prestação de Contas de Gestão
	2014	12600/2018-3	Prestação de Contas de Governo
		12409/2018-2	Prestação de Contas de Gestão
		14911/2018-8	Prestação de Contas de Gestão
		36266/2018-5	Tomada de Contas Especial
	2015	12798/2018-6	Prestação de Contas de Governo
		13715/2018-3	Prestação de Contas de Gestão
	2016	32687/2018-9	Prestação de Contas de Governo
		32971/2018-6	Prestação de Contas de Gestão
	2017	06910/2018-0	Prestação de Contas de Governo
	2018	14277/2019-6	Prestação de Contas de Governo
Maracanaú	2013	32618/2018-1	Prestação de Contas de Governo
		16593/2018-8	Prestação de Contas de Gestão
	2014	10663/2018-6	Prestação de Contas de Governo
		21075/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
	2015	15781/2018-4	Prestação de Contas de Governo
		35308/2018-1	Prestação de Contas de Gestão
		18332/2018-1	Tomada de Contas Especial
	2016	07041/2018-1	Prestação de Contas de Governo
		21312/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
	2017	06986/2018-0	Prestação de Contas de Governo
	2018	14551/2019-0	Prestação de Contas de Governo
		19990/2018-0	Tomada de Contas Especial
Maranguape	2013	11224/2018-7	Prestação de Contas de Governo
		16662/2018-1	Prestação de Contas de Gestão
	2014	24945/2018-9	Prestação de Contas de Governo
		21142/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
	2015	12754/2018-8	Prestação de Contas de Governo
		14374/2018-8	Prestação de Contas de Gestão

MUNICIPIO	AÑO	PROCESO	TIPO
	2016	15016/2018-9	Prestação de Contas de Gestão
		08962/2018-6	Prestação de Contas de Governo
		06775/2018-8	Prestação de Contas de Gestão
		36829/2018-1	Tomada de Contas Especial
	2017	06999/2018-8	Prestação de Contas de Governo
2018	14245/2019-4	Prestação de Contas de Governo	
Pacajus	2013	32626/2018-0	Prestação de Contas de Governo
		07295/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
	2014	12512/2018-6	Prestação de Contas de Governo
		14419/2018-4	Prestação de Contas de Gestão
	2015	15738/2018-3	Prestação de Contas de Governo
		21759/2018-6	Prestação de Contas de Gestão
		36289/2018-6	Tomada de Contas Especial
	2016	12585/2018-0	Prestação de Contas de Governo
		17087/2018-9	Prestação de Contas de Gestão
		09718/2018-0	Tomada de Contas Especial
	2017	06988/2018-3	Prestação de Contas de Governo
		33787/2018-7	Tomada de Contas Especial
	2018	14313/2019-6	Prestação de Contas de Governo
Pacatuba	2013	32650/2018-8	Prestação de Contas de Governo
		16327/2018-9	Prestação de Contas de Gestão
	2014	10645/2018-4	Prestação de Contas de Governo
		12834/2018-6	Prestação de Contas de Gestão
	2015	15829/2018-6	Prestação de Contas de Governo
		13801/2018-7	Prestação de Contas de Gestão
		16447/2018-8	Prestação de Contas de Gestão
	2016	12693/2018-3	Prestação de Contas de Governo
		06749/2018-7	Prestação de Contas de Gestão
	2017	34851/2018-6	Prestação de Contas de Governo
		16261/2018-5	Tomada de Contas Especial
2018	14309/2019-4	Prestação de Contas de Governo	
Paracuru	2013	12398/2018-1	Prestação de Contas de Governo
		13937/2018-0	Prestação de Contas de Gestão

MUNICIPIO	AÑO	PROCESO	TIPO
	2014	11240/2018-5	Prestação de Contas de Governo
		05726/2018-1	Prestação de Contas de Gestão
	2015	12686/2018-6	Prestação de Contas de Governo
		05835/2018-6	Prestação de Contas de Gestão
	2016	15824/2018-7	Prestação de Contas de Governo
		17328/2018-5	Prestação de Contas de Gestão
	2017	06975/2018-5	Prestação de Contas de Governo
		13100/2018-0	Tomada de Contas Especial
2018	14295/2019-8	Prestação de Contas de Governo	
Paraipaba	2013	11236/2018-3	Prestação de Contas de Governo
		14083/2018-8	Prestação de Contas de Gestão
	2014	20759/2018-3	Prestação de Contas de Governo
		16767/2018-4	Prestação de Contas de Gestão
		17176/2018-8	Prestação de Contas de Gestão
	2015	15786/2018-3	Prestação de Contas de Governo
		15849/2018-1	Prestação de Contas de Gestão
		17780/2018-1	Prestação de Contas de Gestão
	2016	12679/2018-9	Prestação de Contas de Governo
		06471/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
	2017	06981/2018-0	Prestação de Contas de Governo
		33784/2018-1	Tomada de Contas Especial
	2018	14269/2019-7	Prestação de Contas de Governo
	Pindoretama	2013	12468/2018-7
13259/2018-3			Prestação de Contas de Gestão
2014		12492/2018-4	Prestação de Contas de Governo
		14360/2018-8	Prestação de Contas de Gestão
		32077/2018-4	Prestação de Contas de Gestão
2015		10232/2018-1	Prestação de Contas de Governo
		15170/2018-8	Prestação de Contas de Gestão
		06444/2018-7	Tomada de Contas Especial
2016		34927/2018-2	Prestação de Contas de Governo
		35162/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
2017	06845/2018-3	Prestação de Contas de Governo	

MUNICIPIO	AÑO	PROCESO	TIPO
	2018	07834/2019-0	Prestação de Contas de Governo
São Gonçalo do Amarante	2013	11243/2018-0	Prestação de Contas de Governo
		16172/2018-6	Prestação de Contas de Gestão
	2014	12516/2018-3	Prestação de Contas de Governo
		20990/2018-5	Prestação de Contas de Gestão
	2015	12723/2018-8	Prestação de Contas de Governo
		13238/2018-6	Prestação de Contas de Gestão
		38381/2018-4	Tomada de Contas Especial
	2016	32703/2018-3	Prestação de Contas de Governo
		33253/2018-3	Prestação de Contas de Gestão
	2017	06841/2018-6	Prestação de Contas de Governo
2018	14550/2019-9	Prestação de Contas de Governo	
São Luis do Curú	2013	11222/2018-3	Prestação de Contas de Governo
		31550/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
	2014	12531/2018-0	Prestação de Contas de Governo
		13248/2018-9	Prestação de Contas de Gestão
	2015	07049/2018-6	Prestação de Contas de Governo
		17134/2018-3	Prestação de Contas de Gestão
	2016	11394/2018-0	Prestação de Contas de Governo
		09924/2018-3	Prestação de Contas de Gestão
	2017	06991/2018-3	Prestação de Contas de Governo
	2018	14205/2019-3	Prestação de Contas de Governo
Trairi	2013	12476/2018-6	Prestação de Contas de Governo
		31771/2018-4	Prestação de Contas de Gestão
	2014	12562/2018-0	Prestação de Contas de Governo
		06523/2018-3	Prestação de Contas de Gestão
		09905/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
		31914/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
	2015	11416/2018-5	Prestação de Contas de Governo
		13730/2018-0	Prestação de Contas de Gestão
	2016	06977/2018-9	Prestação de Contas de Governo
		06513/2018-0	Prestação de Contas de Gestão

MUNICIPIO	AÑO	PROCESO	TIPO
		34508/2018-4	Tomada de Contas Especial
	2017	06846/2018-5	Prestação de Contas de Governo
	2018	14307/2019-0	Prestação de Contas de Governo

Fuente: TCE-CE (2013/2018)

Finalmente, considerando que los documentos analizados en este estudio fueron elaborados por el equipo técnico del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará, es pertinente una breve presentación del organismo.

El Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará es la institución pública responsable del control de los bienes y recursos públicos estatales y municipales del Estado de Ceará, promoviendo la ética en la gestión pública para garantizar el pleno ejercicio de la ciudadanía por parte de la población de Ceará. Tiene competencia constitucional para inspeccionar y juzgar la buena y regular aplicación de los recursos públicos por parte de los administradores y demás responsables, auxiliando a la Asamblea Legislativa del Estado y a los Concejos Municipales en el ejercicio del control externo. El combate y la prevención de la ilegalidad, la corrupción, el descuido, el despilfarro, las fallas involuntarias y el uso impersonal del aparato estatal son objeto de control ejercido por el tribunal de Ceará.

El órgano está integrado por siete consejeros y sus sesiones plenarias son presididas por el Presidente y, en sus impedimentos, sucesivamente, por el Vicepresidente y por el Consejero de mayor edad. Los consejeros son elegidos conforme a lo dispuesto en la Constitución del Estado, designados por el Gobernador del Estado y toman posesión en sesión extraordinaria del Pleno de la Corte. Las Cámaras, en número de dos, tienen una composición y quórum de tres directores, siendo uno de los tres su Presidente.

El Pleno de la Corte se reúne ordinariamente una vez por semana, los martes, de 15 a 18 horas, con la presencia de por lo menos cuatro consejeros, incluido el Presidente y un representante del Ministerio Público especial – integrado por fiscales de cuentas que forman parte de el personal del juzgado.

La rendición de cuentas, actas de inspección y demás asuntos sometidos a la deliberación del Tribunal se organizan en procesos distribuidos a los consejeros, que actúan como ponentes. El ponente preside la instrucción del caso, y le corresponde someter a la deliberación del Tribunal su propuesta de decisión o, aún así,

comunicar al colegiado, cuando lo estime pertinente, las providencias previas que haya dictado.

CAPÍTULO 4

4. PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

Esta investigación tuvo como objetivo general analizar el resultado de las auditorías realizadas por el TCE-CE en el período 2013-2020 en la Región Metropolitana de Fortaleza en Ceará.

Así, para alcanzar este objetivo, fue necesario investigar, a través del análisis documental, el alcance de la auditoría existente, considerando que los informes elaborados por los técnicos del TCE-CE revelan las concepciones explícitas y subyacentes de las preguntas de investigación.

Este capítulo está estructurado en tres temas: el primero describe el contenido de los documentos seleccionados, relevantes para el tema de esta tesis; el segundo, discute analíticamente los documentos, donde se sintetizan sus principales aportes y se tejen los argumentos sobre los informes; el tercer tema sugiere una hoja de ruta para la auditoría de ingresos fiscales.

4.1. DESCRIPCIÓN DEL CONTENIDO DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA SELECCIONADOS

Esta sección tiene como objetivo presentar la metodología, los hallazgos y el enfoque (ya sea que cubra ingresos y gastos o solo gastos) de los informes de auditoría de cada uno de los 19 (diecinueve) municipios de la Región Metropolitana de Fortaleza.

Los informes a analizar provienen de la Rendición de Cuentas de la unidad presupuestaria encargada de la recaudación en cada municipio, de la Rendición de Cuentas Especiales, derivadas de las inspecciones in situ en los municipios, y de la

Rendición de Cuentas del Gobierno, cuya su función es demostrar la eficacia de los Actos de Gobierno, también conocidos como actos políticos, que resultan del ejercicio de la actividad estatal para la ejecución de políticas públicas, y se materializan a través de acciones positivas del Estado.

Considerando que entre los años 2013 al 2020 existen 234 informes elaborados para estos municipios, dada la importancia de describir su contenido, teniendo en cuenta la imposibilidad de detallar todos los informes en esta tesis y dado que los procesos de cada uno de los tres tipos presentan análisis similares, cuyas principales diferencias son los hallazgos, solo se detallará el contenido de los procesos N° 00879/2019-8, 07812/2019-0, 12353/2018-1, 21948/2019-7, 09718/2018-0 y 38381/2018-4.

Estos procesos fueron elegidos por el volumen de información satisfactoria sobre los ingresos públicos, lo que no ocurrió en los otros 228 procesos. Sin embargo, todos los procesos se resumirán en tablas clasificadas por hallazgos, metodología de auditoría y enfoque de auditoría.

4.1.1. Municipio de Aquiraz

Aquiraz es un municipio brasileño en la costa del estado de Ceará, en la región Nordeste del país. Pertenece a la Mesorregión Metropolitana, a la Microrregión de Fortaleza y a la Región Metropolitana de Fortaleza, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 2.

Tabla 2: Datos poblacionales y económicos del municipio de Aquiraz

Población estimada (2021)	81.581 habitantes
Densidad demográfica (2010)	150,50 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	1,9 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	18.205 personas
Población ocupada (2019)	22,70%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	44,90%
PIB per cápita (2018)	24.630,33 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,641
Ingresos totales realizados (2020)	283.426.479,41 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	287.303.440,33 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaria de Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 14, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 14: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Aquiraz

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
15652/2018-4	Análisis de documentos no presencial	- Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa.	Ingresos y Gastos
31561/2018-4	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
12485/2018-7	Análisis de documentos no presencial	- Falta de registro en la deuda no tributaria activa; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Ausencia de control efectivo de los activos; - Falta de transparencia de la información financiera.	Ingresos y Gastos
07641/2018-3	Análisis de documentos no presencial	No se presentaron hallazgos	Gastos
12540/2018-0	Análisis de documentos no presencial	- Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda de la seguridad social (INSS); - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos
15081/2018-9	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal.	Gastos
06954/2018-8	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas;	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		<ul style="list-style-type: none"> - Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda de la seguridad social (INSS); - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Irregularidades en la institución del Control Interno. 	
35589/2018-2	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Notas explicativas incompletas. 	Gastos
06917/2018-2	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Aumento de la deuda de la seguridad social (INSS); - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal. 	Ingresos y Gastos
32784/2018-7	<ul style="list-style-type: none"> - Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal 	<ul style="list-style-type: none"> - Irregularidades en la adquisición de bienes y servicios con carácter de emergencia; - Irregularidades en la ejecución de gastos contratados con carácter de emergencia; - Discontinuidad de los servicios contables; - Irregularidades en la contratación de servidores temporales. 	Gastos
07812/2019-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Aumento de la deuda de la seguridad social (INSS). 	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.2. Municipio de Cascavel

Cascavel es un municipio brasileño en la costa del estado de Ceará, en la región Nordeste del país. Pertenece a la Región Metropolitana de Fortaleza, cuyos

datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 3.

Tabla 3: Datos poblacionales y económicos del municipio de Cascavel

Población estimada (2021)	72.706 habitantes
Densidad demográfica (2010)	78,99 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	1,5 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	18.205 personas
Población ocupada (2019)	13,8%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	48,1%
PIB per cápita (2018)	10.317,32 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,646
Ingresos totales realizados (2020)	189.333.585,77 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	188.732.551,73 BRL

Fonte: IBGE (2021) e TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaria de Hacienda, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 15, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 15: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Cascavel

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
10833/2018-5	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Falta de transparencia de la información financiera; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - información contable incorrecta; - Falta de registro en la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de los gastos de educación; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS) y municipal. 	Ingresos y Gastos
06486/2018-1	Análisis de documentos	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; 	Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
	no presencial	- Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	
10279/2018-5	Análisis de documentos no presencial	- Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta.	Gastos
12525/2018-4	Análisis de documentos no presencial	- Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Información contable incorrecta; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo.	Ingresos y Gastos
09870/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas.	Gastos
15735/2018-8	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de los gastos de educación; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos
35059/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incorrecta; - Notas explicativas incompletas.	Gastos
06533/2018-6	- Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Confirmación oficial	- Deducción de impuestos sin respaldo legal en proceso de expropiación; - Información contable incorrecta; - Ausencia de previsión de expropiación en el Plan Plurianual y en la Ley de Presupuesto Anual; - Valor de la expropiación sin respaldo legal; - Omisión de documentos indispensables para la realización del proceso de expropiación.	Gastos
12771/2018-8	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Notas explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Incumplimiento del límite legal de gastos de	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		personal.	
18156/2018-7	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Cancelación irregular de gastos; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta. 	Gastos
06854/2018-4	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Ley de Directrices Presupuestarias enviada fuera de plazo; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Información contable incorrecta. 	Ingresos y Gastos
12353/2018-1	<ul style="list-style-type: none"> - Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal 	<ul style="list-style-type: none"> - Irregularidades en la adquisición de bienes y servicios con carácter de emergencia; - Irregularidades en la licitación, contratación y ejecución de servicios; - Ausencia de Control Interno en el municipio; - Falta de control de los productos del almacén del Departamento de Educación y Salud; - Vehículos inadecuados para su uso; - Inadecuada estructura física de las escuelas y farmacias ubicadas en las Unidades Básicas de Salud; - Falta de médicos; - Irregularidad en la contratación de los funcionarios responsables de la estructura administrativa tributaria; - Divergencia entre los valores informados por el área de tributación y el monto mostrado en la contabilidad; - Municipio no promueve acciones para la recaudación de impuestos o deuda activa; - Ausencia de medidas educativas, con el objetivo de esclarecer y orientar a la población, especialmente sobre la importancia del pago de impuestos municipales; - Pago de gastos sin respaldo legal. 	Ingresos y Gastos
14259/2019-4	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Diferencias en los importes registrados en los documentos de Rendición de Cuentas. 	Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.3. Municipio de Caucaia

Caucaia es un municipio brasileño en la costa del estado de Ceará, en la región Nordeste del país. Pertenece a la Región Metropolitana de Fortaleza, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 4.

Tabla 4: Datos poblacionales y económicos del municipio de Caucaia

Población estimada (2021)	368.918 habitantes
Densidad demográfica (2010)	264,91 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	2 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	43.135 personas
Población ocupada (2019)	11,9%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	43,6%
PIB per cápita (2018)	13.944,16 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,682
Ingresos totales realizados (2020)	1.081.863.409,35 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	994.163.192,28 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaria de Finanzas, Planificación y Presupuesto, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 16, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 16: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Caucaia

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
34768/2018-8	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Ley de Presupuesto Anual viola la Constitución Federal; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Realización de un préstamo sin una ley que lo autorice. 	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
31616/2018-3	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Gastos sin respaldo legal; - Información contable incorrecta. 	Gastos
12564/2018-3	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Falta de transparencia de la información financiera; - Ley de Presupuesto Anual viola la Constitución Federal; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Inscripción en cuentas a pagar sin respaldo financiero. 	Ingresos y Gastos
13411/2018-5	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta. 	Gastos
11364/2018-1	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Información contable incorrecta. 	Ingresos y Gastos
16178/2018-7	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Notas explicativas incompletas; - Información contable incorrecta. 	Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
10143/2018-2	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Notas explicativas incompletas; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Información incorrecta enviada al Sistema de Información Municipal; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Información contable incorrecta. 	Ingresos y Gastos
16071/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incorrecta. 	Gastos
34594/2018-1	<ul style="list-style-type: none"> - Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal 	<ul style="list-style-type: none"> - Irregularidad en el pago de los gastos; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Gastos a pagar sin respaldo financiero; - Evasión de los documentos solicitados; - Irregularidad en la adquisición de bienes y servicios; - Ausencia de control efectivo de bienes de uso inmediato y patrimoniales; - Estructura física inadecuada de hospitales, Unidades Básicas de Salud y escuelas; - Irregularidades en la contratación de personal; - Gasto descontrolado en personal - Información incorrecta enviada al Sistema de Información Municipal. 	Gastos
06886/2018-6	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Notas explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Información contable incorrecta. 	Ingresos y Gastos
33360/2018-4	- Análisis de documentos en	- Declaración irregular de situación de emergencia o calamitosa en el municipio;	Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
	persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; -Examen físico; - Observación; -Confirmación formal	- Contratación irregular de personal.	
14598/2019-4	Análisis de documentos no presencial	- Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Notas explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Inscripción en cuentas a pagar sin respaldo financiero.	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.4. Municipio de Chorozinho

Chorozinho es un municipio brasileño en el estado de Ceará, región Nordeste del país. Pertenece a la Mesorregión del Norte de Ceará y a la Región Metropolitana de Fortaleza, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 5.

Tabla 5: Datos poblacionales y económicos del municipio de Chorozinho

Población estimada (2021)	20.286 habitantes
Densidad demográfica (2010)	67,94 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	1,7 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	1.705 personas
Población ocupada (2019)	8,4%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	50,1%
PIB per cápita (2018)	18.237,69 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,604
Ingresos totales realizados (2020)	64.860.417,68 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	63.843.338,26 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaria de Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 17, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 17: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Chorozinho

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
31032/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Incremento de la deuda con la seguridad social municipal. 	Ingresos y Gastos
25137/2018-5	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios. 	Gastos
12595/2018-3	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Apertura de crédito adicional y especial sin autorización legal; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Inscripción en cuentas por pagar pendientes sin respaldo financiero; - Pasivos no garantizados registrados en el Balance General; - Ausencia de control efectivo de los bienes patrimoniales. 	Ingresos y gastos
12825/2018-5	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Calendario Financiero y Calendario Mensual de Desembolsos enviados fuera de plazo; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la 	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Información contable incorrecta.	
25356/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas.	Gastos
15967/2018-7	- Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal	- Registro intempestivo de procedimientos de licitación en el portal de transparencia; - Irregularidades en los procedimientos de licitación para la adquisición de bienes y servicios; - Irregularidades en la institución del Control Interno; - Control ineficaz de medicamentos; - Falta de formación y estructura física de los consejos municipales y de control social; - Irregularidades en el pago de gastos; - Irregularidades en la contratación de servidores.	Gastos
34871/2018-1	Análisis de documentos no presencial	- Ley de Directrices Presupuestarias enviada fuera de plazo; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de educación y personal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos
35398/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incorrecta; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
20349/2018-6	- Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal	- Irregularidades en el pago de gastos; - Ocultación de los documentos solicitados; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; - Control interno sin funcionamiento efectivo; - Controles ineficientes sobre mercancías de uso inmediato y bienes patrimoniales;	Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		<ul style="list-style-type: none"> - Estructura física inadecuada de escuelas y farmacias; - Irregularidad en el control de asistencia del personal; - Vehículos inadecuados para su uso; - Irregularidad en la contratación de personal. 	
06943/2018-3	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Notas explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Información contable incorrecta. 	Ingresos y Gastos
14555/2019-8	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Notas explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Información contable incorrecta. 	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.5. Municipio de Eusébio

Eusébio es un municipio brasileño del estado de Ceará, en la región Nordeste del país. Ubicado en la Región Metropolitana de Fortaleza, a 24 kilómetros de la capital, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 6.

Tabla 6: Datos poblacionales y económicos del municipio de Eusébio

Población estimada (2021)	55.035 habitantes
Densidad demográfica (2010)	582,66 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	2,1 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	45.632 personas
Población ocupada (2019)	85,1%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	40,7%
PIB per cápita (2018)	46.830,08 BRL

Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,701
Ingresos totales realizados (2020)	353.774.768,66 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	351.060.310,01 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaría de Finanzas y Planificación, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 18, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 18: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Eusébio

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
32215/2018-1	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Falta de transparencia de la información financiera; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Información contable incorrecta; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS). 	Ingresos y Gastos
18697/2018-8	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas. 	Gastos
10142/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Transferencia de recursos al Poder Legislativo fuera de plazo; - Incremento de la deuda con la seguridad social municipal. 	Ingresos y Gastos
08285/2018-1	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios. 	Gastos
11973/2018-4	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos 	Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		extrapresupuestarios.	
15977/2018-0	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta.	Gastos
06989/2018-5	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Ausencia de Control Interno en el municipio.	Ingresos y Gastos
14971/2018-4	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas.	Gastos
14988/2018-0	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas.	Gastos
21611/2018-9	Análisis de documentos no presencial	- Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incorrecta.	Gastos
11208/2018-9	- Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal	- Ausencia de control efectivo de los bienes patrimoniales; - Vehículos inadecuados para su uso; - Conductores de vehículos con documentación inadecuada; - Inadecuado control de medicamentos y alimentos; - Estructura física inadecuada de escuelas y unidades básicas de salud; - Crisis de suministro farmacéutico; - Irregularidad en el proceso de licitación para la adquisición de medicamentos; - Irregularidades en la contratación de servidores.	Gastos
20971/2018-0	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Calendario Financiero y Calendario Mensual de Desembolsos enviados fuera de plazo; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria;	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		- Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal.	
33867/2018-5	Análisis de documentos no presencial	- Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Información contable incorrecta.	Gastos
34450/2018-0	Análisis de documentos no presencial	- Notas explicativas incompletas; - Omisión de información obligatoria para el Sistema de Información Municipal; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
34555/2018-2	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
06982/2018-2	Análisis de documentos no presencial	- Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Transferencia de recursos al Poder Legislativo fuera de plazo; - Aumento de la deuda de la seguridad social (INSS); - Incremento de la deuda con la seguridad social municipal.	Ingresos y Gastos
09800/2019-3	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.6. Municipio de Fortaleza

Fortaleza es un municipio brasileño, capital del estado de Ceará, ubicado en la región Nordeste del país. Es la ciudad del noreste con mayor área de influencia regional y tiene la tercera red urbana más grande de Brasil en términos de población, solo detrás de São Paulo y Río de Janeiro. Su población y datos económicos se muestran en la Tabla 7.

Tabla 7: Datos poblacionales y económicos del municipio de Fortaleza

Población estimada (2021)	2.703.391 habitantes
Densidad demográfica (2010)	7.786,44 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	2,7 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	849.116 personas
Población ocupada (2019)	31,8%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	36,9%
PIB per cápita (2018)	25.356,73 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,754
Ingresos totales realizados (2020)	8.283.676.147,31 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	9.034.193.166,76 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaria de Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 19, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 19: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Fortaleza

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
12438/2018-9	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Información contable incorrecta; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Irregularidad en la cancelación de saldos pendientes; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Incremento de la deuda con la seguridad social municipal. 	Ingresos y Gastos
20856/2018-1	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas.	Gastos
24942/2018-3	Análisis de documentos no	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas;	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
	presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Información contable incorrecta; - Irregularidad en la cancelación de saldos pendientes. 	
13865/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta. 	Gastos
25596/2018-4	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas. 	Gastos
15760/2018-7	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Ley de Directrices Presupuestarias enviada fuera de plazo; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Información contable incorrecta; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Irregularidad en la cancelación de saldos pendientes. 	Ingresos y Gastos
08846/2018-4	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; - Irregularidad en la contratación de personal; - Información contable incorrecta. 	Gastos
32668/2018-5	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; 	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		<ul style="list-style-type: none"> - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Irregularidad en la cancelación de saldos pendientes; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal. 	
11720/2018-8	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; - Registro intempestivo de procedimientos de licitación en el portal de transparencia; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Acumulación irregular de cargos públicos. 	Gastos
18565/2018-2	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas. 	Gastos
20045/2018-8	Análisis de documentos no presencial	No se presentaron hallazgos	Gastos
06858/2018-1	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Irregularidad en la cancelación de saldos pendientes; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas. 	Ingresos y Gastos
00879/2019-8	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incorrecta. 	Gastos
14224/2019-7	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Plan Plurianual, Ley de Directrices Presupuestarias y Ley de Presupuesto Anual incompletos y sin observar las normas de la LRF; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Notas explicativas incompletas; - Divergencia de valores en los documentos de Rendición de Cuentas; 	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		<ul style="list-style-type: none"> - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Información contable incorrecta; - Cálculo incorrecto del Fondo de Educación Básica y en la transferencia a la salud; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo. 	
21948/2019-7	<ul style="list-style-type: none"> - Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal 	<ul style="list-style-type: none"> - Distribución de cargos de comisión en desacuerdo con la estructura prevista por la ley; - Irregularidad en el registro de puntos de los servidores; - Acumulación irregular del gasto público; - Ausencia de una unidad de control interno en la estructura de la SEFIN. - Irregularidad en la contratación de servicios; - Información contable incorrecta; - Proceso de exención de IPTU e ITBI sujeto a fallas. 	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.7. Municipio de Guaiuba

Guaiuba es un municipio brasileño del estado de Ceará que forma parte de la región metropolitana de Fortaleza y del Polo Serra de Guaramiranga, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 8.

Tabla 8: Datos poblacionales y económicos del municipio de Guaiuba

Población estimada (2021)	26.508 habitantes
Densidad demográfica (2010)	90,19 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	1,6 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	1.834 personas
Población ocupada (2019)	7%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	51,5%
PIB per cápita (2018)	7.684,11 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,617
Ingresos totales realizados (2020)	61.827.722,89 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	60.253.588,94 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la

Secretaría de Planificación, Administración y Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 20, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 20: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Guaiuba

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
34784/2018-6	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Apertura de créditos adicionales sin respaldo legal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Demostrativos contables sin la firma del contador. 	Ingresos y Gastos
10211/2018-4	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas. 	Gastos
16481/2018-8	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta. 	Gastos
31540/2018-7	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Diferencias en los importes registrados en los documentos de Rendición de Cuentas. 	Gastos
15665/2018-2	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Apertura de créditos adicionales sin respaldo legal; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Ausencia de control efectivo de los bienes 	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		patrimoniales.	
21050/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Información contable incorrecta.	Gastos
34815/2018-2	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda activa no tributaria; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos
38327/2018-9	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta.	Gastos
32196/2018-1	Análisis de documentos no presencial	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Irregularidad en la cancelación de saldos pendientes; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Información contable incorrecta; - Notas Explicativas incompletas.	Ingresos y Gastos
14055/2018-3	Análisis de documentos no presencial	- Notas Explicativas incompletas; - Información contable incorrecta.	Gastos
06908/2018-1	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Apertura de créditos adicionales sin respaldo legal;	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		<ul style="list-style-type: none"> - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS). 	
32761/2018-6	<ul style="list-style-type: none"> - Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal 	<ul style="list-style-type: none"> - Irregularidades en la adquisición de bienes y servicios con carácter de emergencia; - Irregularidades en la ejecución de gastos contratados con carácter de urgencia; - Registro intempestivo de procedimientos de licitación en el portal de transparencia; - Edificios públicos que necesitan reparaciones; 	Gastos
14256/2019-9	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Información contable incorrecta. 	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.8. Municipio de Horizonte

Horizonte es un municipio del estado de Ceará, Brasil, ubicado en la microrregión de Pacajus y en la Región Metropolitana de Fortaleza, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 9.

Tabla 9: Datos poblacionales y económicos del municipio de Horizonte

Población estimada (2021)	69.688 habitantes
Densidad demográfica (2010)	344,96 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	1,7 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	18.402 personas

Población ocupada (2019)	27,3%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	39,8%
PIB per cápita (2018)	27.783,29 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,658
Ingresos totales realizados (2020)	241.898.823,53 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	219.052.804,25 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaria de Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 21, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 21: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Horizonte

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
11108/2018-5	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Incremento de la deuda con la seguridad social municipal.	Ingresos y Gastos
16717/2018-0	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incorrecta.	Gastos
11259/2018-4	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Ausencia de control efectivo de los bienes patrimoniales; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas.	Ingresos y Gastos
07854/2018-9	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta.	Gastos
12690/2018-8	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa;	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		- Incremento de la deuda con la seguridad social municipal.	
36480/2018-7	- Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; -Confirmación formal	- Irregularidades en el mantenimiento y señalización de vehículos propios y arrendados; - Irregularidades en el control de repuestos y servicios mecánicos en los vehículos del municipio; - Irregularidades en la contratación de personal.	Gastos
35391/2018-3	Análisis de documentos no presencial	- Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; - Notas Explicativas incompletas.	Gastos
32198/2018-5	Análisis de documentos no presencial	- Incumplimiento del límite legal de gastos de educación y personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Diferencias en los importes registrados en los documentos de Rendición de Cuentas.	Ingresos y Gastos
32329/2018-5	Análisis de documentos no presencial	- Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Notas Explicativas incompletas.	Gastos
06928/2018-7	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Incremento de la deuda con la seguridad social municipal. - Irregularidad en la cancelación de saldos pendientes.	Ingresos y Gastos
14206/2019-5	Análisis de documentos no presenciales	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Notas explicativas incompletas; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Información contable incorrecta.	Ingresos y gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.9. Municipio de Itaitinga

Itaitinga es un municipio brasileño del estado de Ceará, perteneciente a la Región Metropolitana de Fortaleza, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 10.

Tabla 10: Datos poblacionales y económicos del municipio de Itaitinga

Población estimada (2021)	38.661 habitantes
Densidad demográfica (2010)	236,51 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	1,9 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	6.438 personas
Población ocupada (2019)	17%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	47,9%
PIB per cápita (2018)	17.804, 80 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,626
Ingresos totales realizados (2020)	128.940.926,32 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	116.449.007,48 BRL

Fonte: IBGE (2021) e TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaria de Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 22, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 22: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Itaitinga

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
12431/2018-6	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); 	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		- Incremento de la deuda con la seguridad social municipal.	
05631/2018-1	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta.	Gastos
12600/2018-3	Análisis de documentos no presencial	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Transferencia de recursos al Poder Legislativo fuera de plazo.	Ingresos y Gastos
12409/2018-2	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Demostrativos financieros ilegítimos.	Gastos
14911/2018-8	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas.	Gastos
36266/2018-5	Análisis de documentos no presencial	- La falta de envío de las Rendiciones de Cuentas en el plazo legal.	Gastos
12798/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de los gastos de educación; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos
13715/2018-3	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Irregularidad en la adquisición de materiales y servicios; - Información contable incorrecta; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
32687/2018-9	Análisis de documentos no presencial	- Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa;	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		<ul style="list-style-type: none"> - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Irregularidad en la cancelación de saldos pendientes; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal. 	
32971/2018-6	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Información contable incorrecta; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Notas Explicativas incompletas. 	Gastos
06910/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Falta de autonomía del Control Interno. 	Ingresos y Gastos
14277/2019-6	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incorrecta. 	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.10. Municipio de Maracanaú

Maracanaú es un municipio brasileño del estado de Ceará, en la región Nordeste del país, ubicado en la Región Metropolitana de Fortaleza, a 24 km de la capital. Es el centro industrial más grande del estado. Su población y datos económicos se muestran en la Tabla 11.

Tabla 11: Datos poblacionales y económicos del municipio de Maracanaú

Población estimada (2021)	230.986 habitantes
---------------------------	--------------------

Densidad demográfica (2010)	1.960,25 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	2 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	64.490 personas
Población ocupada (2019)	28,3%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	42%
PIB per cápita (2018)	46.240,54 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,686
Ingresos totales realizados (2020)	809.028.513,48 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	782.615.115,75 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaría de Gestión, Presupuesto y Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 23, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 23: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Maracanaú

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
32618/2018-1	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Irregularidades en el saldo bancario; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Ausencia de control efectivo de los bienes patrimoniales. 	Ingresos y Gastos
16593/2018-8	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios. 	Gastos
10663/2018-6	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas. 	Ingresos y Gastos
21075/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta. 	Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
15781/2018-4	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Información contable incorrecta. 	Ingresos y Gastos
35308/2018-1	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta. 	Gastos
18332/2018-1	<ul style="list-style-type: none"> - Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal 	<ul style="list-style-type: none"> - Irregularidad en la Junta del Fondo Municipal de Educación; - Registro intempestivo de procedimientos de licitación en el portal de transparencia; - Irregularidades en la adquisición de bienes y servicios; - Irregularidades en la contratación de personal; - Ausencia de Control Interno en el municipio; - Irregularidad en el control del almacén; - Irregularidades en vehículos propios y arrendados; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Irregularidades en el contrato de patrocinio. 	Gastos
07041/2018-1	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Diferencias en los importes registrados en los documentos de Rendición de Cuentas. 	Ingresos y Gastos
21312/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de información en el Sistema de Información Municipal; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal. 	Gastos
06986/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Omisión de documentos obligatorios para la 	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		rendición de cuentas; - Diferencias en los importes registrados en los documentos de Rendición de Cuentas.	
14551/2019-0	Análisis de documentos no presencial	- Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas.	Ingresos y Gastos
19990/2018-0	- Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal	- Irregularidades en la contratación de personal	Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.11. Municipio de Maranguape

Maranguape es un municipio brasileño en el Estado de Ceará, ubicado en la Región Metropolitana de Fortaleza, a 27 km de la capital, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 12.

Tabla 12: Datos poblacionales y económicos del municipio de Maranguape

Población estimada (2021)	131.677 habitantes
Densidad demográfica (2010)	192,19 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	1,5 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	16.647 personas
Población ocupada (2019)	12,9%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	45,7%
PIB per cápita (2018)	11.788,59 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,659
Ingresos totales realizados (2020)	235.502.215,95 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	257.213.702,81 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaría de Administración y Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un

informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 24, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 24: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Maranguape

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
11224/2018-7	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Incremento de la deuda con la seguridad social municipal. 	Ingresos y Gastos
16662/2018-1	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios. 	Gastos
24945/2018-9	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de los gastos de educación; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Incremento de la deuda con la seguridad social municipal. 	Ingresos y Gastos
21142/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Información contable incorrecta. 	Gastos
12754/2018-8	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Omisión de documentos obligatorios para 	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		la rendición de cuentas; - Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - información contable incorrecta; - Irregularidad en la cancelación de saldos pendientes.	
14374/2018-8	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Diferencias en los importes registrados en los documentos de Rendición de Cuentas.	Gastos
15016/2018-9	Análisis de documentos no presencial	- Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; - Información contable incorrecta.	Gastos
08962/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia de recursos al Poder Legislativo fuera de plazo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Diferencias en los importes registrados en los documentos de Rendición de Cuentas.	Ingresos y Gastos
06775/2018-8	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Gastos sin respaldo legal; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
36829/2018-1	- Análisis de	- Irregularidades en la adquisición de bienes	Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
	documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal	y servicios; - Irregularidades en el otorgamiento de tarifas diarias; - Irregularidades en la institución del Control Interno; - Irregularidad en el control del almacén; - Irregularidad en la transferencia de los recursos de seguridad social del municipio al ayuntamiento; - Irregularidad en la contratación de personal; - Insuficiencia de recursos para pagar los gastos; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Irregularidades en vehículos propios y arrendados.	
06999/2018-8	Análisis de documentos no presencial	- Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos
14245/2019-4	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia de recursos al Poder Legislativo fuera de plazo; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.12. Municipio de Pacajus

Pacajus es un municipio brasileño en el estado de Ceará. La distancia a

Fortaleza es de 51,1 km. Está ubicado en la Región Metropolitana de Fortaleza y sus datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 13.

Tabla 13: Datos poblacionales y económicos del municipio de Pacajus

Población estimada (2021)	74.145 habitantes
Densidad demográfica (2010)	243 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	1,7 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	8.248 personas
Población ocupada (2019)	11,4%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	42,9%
PIB per cápita (2018)	16.046,29 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,659
Ingresos totales realizados (2020)	151.837.614,53 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	160.271.745,37 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaría de Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 25, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 25: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Pacajus

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
32626/2018-0	Análisis de documentos no presencial	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Ausencia de control efectivo de los bienes patrimoniales.	Ingresos y Gastos
07295/2018-0	Análisis de documentos no presencial	No se presentaron hallazgos	Gastos
12512/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal;	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		- Inscripción en saldos pendientes sin respaldo financiero; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas.	
14419/2018-4	Análisis de documentos no presenciales	- Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
15738/2018-3	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Cancelación irregular de gastos; - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos
21759/2018-6	Análisis de documentos no presencial	No se presentaron hallazgos	Gastos
36289/2018-6	- Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal	- Ocultación de los documentos solicitados; - Irregularidades en la adquisición de bienes y servicios; - Vehículos y sus conductores con documentación inadecuada; - Irregularidad en la contratación de personal.	Gastos
12585/2018-0	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Notas Explicativas incompletas.	Ingresos y Gastos
17087/2018-9	Análisis de documentos no presencial	- Gastos sin respaldo legal; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal;	Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		- Información contable incorrecta.	
09718/2018-0	<ul style="list-style-type: none"> - Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal 	<ul style="list-style-type: none"> - Ocultación de los documentos solicitados; - Irregularidades en la adquisición de bienes y servicios; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Ausencia de registros contables de gastos; - Perjuicio al erario por el pago de cuentas vencidas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Irregularidad en la adquisición de bienes inmuebles; - Irregularidades en la institución del Control Interno; - Inadecuado control del uso de combustibles; - Vehículos inadecuados para su uso; - Irregularidad en el control del almacén; - Edificios públicos que necesitan reparaciones; - Falta de control sobre los bienes patrimoniales; - Crisis de suministro farmacéutico; - Información contable incorrecta; - Recaudación de impuestos inferior a la previsión presupuestaria; - Ausencia de fiscalización tributaria con el objetivo de cobrar a los contribuyentes morosos; - Irregularidades en la contratación de personal. 	Ingresos y Gastos
06988/2018-3	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda activa no tributaria; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Cancelación irregular de gastos; - Información contable incorrecta. 	Ingresos y Gastos
33787/2018-7	- Análisis de	- Irregularidades en la adquisición de bienes	Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
	documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal	y servicios con carácter de emergencia; - Irregularidades en la ejecución de gastos contratados con carácter de urgencia;	
14313/2019-6	Análisis de documentos no presencial	- Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal y de salud; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo.	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.13. Municipio de Pacatuba

Pacatuba es un municipio de la Microrregión de Fortaleza, en la Mesorregión Metropolitana de Fortaleza, Ceará, Brasil. Forma parte de la Gran Fortaleza y su población y datos económicos se muestran en la Tabla 14.

Tabla 14: Datos poblacionales y económicos del municipio de Pacatuba

Población estimada (2021)	85.647 habitantes
Densidad demográfica (2010)	547,74 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	1,8 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	8.156 personas
Población ocupada (2019)	9,8%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	42,5%
PIB per cápita (2018)	14.015,57 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,675
Ingresos totales realizados (2020)	178.439.228,77 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	205.720.214,14 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la

Secretaría de Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 26, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 26: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Pacatuba

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
32650/2018-8	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de transparencia de la información financiera; - Información contable incorrecta; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS). 	Ingresos y Gastos
16327/2018-9	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Gastos sin respaldo legal. 	Gastos
10645/2018-4	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Incremento de la deuda con la seguridad social municipal. 	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
12834/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
15829/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Calendario Financiero y Calendario Mensual de Desembolsos enviados fuera de plazo; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos
13801/2018-7	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; - Inscripción en saldos pendientes sin respaldo financiero; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
16447/2018-8	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incorrecta.	Gastos
12693/2018-3	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Cancelación irregular de gastos; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos
06749/2018-7	Análisis de documentos no presencial	- Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo	Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		<p>legal;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Información contable incorrecta. 	
34851/2018-6	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Ley de Directrices Presupuestarias enviada fuera de plazo; - Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Inscripción en saldos pendientes sin respaldo financiero; - Información contable incorrecta. 	Ingresos y Gastos
16261/2018-5	<ul style="list-style-type: none"> - Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal 	<ul style="list-style-type: none"> - Irregularidades en la adquisición de bienes y servicios con carácter de emergencia; - Irregularidades en la ejecución de gastos contratados con carácter de urgencia; - Estructura física inadecuada de las escuelas; - Deficiencia en alimentación escolar y transporte; - Almacenamiento inadecuado de medicamentos; - Control interno inoperante; - Irregularidades en la contratación de personal; - Presupuesto municipal sin respaldo legal. 	Gastos
14309/2019-4	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Inscripción en saldos pendientes sin 	Ingresos y gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		respaldo financiero.	

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.14. Municipio de Paracuru

Paracuru es un municipio brasileño en la costa del estado de Ceará, en la región Nordeste del país. Pertenece a la Región Metropolitana de Fortaleza, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 15.

Tabla 15: Datos poblacionales y económicos del municipio de Paracuru

Población estimada (2021)	35.526 habitantes
Densidad demográfica (2010)	105,35 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	2,2 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	3.600 personas
Población ocupada (2019)	10,3%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	50,4%
PIB per cápita (2018)	14.316,98 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,637
Ingresos totales realizados (2020)	98.105.984,93 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	94.799.034,70 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaria de Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 27, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 27: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Paracuru

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
12398/2018-1	Análisis de documentos no	- Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal;	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
	presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Información contable incorrecta. 	
13937/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta. 	Gastos
11240/2018-5	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Ausencia de Control Interno en el municipio. 	Ingresos y Gastos
05726/2018-1	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta. 	Gastos
12686/2018-6	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Información contable incorrecta; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas. 	Ingresos y Gastos
05835/2018-6	Análisis de documentos no	<ul style="list-style-type: none"> - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; 	Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
	presencial	- Información contable incorrecta.	
15824/2018-7	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos
17328/2018-5	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Omisión de información obligatoria para el Sistema de Información Municipal; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta.	Gastos
06975/2018-5	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Calendario Financiero y Calendario Mensual de Desembolsos enviados fuera de plazo; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Notas Explicativas incompletas; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos
13100/2018-0	- Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal	- Decreto de estado de excepción en el municipio sin sustento legal; - Ocultación de los documentos solicitados; - Irregularidades en la adquisición de bienes y servicios; - Registro intempestivo de procedimientos de licitación en el portal de transparencia; - Falta de control de los contratos; - Fallo en el control de combustible; - Vehículos escolares y de servicios de salud inadecuados para su uso; - Irregularidad en el control del almacén.	Gastos
14295/2019-8	Análisis de documentos no	- Programación Financiera, Calendario Mensual de Desembolsos y Ley de	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
	presencial	Presupuesto enviados fuera de plazo; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Información contable incorrecta.	

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.15. Municipio de Paraipaba

Paraipaba es un municipio brasileño en la costa del estado de Ceará, en la región Nordeste del país. Pertenece a la Región Metropolitana de Fortaleza, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 16.

Tabla 16: Datos poblacionales y económicos del municipio de Paraipaba

Población estimada (2021)	33.232 habitantes
Densidad demográfica (2010)	99,83 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	1,7 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	4.135 personas
Población ocupada (2019)	12,6%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	51,4%
PIB per cápita (2018)	11.941,70 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,634
Ingresos totales realizados (2020)	88.389.544,69 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	86.278.248,53 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaria de Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 28, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 28: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Paraipaba

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
11236/2018-3	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de transparencia de la información financiera; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Incremento de la deuda con la seguridad social municipal. 	Ingresos y Gastos
14083/2018-8	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios. 	Gastos
20759/2018-3	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Incremento de la deuda con la seguridad social municipal. 	Ingresos y Gastos
16767/2018-4	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de información obligatoria para el Sistema de Información Municipal; - Información contable incorrecta. 	Gastos
17176/2018-8	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios. 	Gastos
15786/2018-3	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Calendario Financiero y Calendario Mensual de Desembolsos enviados fuera de plazo; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social 	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		municipal; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incorrecta.	
15849/2018-1	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de información obligatoria para el Sistema de Información Municipal; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; - Información contable incorrecta; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
17780/2018-1	Análisis de documentos no presencial	- Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
12679/2018-9	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Notas Explicativas incompletas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de educación y personal; - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos
06471/2018-0	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal; - Irregularidades en la contratación de personal; - Información contable incorrecta.	Gastos
06981/2018-0	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Irregularidad en la cancelación de saldos pendientes.	Ingresos y Gastos
33784/2018-1	- Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen	- Ocultación de los documentos solicitados; - Irregularidades en la adquisición de bienes y servicios; - Irregularidades en los vehículos utilizados por el municipio; - Información contable incorrecta; - Irregularidades en la contratación de	Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
	físico; - Observación; -Confirmación formal	personal.	
14269/2019-7	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS).	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.16. Municipio de Pindoretama

Pindoretama es un municipio brasileño en el estado de Ceará. Ubicado en el litoral este del Estado, forma parte de la Región Metropolitana de Fortaleza y pertenece a la microrregión Cascavel, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 17.

Tabla 17: Datos poblacionales y económicos del municipio de Pindoretama

Población estimada (2021)	20.964 habitantes
Densidad demográfica (2010)	256,06 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	1,5 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	2.429 personas
Población ocupada (2019)	11,8%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	46,4%
PIB per cápita (2018)	11.747,62 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,636
Ingresos totales realizados (2020)	60.817.570,43 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	59.188.071,85 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaría de Administración y Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un

informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 29, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 29: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de Pindoretama

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
12468/2018-7	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS). 	Ingresos y Gastos
13259/2018-3	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de información obligatoria para el Sistema de Información Municipal. 	Gastos
12492/2018-4	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Ley de Directrices Presupuestarias enviada fuera de plazo; - Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Inscripción en saldos pendientes sin respaldo financiero; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas. 	Ingresos y Gastos
14360/2018-8	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios. 	Gastos
32077/2018-4	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Omisión de información obligatoria para el Sistema de Información Municipal. 	Gastos
10232/2018-1	Análisis de	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información 	Ingresos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
	documentos no presencial	financiera; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de los gastos de educación; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Información contable incorrecta.	y Gastos
15170/2018-8	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas.	Gastos
06444/2018-7	- Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal	- Irregularidades en la adquisición de bienes y servicios; - Control interno sin funcionamiento efectivo; - Irregularidades en el pago de gastos - Ausencia de material de limpieza escolar; - Irregularidades en la contratación de personal.	Gastos
34927/2018-2	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de los gastos de educación; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda de la seguridad social (INSS); - Ausencia de Control Interno en el municipio.	Ingresos y gastos
35162/2018-0	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Omisión de información obligatoria para el Sistema de Información Municipal; - Notas Explicativas incompletas.	Gastos
06845/2018-3	Análisis de	- Omisión de documentos obligatorios para la	Ingresos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
	documentos no presencial	rendición de cuentas; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Notas explicativas incompletas; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de los gastos de educación.	y Gastos
07834/2019-0	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Incumplimiento del límite legal de los gastos de educación; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.17. Municipio de São Gonçalo do Amarante

São Gonçalo do Amarante es un municipio brasileño del estado de Ceará y perteneciente a la región metropolitana de Fortaleza, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 18.

Tabla 18: Datos poblacionales y económicos del municipio de São Gonçalo do Amarante

Población estimada (2021)	43.890 habitantes
Densidad demográfica (2010)	52,60 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	3,6 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	13.062 personas
Población ocupada (2019)	27%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	49%
PIB per cápita (2018)	87.086,02 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,665
Ingresos totales realizados (2020)	354.189.473,60 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	331.042.066,28 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaria de Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en la Cuadro 30, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 30: Categorización de los informes de auditoría del municipio de São Gonçalo do Amarante

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
11243/2018-0	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Ley de Presupuesto Anual viola la Constitución Federal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Incremento de la deuda con la seguridad social municipal.	Ingresos y Gastos
16172/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
12516/2018-3	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Diferencias en los importes registrados en los documentos de Rendición de Cuentas.	Ingresos y Gastos
20990/2018-5	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incorrecta.	Gastos
12723/2018-8	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Información contable incorrecta; - Ausencia de Control Interno en el municipio.	Ingresos y Gastos
13238/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas.	Gastos
38381/2018-4	- Análisis de documentos	- Caída en la recaudación de algunos impuestos;	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
	en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal	- Irregularidades en el almacén; - Falta de medicamentos; - Edificios públicos que necesitan reparaciones; - Control interno inadecuado; - Irregularidades en el mantenimiento de vehículos; - Irregularidades en la adquisición de bienes y servicios; - Irregularidades en la contratación de personal.	
32703/2018-3	Análisis de documentos no presencial	- Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas.	Ingresos y Gastos
33253/2018-3	Análisis de documentos no presencial	- Irregularidades en la adquisición de bienes y servicios; - Información contable incorrecta.	Gastos
06841/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS).	Ingresos y Gastos
14550/2019-9	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS).	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.18. Municipio de São Luis do Curú

São Luis do Curú es un municipio brasileño del estado de Ceará y perteneciente a la región metropolitana de Fortaleza, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 19.

Tabla 19: Datos poblacionales y económicos del municipio de São Luis do Curú

Población estimada (2021)	13.086 habitantes
Densidad demográfica (2010)	100,74 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	1,5 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	840 personas
Población ocupada (2019)	6,5%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	53,1%
PIB per cápita (2018)	8.042,90 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,620
Ingresos totales realizados (2020)	32.360.369,47 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	33.457.065,09 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

A La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaria de Planificación y Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 31, categorizados por metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 31: Categorización de los informes de auditoría para el municipio de São Luis do Curú

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
11222/2018-3	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS). 	Ingresos y Gastos
31550/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios. 	Gastos
12531/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; 	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		- Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Inscripción en saldos pendientes sin respaldo financiero.	
13248/2018-9	Análisis de documentos no presencial	- Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
07049/2018-6	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de educación y personal; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos
17134/2018-3	Análisis de documentos no presencial	- Información contable incorrecta; - Inscripción en saldos pendientes sin respaldo financiero; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios.	Gastos
11394/2018-0	Análisis de documentos no presencial	- Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Falta de transparencia de la información financiera; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incompleta; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS).	Ingresos y Gastos
09924/2018-3	Análisis de documentos no presencial	- Gastos de Años Anteriores sin respaldo legal.	Gastos
06991/2018-3	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		personal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Aumento de la deuda con la seguridad social municipal; - Información contable incorrecta; - Falta de independencia y autonomía de la Contraloría General Municipal.	
14205/2019-3	Análisis de documentos no presencial	- Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS).	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.19. Municipio de Trairi

Trairi es un municipio del estado brasileño de Ceará, ubicado a 137 km de Fortaleza, perteneciente a la región metropolitana de Fortaleza, cuyos datos poblacionales y económicos se muestran en la Tabla 20.

Tabla 20: Datos poblacionales y económicos del municipio de Trairi

Población estimada (2021)	56.653 habitantes
Densidad demográfica (2010)	55,55 hab/km ²
Salario promedio mensual de los trabajadores formales (2019)	1,9 salarios mínimos
Personal ocupado (2019)	3.951 personas
Población ocupada (2019)	7,1%
Porcentaje de población con renta per cápita nominal mensual de hasta 1/2 salario mínimo (2010)	57,4%
PIB per cápita (2018)	14.855,42 BRL
Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) (2010)	0,606
Ingresos totales realizados (2020)	145.758.450,25 BRL
Gastos totales comprometidos (2020)	145.467.651,31 BRL

Fuente: IBGE (2021) y TCE-CE (2021)

La Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación de ingresos es la Secretaria de Finanzas, cuyos procesos que cuentan con un informe elaborado por los auditores del TCE-CE se enumeran en el Cuadro 32, categorizados por

metodología, hallazgos de auditoría y enfoque de auditoría.

Cuadro 32: Categorización de los informes de auditoría del municipio de Trairi

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
12476/2018-6	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Ley de Presupuesto Anual viola la Constitución Federal; - Falta de recaudación de la deuda activa tributaria y no tributaria; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Diferencias en los importes registrados en los documentos de Rendición de Cuentas. 	Ingresos y Gastos
31771/2018-4	Análisis de documentos no presencial	No se presentaron hallazgos	Gastos
12562/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de formación y de personal. 	Ingresos y Gastos
06523/2018-3	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Rendición de Cuentas enviadas fuera del plazo legal; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incorrecta. 	Gastos
09905/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta. 	Gastos
31914/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios; - Información contable incorrecta. 	Gastos
11416/2018-5	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Ley Anual de Presupuesto y Programación Financiera y Calendario Mensual de Desembolsos enviado fuera de plazo; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Apertura de crédito presupuestario 	Ingresos y Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		<ul style="list-style-type: none"> adicional sin autorización legal; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Aumento de la deuda con la seguridad social (INSS); - Información contable incorrecta. 	
13730/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Información contable incorrecta; - Transferencia irregular de ingresos extrapresupuestarios. 	Gastos
06977/2018-9	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de transparencia de la información financiera; - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Falta de registro y recaudación de la deuda no tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de los gastos de educación; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Información contable incorrecta. 	Ingresos y Gastos
06513/2018-0	Análisis de documentos no presencial	<ul style="list-style-type: none"> - Omisión de documentos obligatorios para la rendición de cuentas; - Omisión de información obligatoria para el Sistema de Información Municipal; - Información contable incorrecta. 	Gastos
34508/2018-4	<ul style="list-style-type: none"> - Análisis de documentos en persona; - Conferencia de cálculo; - Entrevistas; - Examen físico; - Observación; - Confirmación formal 	<ul style="list-style-type: none"> - Irregularidades en la adquisición de bienes y servicios; - Ocultación de los documentos solicitados; - Control interno inadecuado; - Vehículos inadecuados para su uso o no localizados; - Irregularidades en el almacén; - Edificios públicos que necesitan reparaciones; - Seguridad de la información comprometida; - Irregularidades en la contratación de servidores; - Transferencia irregular de ingresos 	Gastos

PROCESO	CATEGORÍA		
	Metodología	Hallazgos de la auditoría	Enfoque de auditoría
		extrapresupuestarios; - Gastos a pagar sin respaldo financiero; - Irregularidad en el pago de los gastos.	
06846/2018-5	Análisis de documentos no presencial	- Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Incumplimiento del límite legal de gastos de personal; - Transferencia irregular de recursos al Poder Legislativo.	Ingresos y Gastos
14307/2019-0	Análisis de documentos no presencial	- Falta de transparencia de la información financiera; - Apertura de crédito presupuestario adicional sin autorización legal; - Diferencias en los valores registrados en los documentos de Rendición de Cuentas; - Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Irregularidad en la cancelación de saldos pendientes; - Información contable incorrecta.	Ingresos y Gastos

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

4.1.20. Descripción del contenido de los procesos seleccionados

A continuación será descrito el contenido de los informes de auditoría de los procesos N° 07812/2019-0, 00879/2019-8, 12353/2018-1, 21948/2019-7, 09718/2018-0 y 38381/2018-4, respecto de la Provisión de Cuentas Gubernamentales para el municipio de Aquiraz en el año 2018, a la Provisión de Cuotas de Gestión para el municipio de Fortaleza en el año 2017, a la Contabilidad Especial para el municipio de Cascavel en el año 2017, a la Contabilidad Especial para el municipio de Fortaleza en el año 2018, a la Contabilidad Especial del municipio de Pacajus en el año 2016 y a la Contabilidad Especial del municipio de São Gonçalo do Amarante en 2015, respectivamente.

Cabe señalar que los demás procesos tienen la misma estructura que los informes aquí seleccionados, cuyas principales diferencias son los hallazgos.

- Proceso N° 07812/2019-0: Rendición de Cuentas del Gobierno de Aquiraz - 2018

El Informe de Rendición de Cuentas del Gobierno presentó inicialmente un

análisis de los instrumentos constitucionales de planificación, explicando que las prioridades y objetivos a observar en la elaboración de la Ley Anual de Presupuesto están establecidos en la Ley de Lineamientos Presupuestarios, señalando que los documentos obligatorios a ser remitidos a la Corte fueron enviados dentro del plazo.

Luego informó que el municipio no demostró transparencia en su gestión fiscal, ya que no dio amplia difusión a los planes, presupuestos y lineamientos presupuestarios a través de medios electrónicos de acceso público; rendición de cuentas y la respectiva opinión previa; el Informe Resumido de Ejecución Presupuestaria y el Informe de Gestión Fiscal; y las versiones simplificadas de estos documentos.

El informe también mostró que la previsión de ingresos y el establecimiento de gastos presentaron una situación de equilibrio, ya que corresponde al monto total de R\$ 220.000.000,00 (doscientos veinte millones), cuyas modificaciones realizadas durante el ejercicio se realizaron en forma regular y dentro de los parámetros permitidos en la Ley de Lineamientos Presupuestarios. Sin embargo, se encontraron discrepancias entre los valores de estos cambios y la información electrónica enviada mensualmente al Tribunal de Cuentas.

El siguiente punto del informe cuestiona la falta de cobro de la deuda tributaria activa del municipio, que alcanzó, en 2018, el valor de R\$ 80.522.848,60 (ochenta millones quinientos veintidós mil ochocientos cuarenta y ocho reales con sesenta centavos). Se enfatizó que esta inactividad provoca desequilibrio fiscal y compromete el resultado buscado en la LOA, pues, como consecuencia de la no realización de ingresos, la ejecución de gastos puede sufrir pérdidas y contingencias.

Seguidamente, los auditores informaron que el municipio respetó los límites legales y constitucionales para el gasto en personal, para el mantenimiento y desarrollo de la educación, para las acciones y servicios de salud pública, y para el endeudamiento y valores consolidados.

Posteriormente, se constató que se transfirieron recursos financieros al Poder Legislativo Municipal como Duodécimo en el valor de R\$ 11.590.705,66, dentro de los límites permitidos en la Constitución Federal de 1988.

En el tema posterior se encontró que el municipio no transfirió en su totalidad los recursos de la seguridad social, situación que incrementó el endeudamiento municipal.

El informe finaliza analizando los saldos pendientes, los estados financieros del municipio y su control interno, en los que no se encontraron irregularidades.

- Proceso N° 00879/2019-8: Rendición de Cuentas por la Gestión de Fortaleza - 2017

Inicialmente, el informe indicó a los responsables de la rendición de cuentas, manifestando que fue enviado dentro del plazo legal y relacionando la lista de documentos enviados, concluyendo que se omitió la Declaración de deuda internamente fundada, contrariamente a las reglas del Tribunal de Cuentas de el Estado de Ceará. .

Luego, los Estados Financieros fueron verificados en relación con las disposiciones legales, informando el saldo presupuestario ya que los ingresos esperados y los gastos fijos corresponden al valor de R\$ 4.870.843.169,00 (cuatro mil ochocientos setenta millones, ochocientos cuarenta mil y ciento sesenta y nueve reales).

Posteriormente, los auditores constataron que el monto de R\$ 237.554.914,01 (doscientos treinta y siete millones quinientos cincuenta y cuatro mil novecientos catorce reales con un centavo) registrado en la rúbrica "Saldo del Próximo Año" difiere del el monto de R\$ 253.316.722,23 (doscientos cincuenta y tres millones, trescientos dieciséis mil, setecientos veintidós reales con veintitrés centavos) consignado en el "Término de Conciliación Bancaria", circunstancia que demuestra, a priori, que los demostrativos contables están incorrectos.

El informe finalizó solicitando documentos de gastos incurridos para su posterior análisis.

- Proceso N° 12353/2018-1: Contabilidad Especial para Cascavel - 2017

El informe comienza expresando que la inspección in situ en la sede municipal tiene como objetivo verificar la regularidad de la Administración Municipal en relación con los principios y normas que la rigen. Presenta la metodología a utilizar durante la auditoría, el equipo de auditores designado por el Tribunal de Cuentas y los documentos necesarios para el inicio del trabajo.

El siguiente punto del informe ilustra los procedimientos administrativos para la adquisición de bienes y servicios, cuya muestra seleccionó la contratación de

comedor escolar, compra de combustible, terapia de reemplazo renal-hemodiálisis y alquiler de vehículos.

Durante el análisis de estos procedimientos, los auditores encontraron irregularidades en la compra de alimentación escolar, combustible y terapia de reemplazo renal-hemodiálisis. La contratación de arrendamiento de vehículos fue considerada perfectamente regular.

Seguidamente, se informa que el Control Interno juega un papel de suma importancia en la Administración Pública, principalmente a través de la orientación y vigilancia en relación a la actuación de los Administradores, visando asegurar la eficiente recaudación de los ingresos y el uso eficaz, eficiente y eficaz de los recursos públicos. Sin embargo, se constató que el municipio de Cascavel no creó ni implementó su control interno, incumpliendo la imposición constitucional determinada en el art. 70, así como la Instrucción Normativa del Tribunal de Cuentas nº 01/2017.

En los temas posteriores se constató un buen control del almacén general y del centro de abastos farmacéuticos, sin embargo, el almacén del Departamento de Educación y Salud tiene equivocaciones en el control de los productos allí almacenados.

Los auditores también inspeccionaron los vehículos utilizados por el municipio para examinar su estado de conducción y seguridad. Este análisis arrojó que muchos vehículos utilizados para el transporte escolar no ofrecen las condiciones ideales para el servicio ya que ponen en riesgo la integridad física de los estudiantes municipales ya que cuentan con un mantenimiento deficiente y no tienen equipos de seguridad, situación que compromete el mejoramiento de la educación brasileña.

Esta irregularidad también ocurrió en ambulancias, comprometiendo la seguridad de los pacientes y el atendimento a la salud pública.

Posteriormente, se mencionó la insuficiencia de la estructura física de las escuelas públicas y farmacias ubicadas en las Unidades Básicas de Salud, así como la falta de médicos para atender a la población.

A continuación del informe, se presenta un análisis de aspectos relacionados con el sector tributario, cuya Unidad de Presupuesto responsable es la Secretaría de Hacienda, a través del Sector Recaudatorio.

En este punto, los auditores declararon que el art. 37, XXII de la Constitución Federal señala que las administraciones tributarias son actividades esenciales para el funcionamiento del Estado, por tanto, deben ser realizadas por servidores de

carreras específicas, siendo importante que el Poder Ejecutivo tome la iniciativa de regular la administración tributaria, mediante normas que traten de la organización y reglamentos internos, estatutos de los trabajadores e institución de carreras, además de definir las atribuciones, debiendo también dotar a la administración tributaria de los recursos materiales y humanos adecuados, en cantidad y calidad suficientes para el desarrollo de sus actividades. Sin embargo, el municipio contrató a servidores temporales para cubrir las necesidades de personal permanente en el sector de Recolección.

Poco después, el informe indicó que el municipio había recaudó R\$ 5.268.991,86 (cinco millones doscientos sesenta y ocho mil novecientos noventa y un reales con ochenta y seis centavos) en concepto de ingresos fiscales. Sin embargo, el sector contable registró que el valor recaudado fue de R\$ 6.022.011,03 (seis millones veintidós mil once reales y tres centavos), lo que representa una diferencia de R\$ 753.980,02 (setecientos cincuenta y tres mil novecientos ochenta reales con dos centavos).

El apartado siguiente del informe trata de la deuda activa tributaria y no tributaria. La Deuda Activa constituye un conjunto de derechos o créditos de diversa naturaleza, a favor de la Hacienda Pública, vencidos y no pagados.

La gestión de la deuda activa comprende, en particular, el registro y cobro administrativo y judicial de estos créditos.

La inscripción en deuda activa es un acto de control administrativo de legalidad, siendo practicada por el órgano competente para determinar la liquidez y certeza del crédito. Así, aunque se haga de forma automática, a través de procedimientos informáticos, es importante que exista una rutina de control sobre este acto. El agente competente para realizar este control es el que la ley municipal determine como responsable del registro.

Durante el período de inspección, los auditores constataron que la recaudación de la deuda activa es insignificante, ni promueve medidas educativas, con el objetivo de esclarecer y orientar a la población, especialmente sobre la importancia del pago de impuestos municipales, con énfasis en el destino final de los recursos. .

El informe finalizó señalando irregularidades en los gastos públicos ante el pago de facturas sin autorización de persona competente, además de la mora en el pago de facturas, generando la incidencia de multas.

- Proceso N° 21948/2019-7: Contabilidad Especial para Fortaleza - 2018

El informe comienza afirmando que la inspección in situ tiene como objetivo verificar la regularidad en la ejecución contable, financiera, presupuestaria, operativa y patrimonial de la Secretaría de Hacienda de Fortaleza, además de presentar la metodología a ser utilizada durante la auditoría.

El siguiente punto del informe señala que la Secretaría de Hacienda distribuyó los cargos de comisión en desacuerdo con la estructura prevista por la ley, ya que nombró más funcionarios de los permitidos.

Luego, se denuncia la ineficiencia en el registro de asistencia de los servidores ya que la mayoría de los empleados marcan la tarjeta de entrada o salida, situación que va en contra de los principios constitucionales que rigen a la Administración Pública, previstos en el art. 37, caput, de la Carta Magna, principalmente sobre impersonalidad, eficiencia y moralidad.

En el tema subsiguiente, existe una acumulación irregular de cargos públicos, lo que contraría a las impositions constitucionales previstas en el art. 37, XVI.

Poco después, los auditores constataron que los procesos de exención del IPTU e ITBI, que otorgan el beneficio de no pago de estos impuestos a los contribuyentes que posean un solo inmueble con valor de mercado inferior a R\$ 52.000,00 y R\$ 45.000,00, respectivamente, están sujetos a fallas como no se solicita certificado negativo a las seis oficinas de registro de la propiedad en el Distrito de Fortaleza para probar que el solicitante no posee otra propiedad en el municipio.

También se verificó que la Secretaría de Hacienda de Fortaleza no cuenta con una unidad o responsable del Control Interno, contrariamente a las determinaciones impuestas en las Constituciones Federal y Estatal, en la Ley de Responsabilidad Fiscal, en la Ley n° 4.320/64, en el Decreto-ley n° 200/67, así como normas del Consejo Federal de Contabilidad aplicadas al sector público.

Posteriormente, el informe señala que la ejecución del Contrato N° 53/2019 entre el Municipio de Fortaleza y el Banco Bradesco S/A para la prestación de servicios bancarios es contraria a la Constitución Federal, así como a la ley de licitaciones.

Otra irregularidad observada fue la indebida asignación de los fondos obtenidos con la onerosa cesión de la nómina de los empleados inactivos y

pensionados a la Alcaldía, sin previsión de distribución entre la Municipalidad y el Instituto Municipal de Seguridad Social. Tampoco hubo previsión presupuestaria para la recepción de estos recursos.

El informe finalizó denunciando inconsistencias en la conciliación bancaria de la Secretaría de Hacienda.

- Proceso N° 09718/2018-0: Contabilidad Especial para Pacajus - 2016

El informe comienza expresando que la inspección in situ en la sede municipal tiene como objetivo verificar la regularidad de la Administración Municipal en relación con los principios y normas que la rigen, así como presentar la metodología a utilizar durante la auditoría, el equipo de auditores designado por el Tribunal de Cuentas y la documentación necesaria para iniciar los trabajos.

En el siguiente punto del informe, los auditores constataron irregularidades en la compra de combustible, libros didácticos y piezas y accesorios para el mantenimiento de vehículos. También se encontraron fallas en la contratación de servicios de mantenimiento preventivo y correctivo de vehículos pertenecientes a la flota oficial del municipio y en la formalización del contrato de una empresa especializada en el suministro de relojes biométricos de tiempo.

Los auditores señalaron irregularidades en los gastos públicos ante la existencia de pago de facturas sin autorización de persona competente, además de la mora en el pago de facturas, generando multas. Otra falencia encontrada fue la subtransferencia de ingresos extrapresupuestarios, especialmente a la seguridad social, situación que aumenta el endeudamiento del municipio con el Instituto de Seguridad Social.

Seguidamente, se informa que el Control Interno juega un papel de suma importancia en la Administración Pública, principalmente a través de la orientación y vigilancia en relación a la actuación de los Administradores, visando asegurar la eficiente recaudación de los ingresos y el uso eficaz, eficiente y efectivo de los recursos públicos. Sin embargo, se constató que el municipio de Pacajus no creó ni implementó su control interno, incumpliendo la imposición constitucional determinada en el art. 70, así como la Instrucción Normativa del Tribunal de Cuentas n° 01/2017.

Los auditores también inspeccionaron los vehículos utilizados por el municipio para examinar su estado de conservación y seguridad. Este análisis arrojó que muchos vehículos utilizados para el transporte escolar no ofrecen las condiciones

ideales para el servicio ya que ponen en riesgo la integridad física de los estudiantes municipales ya que cuentan con un mantenimiento deficiente y no tienen equipos de seguridad, situación que compromete el mejoramiento de la educación brasileña.

Esta irregularidad también ocurrió en vehículos destinados a la Secretaria de Salud, comprometiendo la seguridad de los pacientes y la atención a la salud pública.

En los temas posteriores se verificó un buen control del almacén general y del centro de abastos farmacéuticos, sin embargo, el almacén de la Secretaria de Educación y Salud tiene equivocaciones en el control de los productos allí almacenados.

Posteriormente, se señaló la falta de control de los bienes patrimoniales ante la ausencia de placas de edificios tumbados y la no inscripción en el libro de inventario y en el Sistema de Información Municipal.

Posteriormente, se informó sobre la insuficiencia de la estructura física de las escuelas públicas, hospitales y Unidades Básicas de Salud, así como la falta de medicamentos y médicos para atender a la población.

El siguiente tema informó que el municipio de Pacajus no tiene ningún control sobre los actos de contabilidad, presentación de rendición de cuentas al Tribunal de Cuentas, así como remisión de justificaciones en los procesos en curso, todo lo cual se encuentra bajo el control de una empresa de asesoramiento y consultoría, circunstancia contraria a la Constitución Federal y leyes infraconstitucionales.

A continuación, el informe presenta el análisis de aspectos relacionados con el sector tributario, cuya Unidad de Presupuesto responsable es la Secretaría de Hacienda, a través del Sector Recaudatorio.

En este ítem, los auditores informaron que el municipio recaudó R\$ 3.868.627,83 (tres millones ochocientos sesenta y ocho mil seiscientos veintisiete reales con ochenta y tres centavos) de ingresos tributarios. Sin embargo, el sector contable registró que el monto recaudado fue de R\$ 3.248.118,61 (tres millones doscientos cuarenta y ocho mil ciento dieciocho reales con sesenta y un centavos), lo que representa una divergencia de R\$ 620.509,22 (seiscientos veinte mil quinientos nueve reales con veintidós centavos).

También se constató la ausencia de ejecución tributaria con el objetivo de cobrar a los contribuyentes morosos, cuyo total adeudado alcanzó el valor de R\$ 9.277.313,70 (nueve millones doscientos setenta y siete mil trescientos trece reales

con setenta centavos).

El informe terminó señalando varias irregularidades en la contratación de personal.

- Proceso N° 38381/2018-4: Contabilidad Especial de São Gonçalo do Amarante - 2015

El informe comienza informando la metodología utilizada durante la auditoría, el equipo de auditores designado por el Tribunal de Cuentas y los documentos necesarios para el inicio de los trabajos.

En el siguiente punto del informe, los auditores constataron una caída de más del 60% en la recaudación del Impuesto sobre Transmisión de Bienes Inmuebles y tasas.

Posteriormente, se señaló la existencia de equipos en desuso que se mantienen dentro del almacén central, sin control, ocupando espacio, perturbando la organización del lugar y deteriorándose con el tiempo.

Por su parte, el almacén escolar contaba con un lugar de almacenamiento cerrado y refrigerado, la mercadería estaba en tarimas y los artículos facturados se encontraban dentro de su fecha de vencimiento. Sin embargo, se vieron: manchas de moho en las paredes y un agujero cerca del techo, lo que permitió que animales sinantrópicos contaminen los alimentos.

Poco después, se informó sobre la adecuación de la estructura física de las escuelas públicas, hospitales y Unidades Básicas de Salud. Sin embargo, faltaban medicamentos, nutricionistas para la preparación de la merienda escolar y el manejo incorrecto de los desechos hospitalarios.

Los auditores también inspeccionaron los vehículos utilizados por el municipio para examinar su estado de conservación y seguridad. Este análisis arrojó que muchos vehículos utilizados para el transporte escolar no ofrecen las condiciones ideales para el servicio ya que ponen en riesgo la integridad física de los estudiantes municipales ya que cuentan con un mantenimiento deficiente y no tienen equipos de seguridad, situación que compromete el mejoramiento de la educación brasileña.

Posteriormente, se observaron irregularidades en la compra de medicamentos, instrumental odontológico, material de laboratorio, material odontológico y material médico hospitalario, así como en la contratación de empresa para realizar servicios de mantenimiento preventivo y correctivo a vehículos, con

suministro de piezas y accesorios.

El informe terminó señalando varias deficiencias en la contratación de personal.

4.2. DISCUSIONES ANALÍTICAS DE LOS INFORMES SELECCIONADOS

Después de analizar los informes de auditoría de los 19 (diecinueve) municipios de la Región Metropolitana de Fortaleza, el Cuadro 33 fue elaborada con el objetivo de resumir solo los hallazgos de auditoría sobre Ingresos Tributarios.

Cuadro 33: Principales ocurrencias de auditorías de ingresos tributarios

MUNICÍPIO	ACHADOS
Aquiraz	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
Cascavel	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Deducción de impuestos sin sustento legal en proceso de expropiación; - Desviación entre los valores informados por el área tributaria y el monto mostrado en la contabilidad; - Ausencia de medidas educativas, con el objetivo de esclarecer y orientar a la población, especialmente sobre la importancia del pago de impuestos municipales.
Caucaia	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
Crorozinho	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
Eusébio	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
Fortaleza	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Proceso de exención de IPTU e ITBI sujeto a fallas.
Guaiúba	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
Horizonte	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
Itaitinga	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
Maracanaú	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
Maranguape	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
Pacajus	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Ausencia de fiscalización tributaria con el objetivo de cobrar a los contribuyentes morosos; - Recaudación de impuestos inferior a la previsión presupuestaria.
Pacatuba	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
Paracuru	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
Paraipaba	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
Pindoretama	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
São Gonçalo do Amarante	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa; - Caída en la recaudación de algunos impuestos.
São Luís do Curu	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.
Trairi	- Falta de cobro de la deuda tributaria activa.

Fuente: Elaborado por la autora con base a informes seleccionados

Como se puede observar en la tabla 33, los hallazgos de la auditoría de Ingresos Tributarios se resumen a la falta de recaudación de la deuda tributaria activa, situación que reduce los ingresos públicos, favorece la mora tributaria ante la certeza de la impunidad e inercia del Poder Público, provocando un círculo vicioso que afecta negativamente a los ingresos.

Otra consecuencia de la falta de cobro de la deuda activa es la ocurrencia de la prescripción, es decir, el municipio pierde el derecho a recuperar las cantidades registradas por la extinción del crédito tributario por el transcurso del tiempo.

Cabe señalar que esta ocurrencia sucedió en todos los municipios y de manera repetitiva en vista de la nota de este hallazgo en todos los años estudiados, lo que demuestra que los auditores del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará no están acompañando la implementación de medidas que culminan en la mejora de la gestión activa de la deuda.

La Deuda Activa Tributaria es el crédito de la Hacienda Pública de esta naturaleza, proveniente de una obligación legal relacionada con los impuestos y sus respectivos complementos y multas, y la Deuda Activa No Tributaria son los demás créditos de la Hacienda Pública, tales como los derivados de los préstamos obligados, contribuciones establecidas por la ley, multas de cualquier origen o naturaleza, salvo impuestos, foros, laudemios, rentas o derechos de ocupación, costas procesales, precios de los servicios prestados por los establecimientos públicos, indemnizaciones, reposiciones, reintegros, alcance de los responsables definitivamente juzgados, así como las obligaciones derivadas de créditos en moneda extranjera, subrogación de hipoteca, fianza, aval u otra garantía, de onratos en general u otras obligaciones legales. (Ley N° 4320, 1964)

Además, el examen de los informes permitió concluir que la mayoría de las auditorías del TCE-CE están enfocadas en los gastos planificados y realizados, en el cumplimiento de los límites de aplicación de los recursos, en el envío de la documentación obligatoria, en el balance de las cuentas públicas y sobre la regularización de los demostrativos contables, hecho que demuestra que el Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará no está vigilando el cumplimiento del art. 11 de la LRF, que establece los requisitos esenciales de la responsabilidad en la gestión fiscal, esto es, la institución, previsión y recaudación efectiva de todos los impuestos de competencia constitucional del ente de la Federación.

Se informa que esta vigilancia por parte de los Tribunales de Cuentas fue impuesta por los artículos 56, 59 y 73-A.

A su vez, la metodología utilizada es predominantemente el análisis de documentos de manera no presencial, sin visitas reales a los municipios supervisados, circunstancia que favorece la elaboración de documentos incorrectos. Un ejemplo son los informes de auditoría de los municipios de Chorozinho y Cascavel. En los informes elaborados por el análisis no presencial de documentos se observó la implementación del área de Control Interno, mientras que en el análisis realizado presencialmente se verificó la ausencia de esta área.

Además, se encontró que solo los informes de los Procesos N° 07812/2019-0, 00879/2019-8, 12353/2018-1, 21948/2019-7, 09718/2018-0 y 38381/2018-4, provenientes de la fiscalización en los predios de los municipios de Aquiraz, Fortaleza, Cascavel y Pacajus cuentan con informes en los que se verifica si el municipio efectivamente está ejerciendo, en su plenitud, la competencia tributaria que le otorga la Constitución Federal de 1988, en a fin de extraer el compromiso o no de la entidad pública y sus administradores con la responsabilidad de la gestión fiscal.

En esos informes, se observó que solo el municipio de Fortaleza implementa medidas educativas, con el objetivo de aclarar y orientar a la población, especialmente sobre la importancia del pago de impuestos municipales, con énfasis en el destino final de los recursos.

Sin embargo, no se observó, en los informes seleccionados, fiscalizaciones tendientes a mejorar la gestión del crédito tributario, tales como la intensificación y planificación de las fiscalizaciones, el mantenimiento de registros de contribuyentes actualizados y confiables, la adopción de técnicas de gestión actualizadas, incluyendo el uso de sistemas informáticos adecuados a las necesidades específicas del área fiscal.

Dicho esto, y con el objetivo de fortalecer la importancia del control de los ingresos tributarios públicos por parte del Tribunal de Cuentas, se elaboró la tabla 21, que demuestra que el aumento de los ingresos tributarios públicos para la Región Metropolitana de Fortaleza, al comparar los años 2013 y 2020, presentó valores reales poco significativos.

Tabla 21: Aumento de la recaudación para los valores per cápita de los impuestos en la Región Metropolitana de Fortaleza - 2013 x 2020

Ingresos Públicos Tributarios	2013		2020		% de aumento en el Valor per cápita	
	Valor Recaudación	Valor per cápita	Valor Recaudación	Valor per cápita	Nominal	Real
ISS	671.756.773,31	161,38	1.104.951.429,09	265,45	64,49%	-1,05%
ITBI	168.269.637,47	40,42	181.382.519,86	43,57	7,79%	-35,16%
IPTU	234.056.173,65	56,23	578.238.912,39	138,91	147,05%	48,61%
Tasas	26.371.391,67	6,34	44.222.507,46	10,62	67,69%	0,88%
Deuda Activa	49.628.429,12	11,92	98.591.707,99	23,69	98,66%	19,50%
TOTAL	1.150.082.405,22	276,29	2.007.387.076,79	482,25	74,54%	5,00%

Fuente: Elaboración propia con base en TCE-CE

Como se puede observar en la Tabla 21, en términos globales, el crecimiento nominal en 2020 con respecto a 2013 fue del orden de 74,54%, destacándose el IPTU y la Cobranza Activa con avances de 147,05% y 98,66%, respectivamente.

Sin embargo, al considerar la inflación, medida por el índice IPCA, que en el período estudiado corresponde al 66,24%, hay un crecimiento de apenas el 5% en los ingresos tributarios públicos en los municipios de la Región Metropolitana de Fortaleza.

Nótese que las recaudaciones de ISS e ITBI tuvieron disminuciones reales. Mientras que este cayó más de un 35%, el ISS cayó un 1,05%. Por otro lado, se verifica que el IPTU y la recaudación de la Deuda Activa presentaron incrementos reales, con aumentos del 48,61% y 19,50%, respectivamente.

No hubo cambios significativos en el cobro de tasas al comparar los años 2013 y 2020.

Estos datos corroboran aún más la importancia del papel de los Tribunales de Cuentas en el control de los ingresos públicos con el objetivo de evaluar la administración tributaria y los sistemas de recaudación municipal, en lo que se refiere a la gestión de los ingresos propios y de la deuda activa, con foco en su legalidad, eficiencia, eficacia y operatividad, con el fin de señalar posibles fallos y sugerir acciones concretas que puedan culminar en la mejora de su gestión.

4.3. RUTA DE AUDITORÍA FISCAL

Esta sección tiene como objetivo sugerir una Hoja de Ruta que contenga normas específicas de auditoría, a ser observadas en las fiscalizaciones de ingresos

tributarios realizadas por las Unidades Técnicas del Tribunal, así como lineamientos generales sobre los principales problemas enfrentados en dichas fiscalizaciones.

El objetivo de estas inspecciones es:

- Mejorar la gestión de las fuentes de recaudación, optimizando al máximo la entrada de ingresos en el municipio;
- Mejorar la gestión de los recursos recaudados, con el fin de brindar el máximo beneficio y mejoras a los ciudadanos;
- Concientizar y educar a los administradores, así como a la población, sobre la importancia de una buena política fiscal para el crecimiento y mejoramiento del municipio;
- Reducir la evasión fiscal, evitando la desigualdad entre los contribuyentes, para que todos paguen sus impuestos equitativamente;
- Mejorar el seguimiento, registro y cobranza de la deuda activa del municipio, procurando siempre buscar un acuerdo amistoso con el contribuyente;
- Reducir o eliminar los casos de prescripción y decadencia de la recaudación tributaria;
- Combatir la evasión fiscal y ampliar las acciones de inspección-auditoría fiscal.

Cabe señalar que algunas acciones son particularmente importantes para mejorar la gestión del crédito fiscal, tales como la intensificación y planificación de las inspecciones, el mantenimiento de registros de contribuyentes actualizados y confiables, el cobro diligente y eficaz de los créditos registrados en deuda activa, la adopción de técnicas de gestión actualizadas, incluyendo el uso de sistemas informáticos adecuados a las necesidades específicas del área fiscal.

4.3.1. Estructura de la Administración Tributaria

Los municipios brasileños cuentan con un área de tesorería que contiene un órgano de control responsable del contacto permanente con los contribuyentes, cuyo objetivo es verificar la existencia de posibles desviaciones en la recaudación de impuestos para proceder, en su caso, a la liberación del crédito tributario.

Por tanto, la Constitución Federal de 1988 determina que las administraciones

tributarias tengan recursos prioritarios para el desarrollo de sus actividades, evidenciando la relevancia que adquiere la recaudación de impuestos para el financiamiento de las políticas públicas.

Art. 37. La administración pública directa e indirecta de cualquiera de los Poderes de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios obedecerá a los principios de legalidad, impersonalidad, moralidad, publicidad y eficiencia y, también a los siguiente:

XXII - las administraciones tributarias de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios, actividades esenciales para el funcionamiento del Estado, realizadas por servidores de carreras específicas, tendrán recursos prioritarios para el desarrollo de sus actividades y actuarán de manera forma integrada, incluso con el intercambio de registros y de información tributaria, conforme a la ley o convenio. (Constitución, 1988)

También se considera como criterio de evaluación de la estructura de la Administración Tributaria la Ley Complementaria N° 101/2000, dado que considera que la recaudación efectiva depende de recursos estructurales que subsidian la actividad de la administración tributaria:

Arte. 11. Son requisitos esenciales de la responsabilidad en la gestión fiscal la institución, previsión y recaudación efectiva de todos los tributos de la competencia constitucional del ente de la Federación. (Ley Complementaria n. 101 de 2000)

En vista de ello y de acuerdo con el alcance de la inspección, el equipo de auditoría puede realizar una serie de procedimientos de fiscalización relacionados con la estructura administrativa de la Unidad de Presupuesto responsable de la recaudación:

- a) Observar si el Poder Ejecutivo ha reglamentado la administración tributaria mediante normas (leyes, decretos e Instrucciones Normativas) que traten de su organización y su reglamento interno, así como del estatuto de los empleados y la institución de carrera;
- b) Comprobar si el reglamento se cumple en la práctica;
- c) Identificar la existencia de recursos materiales y humanos adecuados, en cantidad y calidad suficientes para el desarrollo de sus actividades. Debe prestarse especial atención al número de inspectores tributarios y auditores fiscales, ya que la Constitución Federal determina que sólo ellos pueden ejercer la inspección fiscal;
- d) Investigar la presencia de programas de capacitación, actualización y calificación profesional, con el objetivo de desempeñar mejor las funciones del personal responsable de la recaudación del municipio;

- e) Identificar la existencia de una planificación de actividades incluidas en la gestión de ingresos de forma que abarque todo el ciclo del crédito público, desde la constitución del impuesto hasta su extinción, especialmente la prescripción, así como todos los demás hechos relacionados con la vida útil de los créditos;
- f) Verificar el tratamiento dado a las impugnaciones de los créditos constituidos, ya que es un elemento para la buena administración fiscal, ya que las sentencias deben ajustarse a los principios del debido proceso legal y la duración razonable del proceso, buscando una conducción eficiente y rápida. de los procesos administrativos tributarios;
- g) Analizar la existencia de programas de educación fiscal y/o información al contribuyente con el fin de promover y fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales;
- h) Evaluar los sistemas informáticos utilizados por los municipios, incluyendo el perfil de claves y responsabilidades de cada usuario;
- i) Examinar si existen convenios con otros órganos de hacienda como la SEFAZ y la Receita Federal para acciones de fiscalización integrada y conjunta.

Por otra parte, considerando que los sistemas informáticos de apoyo a la actividad tributaria representan un requisito primordial en la gestión tributaria y considerando que, en general, son adquiridos a terceros, el auditor debe verificar:

- a) la existencia de *software* personalizado según las normas específicas del municipio contratante;
- b) la participación de representantes tanto de la Fiscalía como de la Unidad de Presupuesto encargada de la recaudación en la elaboración del proyecto básico para la contratación de estos sistemas;
- c) la garantía contractual de propiedad de la base de datos del sistema, exigiendo que esté estructurada en un formato universal, facilitando la migración de softwares, en caso de ser necesario;
- d) la utilidad de los informes de gestión que brindan los sistemas con el objetivo de proporcionar una asistencia eficaz a la administración tributaria, como, por ejemplo, informes de control de incumplidores, control y fraccionamientos, control de declaraciones de ejecución fiscal, control de recaudaciones amistosas cobranza/judicial, control de

cancelaciones, entre otros;

- e) gestión de perfiles y seguimiento de contraseñas que modifican datos de dichos sistemas, etc.

Finalmente, los auditores del Tribunal de Cuentas deben tener presente que el patrimonio público está sujeto al principio de indisponibilidad del interés y de los bienes públicos, circunstancia que exige la observancia del debido proceso legal tanto en la constitución como en la extinción de los créditos tributarios. (artículo 141 del CTN). Por tanto, los actos que realicen los órganos intervinientes deberán tener la forma prescrita por la ley, la existencia de un proceso administrativo, el mantenimiento de la documentación acreditativa, la autorización del superior, la restricción y control de perfiles de acceso a los sistemas informáticos, entre otros. A modo de ejemplo, un procedimiento de cancelación de crédito debe iniciarse con la apertura de un proceso administrativo, con la debida documentación acreditativa, fundamento legal, autorización de los agentes competentes y la motivación para su práctica.

4.3.2. Impuesto sobre la Propiedad Predial y Territorial Urbana – IPTU

El hecho generador, la base de cálculo y los contribuyentes del IPTU están definidos en el Código Tributario de Nacional (art. 32 a 34).

El impuesto tiene como hecho generador la propiedad, dominio útil o posesión de bienes inmuebles por naturaleza o por accesión física, según se definen en el derecho civil, ubicados en el casco urbano del municipio.

El área urbana debe ser delimitada por ley municipal, observándose la existencia de, por lo menos, dos de las siguientes mejoras, construidas o mantenidas por el gobierno: (i) bordillos o aceras, con canalización de aguas pluviales; (ii) suministro de agua; (iii) alcantarillado sanitario; (iv) red de alumbrado público, con o sin postes para distribución domiciliaria; y (v) escuela primaria o centro de salud a una distancia máxima de tres kilómetros del inmueble considerado.

A su vez, la base para el cálculo del IPTU es el valor de mercado del inmueble, definido por la unión del Registro Inmobiliario y la Planta Genérica de Valores (PGV). Si bien esta representa el avalúo inmobiliario que se realiza sobre predios urbanos existentes en el municipio con criterios metodológicamente reconocidos, el Registro Inmobiliario informa todas las características de los predios

(tipología, tamaño, antigüedad, entre otras).

El contribuyente es el propietario del inmueble, el titular de su dominio útil o su propietario a cualquier título, considerando siempre la disponibilidad económica del inmueble, dominio útil o posesión.

La definición de la tasa del IPTU es competencia exclusiva de la legislatura municipal, y puede ser progresiva por razón del valor de la propiedad (progresividad fiscal) o para garantizar la función social de la propiedad (progresividad extrafiscal).

En vista de lo anterior y de acuerdo con el alcance de la fiscalización, el equipo de auditoría puede realizar una serie de procedimientos de fiscalización relacionados con la recaudación del IPTU con el fin de maximizar las ganancias recaudatorias y asegurar la justicia fiscal y el trato isonómico de los contribuyentes:

- a) Analizar si la definición legal de área urbana se actualiza para acompañar la dinámica de expansión de los centros urbanos;
- b) Verificar la existencia de PGV, si ha sido aprobado por ley y si está actualizado, reflejando la realidad inmobiliaria local;
- c) Investigar si los avalúos de bienes inmuebles individuales o masivos (PGV) fueron elaborados dentro de los estándares técnicos recomendados con la participación de profesionales calificados;
- d) Observar si los Registros de Bienes Inmobiliarios se encuentran actualizados y si se realizan reinscripciones periódicas, a fin de reflejar la realidad inmobiliaria local y facilitar la ejecución fiscal. Cabe señalar que en muchos casos no se registra la información básica (dirección de correspondencia, número de registro CPF o CNPJ), lo que dificulta una posible ejecución fiscal;
- e) Verificar la inclusión previa en el Plan Director Urbanístico y la edición de una ley específica que defina la función social de la propiedad urbana para que el municipio pueda aplicar la progresividad extrafiscal;
- f) Evaluar la existencia de inspecciones, por parte de la administración tributaria municipal, para analizar si subsisten las condiciones necesarias para el reconocimiento de la inmunidad o para el otorgamiento de la exención.

4.3.3. Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Inmuebles – ITBI

La institución del ITBI se sustenta en el art. 156, II del CF y por los arts. 35 a 42 del CTN. Su hecho generador es la transmisión inter vivos, a cualquier título, por acto oneroso, de bienes inmuebles y derechos reales sobre bienes inmuebles (compraventa, dación en pago, etc.), salvo los derechos reales de garantía (prenda, hipoteca y anticresis).

La base para el cálculo del impuesto es el valor de mercado de los bienes o derechos transmitidos, entendido como el precio fijado libremente por las partes de acuerdo con las condiciones del mercado inmobiliario. No obstante, la Administración Tributaria podrá arbitrar el monto informado por el contribuyente, si el monto declarado no merece fe (art. 148 del CTN).

A su vez, además de fijar la tasa del impuesto, sin límites máximos ni mínimos, la ley municipal también define al contribuyente, que puede ser cualquiera de las partes de la transacción, adquirente o enajenante.

En vista de lo anterior y de acuerdo con el alcance de la inspección, el equipo de auditoría puede llevar a cabo una serie de procedimientos de auditoría relacionados con la recaudación de ITBI con el fin de maximizar la ganancia de ingresos y garantizar la justicia fiscal y la igualdad de trato de los contribuyentes:

- a) Verificar la existencia de un convenio entre el municipio y las oficinas del registro de la propiedad para validar la declaración del valor de la operación proporcionada por el contribuyente;
- b) Verificar si el registro inmobiliario y el Plan de Valores Genéricos del municipio se encuentran actualizados a fin de que sea posible obtener el valor de mercado más confiable posible;
- c) Observar si se elaboraron avalúos individuales o masivos (PGV) dentro de los estándares técnicos recomendados con la participación de profesionales calificados;
- d) Examinar la existencia de tarifas progresivas en relación con la base de cálculo, considerando que el Precedente 656 del Supremo Tribunal Federal declaró inconstitucional esta práctica;
- e) Verificar la existencia de otorgamiento de inmunidad para empresas que se encuentren en proceso de capitalización, fusión, constitución, escisión o extinción sin la debida inspección para confirmar su origen;
- f) Observar si existen comités de tasación con presencia de auditores e ingenieros (CREA) y criterios de tasación y una base de datos de

inmuebles con información de precios de mercado, etc.

4.3.4. Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza – ISS

El hecho generador, la base de cálculo, la lista de contribuyentes y las reglas generales del ISS están establecidos en la Ley Complementaria nº 116/03.

El hecho generador está definido taxativamente en el anexo de la Ley Complementaria nº 116/03, por lo que los municipios no pueden crear nuevas hipótesis de incidencia.

El ISS es exigible en el lugar del establecimiento que presta el servicio, es decir, el lugar donde se desarrolla la actividad de prestación de servicios, aunque sea temporalmente, siempre que constituya una unidad económica o profesional, cualquiera que sea la denominación que se utilice para denominarla. No obstante, las alíneas del art. 3 de la Ley Complementaria nº 116/03 establecen excepciones a la regla general.

La base para el cálculo del impuesto es el precio del servicio, pudiendo ser arbitrado cuando las declaraciones, aclaraciones aportadas o documentos emitidos por el contribuyente o responsable sean omitidos o no merezcan fe, salvo en caso de controversia, apreciación contradictoria, administrativa o judicial.

Las tarifas del ISS son fijadas por ley municipal, observándose un límite mínimo del 2% y un máximo del 5%.

El contribuyente es el prestador del servicio, pero, para facilitar su fiscalización y recaudación, la ley municipal puede asignar la responsabilidad del pago del impuesto a otra persona vinculada a la prestación del servicio.

También se informa que el advenimiento de la factura electrónica por servicios (NFS-e) trajo un nuevo paradigma para la administración tributaria del ISS, circunstancia que facilitó la estructura de recaudación del impuesto.

En vista de lo anterior y de acuerdo con el alcance de la inspección, el equipo de auditoría puede llevar a cabo una serie de procedimientos de auditoría relacionados con la recaudación de ISS con el fin de maximizar las ganancias de ingresos y garantizar la justicia fiscal y la igualdad de trato de los contribuyentes:

- a) Observar, en el auto de infracción, la existencia de parámetros claramente especificados o parámetros razonables, con las debidas razones, para un posible desconocimiento de los documentos fiscales del contribuyente

durante el arbitraje realizado por la inspección de la ISS. El arbitraje deberá realizarse con estricto apego a derecho, so pena de causar, entre otras consecuencias, trato no isonómico a los contribuyentes, injusticia fiscal y pérdida de ingresos para los municipios;

- b) Verificar si el gobierno municipal está reteniendo el ISS a los prestadores de servicios por él contratados;
- c) Verificar si la implementación de los sistemas NFS-e está dentro de los estándares establecidos en el manual concebido por Abrasf en colaboración con la Receita Federal, prestando atención a las funcionalidades mínimas requeridas para la integración de las bases de datos fiscales de la Unión, estados y otros municipios;
- d) Examinar la existencia de capacitaciones a inspectores municipales para facilitar el seguimiento de la implementación de la NFS-e;
- e) Verificar la promoción de la fiscalización en los contribuyentes que no emitan la NFS-e por un plazo determinado, inferior al plazo decadencial de 5 años de prescripción, a fin de detectar el cese de actividades o la evasión del ISS;
- f) Evaluar la institución de seguimiento periódico de los contribuyentes obligados a emitir NFS-e, a fin de identificar una fuerte caída en el monto de las transacciones mensuales u otros cambios que indiquen la posibilidad de evasión fiscal;
- g) Identificar la presencia de control de contribuyentes liberados de la emisión de la NFS-e, instituyendo, en su caso, alguna obligación accesoria alternativa (ejemplo: declaración de servicios prestados);
- h) Analizar la existencia de controles en el sistema de emisión de factura electrónica para identificar la falta de conversión de Recibo Provisional de Servicios (RPS) a NFS-e dentro del plazo legal;
- i) Consultar la actualización del registro de contribuyentes, conteniendo distintas situaciones de inscripción como contribuyente activo, en régimen de estimación, sociedad uniprofesional, inscrito en el Simples Nacional, paralizado, suspendido de oficio, cancelado de oficio, solicitud de baja, etc.;
- j) Evaluar la existencia de planes de inspección para identificar establecimientos clandestinos;

- k) Identificar la existencia de controles de seguimiento a los mayores contribuyentes;
- l) Observar la existencia y uso de sistemas informáticos para el registro y emisión de todos los documentos, informaciones y resultados de las actuaciones tributarias realizadas, a fin de posibilitar al gestor el seguimiento de los actos de inspección, además de reducir la incidencia de errores;
- m) Evaluar el uso del instituto de sustitución tributaria para empresas intensivas en toma de servicios, con el fin de mejorar el control sobre los servicios tomados de empresas domiciliadas fuera del municipio.
- n) Consultar permisos de obra, etc.

4.3.5. Tasas

Las tasas (art. 145, II, de la Constitución Federal) son impuestos que gravan con motivo del poder de policía o del uso real o potencial de los servicios públicos, prestados al contribuyente o puestos a su disposición.

La expresión “uso, real o potencial, de los servicios públicos, prestados al contribuyente o puestos a su disposición” significa que para que se produzca el requerimiento de la tasa, es necesario que el servicio esté funcionando efectivamente, permitiendo al contribuyente utilizarlo o no. Mientras que el término “poder de policía” se refiere a la facultad que tiene el Estado de someter el interés privado al interés público con el fin de proteger el orden público y el bienestar social.

En vista de lo anterior y de acuerdo con el alcance de la inspección, el equipo de auditoría puede llevar a cabo una serie de procedimientos de fiscalización relacionados con el cobro de tarifas con el fin de maximizar las ganancias de ingresos y garantizar la justicia fiscal y el tratamiento isonómico de los contribuyentes:

- a) Observar si la base de cálculo o el hecho generador de las tasas no son idénticos a la base de cálculo o al hecho generador de los impuestos;
- b) Investigar la existencia de la institución de tasas indebidas, por ejemplo, el cobro de tasas de oficina por certificados negativos, infringiendo el mandato del art. 5, inciso XXXIV, de la CF, sobre el derecho de petición y obtención de certificado de las oficinas públicas;

- c) Comprobar la existencia de tasas relacionadas con la inspección sanitaria - permiso sanitario, etc.

4.3.6. Deuda Activa

La Deuda Activa constituye el crédito a favor de la Hacienda Pública de carácter tributario o no tributario derivado de una obligación legal relacionada con tributos, empréstitos forzosos, contribuciones establecidas por ley, multas, entre otros, cuya gestión incluye el registro y cobro amistoso y judicial de los créditos.

Mientras que la mayor parte de la deuda tributaria activa de los municipios se compone de créditos del IPTU y del ISS, la deuda activa no tributaria se compone de multas impuestas por el Tribunal de Cuentas del Estado.

Según Harada (2017) la inscripción en Deuda Activa:

constitui-se no ato de controle administrativo da legalidade, conferindo ao crédito tributário a presunção de liquidez e certeza, que lhe atribui força executiva, bem como o efeito de prova pré-constituída, conforme dispõe o art. 204. O parágrafo único do art. 201 acrescenta que a incidência de juros de mora não prejudica essa presunção de liquidez e certeza, pois, por simples cálculo aritmético é possível encontrar o quantum debeatur no dia da satisfação do crédito tributário. (p. 427)

Según lo dispuesto por el art. 174 de la CTN, el cobro de los créditos fiscales de la deuda activa debe ocurrir dentro de los cinco años contados a partir de la fecha en que se constituye el crédito. Transcurrido este plazo, ya no será posible recuperar las cantidades ingresadas por el retiro del crédito fiscal por el transcurso del tiempo, es decir, por la prescripción.

En vista de lo anterior y de acuerdo con el alcance de la inspección, el equipo de auditoría puede llevar a cabo una serie de procedimientos de fiscalización relacionados con el cobro de la Deuda Activa con el fin de maximizar la ganancia de ingresos y garantizar la justicia fiscal y la igualdad de trato de los contribuyentes:

- a) Consultar la existencia de normativa sobre los procedimientos de alta en Deuda Activa.
- b) Investigar la presencia de control sobre todo el ciclo del crédito público, desde su constitución hasta su regular terminación;
- c) Identificar la existencia de herramientas, en internet, para la emisión de una guía y cálculo de los montos adeudados por los contribuyentes;

- d) Observar la existencia de sistemas informatizados de gestión de Deuda Activa y si sus usuarios están capacitados;
- e) Evaluar la presencia de instrumentos extrajudiciales para el cobro de los créditos fiscales registrados en Deuda Activa, a través del cobro administrativo (amistoso), con base en la notificación sistemática de los contribuyentes morosos, y/o protesta en notaría de protestos y títulos, en los términos de Ley N° 9.492/ 1997;
- f) Analizar la existencia de mecanismos de restricción y control estricto de la morosidad en las cuotas de la Deuda Activa;
- g) Identificar la presencia de agrupación de deudas tributarias en un solo juicio por contribuyente;
- h) Consultar la actualización del registro de contribuyentes para facilitar la citación y embargo en la ejecución fiscal;
- i) Investigar la existencia de mecanismos que minimicen la ocurrencia de la prescripción de la Deuda Activa, tales como la presentación de demandas con tiempo suficiente para que el juez ordene la citación del deudor;
- j) Observar si existe alguna alianza con el Poder Judicial para tal cobro;
- k) Verificar la limpieza de la Deuda Activa, de manera que solo queden para el cobro los contribuyentes con CPF y datos registrales completos

4.3.7. Beneficios fiscales

La recaudación es la regla en materia de ingresos públicos. Sin embargo, el art. 14 de la Ley de Responsabilidad Fiscal prevé una excepción a esta regla, permitiendo al Estado otorgar incentivos y beneficios fiscales con el fin de crear mejores condiciones para el desarrollo de determinadas regiones geográficas o determinados sectores de actividad productiva.

Considerando que tales beneficios tienen un costo fiscal y ante la necesidad de brindar transparencia presupuestaria, así como demostrar los efectos distributivos de las políticas públicas, el art. 165, §6 de la Constitución Federal dispuso que la Ley de Presupuesto Anual sea acompañada de un estado regionalizado del efecto, sobre ingresos y gastos, provenientes de exenciones, amnistías, remisiones, subsidios y beneficios de carácter financiero, tributario y crediticio.

En vista de lo anterior y de acuerdo con el alcance de la inspección, el equipo

de auditoría puede realizar una serie de procedimientos de fiscalización relacionados con el otorgamiento de beneficios fiscales:

- a) Observar la existencia de una ley específica para el otorgamiento de beneficios fiscales;
- b) Investigar la existencia de criterios objetivos para enmarcar y mantener los beneficios otorgados a los contribuyentes en las leyes que otorgan beneficios fiscales;
- c) Verificar la adecuación a los parámetros fundamentales previstos en la ley, al analizar el otorgamiento del beneficio al solicitante, tales como: mano de obra empleada, facturación, naturaleza de la materia prima, valor de la inversión, destino del producto final y conservación del medio ambiente;
- d) Evaluar la existencia de controles a los beneficios que otorgan los municipios, lo que requiere la identificación, por lo menos, de los siguientes elementos, individualizados por beneficio: nombre del contribuyente, tributo, fecha de inicio y término del beneficio, base legal, número de proceso administrativo en que se autorizó su concesión. Dicha información corrobora la transparencia de la gestión, permitiendo evaluar los resultados y, sobre todo, posibilitando eliminar aquellos en los que se haya verificado el incumplimiento de algún requisito legal para su concesión/mantenimiento;
- e) Verificar la existencia de condonaciones y amnistías otorgadas con frecuencia, considerando que contribuyen a desacreditar a la administración tributaria y desincentivar a los buenos pagadores, aumentando drásticamente la morosidad en el mediano plazo;
- f) Analizar la contabilidad de los beneficios fiscales otorgados;
- g) Examinar los plazos de ajuste entre el ayuntamiento y los beneficiarios y lo que queda como garantía para los municipios y observar el impacto de la exención tributaria en comparación con los beneficios;
- h) Consultar el otorgamiento de retiro de intereses y multas por impuestos morosos y si existe un REFIS u otra ley que lo permita.

CAPÍTULO 5

5. CONCLUSIÓN

El estudio presentado tuvo como objetivo analizar el resultado de las auditorías de ingresos tributarios realizadas por el TCE-CE en el período 2013-2020 en la Región Metropolitana de Fortaleza, teniendo como interrogante central la siguiente pregunta: ¿Qué elementos fundamentales se reflejan en las prácticas de auditoría realizadas en el ámbito del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará?

El reconocimiento de la importancia de los Tribunales de Cuentas para vigilar la eficiencia de los municipios en la institución, previsión y recaudación de todos los tributos de su competencia, requisito esencial de la responsabilidad en la gestión fiscal, en los términos del art. 11 de la LRF, aliado al entendimiento de que este proceso de control tiene como objetivo estimular el perfeccionamiento de la administración tributaria y de los sistemas de recaudación del municipio, en lo que se refiere a la gestión de los ingresos propios y de la deuda activa, con foco en su legalidad, eficiencia, eficacia y operatividad, con el fin de señalar posibles fallas y sugerir acciones específicas que puedan culminar en la mejora de su gestión, orientaron el desarrollo de este trabajo.

También se consideraron como factores determinantes que, en la práctica, la reducción de gastos resulta ser una solución más eficaz que mejorar el flujo de ingresos, especialmente porque la recaudación depende de terceros (contribuyentes y acreedores), quedando esta actividad relegada a un segundo plan, incluido el control externo ejercido por los Tribunales de Cuentas.

A esto se suma el hecho de que cualquier iniciativa que venga a combatir la inercia tributaria, como la revisión del padrón municipal de contribuyentes, tanto para el IPTU como para el ISS, es contraria al interés individual del ciudadano y, por tanto, incompatible con los intereses políticos, por lo que, en la mayoría de los casos, se elimina.

También se reconoció que la reducción de gastos no es plausible porque la mayoría de los municipios brasileños presentan niveles mínimos de satisfacción de las necesidades básicas de la población, por lo que la solución apunta necesariamente al aumento de los ingresos propios, a partir de la mejora de la

capacidad tributaria.

A partir de estos referentes, se construyeron categorías analíticas, organizadas en las dimensiones metodología, hallazgos y enfoque de auditoría, que se cree permean el objetivo de brindar una visión general de los procedimientos involucrados y profundizar el conocimiento sobre las auditorías gubernamentales en el ámbito del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará.

En la práctica, el objetivo era evaluar, en el ámbito de los impuestos municipales, si el esfuerzo realizado en la recaudación efectiva de los ingresos propios está sujeto a la inspección del Tribunal de Cuentas según lo previsto en los artículos 56, 59 y 73-A de la LRF.

Para ello, fueron seleccionados 234 informes elaborados por técnicos del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará durante los años 2013 a 2020 para los municipios de la Región Metropolitana de Fortaleza, con el fin de realizar un análisis profundo de su contenido orientado por las categorías previamente definidas.

Concluyendo el análisis, se obtuvo como resultado que la mayoría de las auditorías están enfocadas en los gastos previstos y realizados, en el cumplimiento de los límites de aplicación de los recursos, en el envío de la documentación obligatoria, en el balance de las cuentas públicas y en el llenado regular de los demostrativos contables, que evidenció que el Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará no está dando seguimiento al cumplimiento del art. 11 de la LRF, que establece los requisitos esenciales de la responsabilidad en la gestión fiscal, esto es, la institución, previsión y recaudación efectiva de todos los tributos de competencia constitucional del ente de la Federación. De esta manera, se demuestra el cumplimiento del objetivo general de esta investigación.

Entre los elementos identificados destacan, entre otros: la recurrencia de hallazgos, el análisis de documentos de manera no presencial como metodología predominante, la ausencia de seguimiento por parte del Tribunal de Cuentas de la implementación de las correcciones de las fallas señaladas en los informes y el énfasis de las inspecciones en el gasto público. En ese sentido, también se logró el primer objetivo específico, que era investigar la metodología y los hallazgos de auditoría contenidos en los informes de inspección dentro de los municipios del estado de Ceará, específicos de la Región Metropolitana de Fortaleza.

A la vista de los resultados de los análisis, se elaboró una Hoja de Ruta que contiene normas específicas de fiscalización, a ser observadas en las fiscalizaciones

de ingresos públicos tributarios a cargo de las Unidades Técnicas del Tribunal, así como lineamientos generales sobre los principales temas que se enfrentan en estas inspecciones, cumpliendo así con el segundo objetivo específico.

Se espera lograr los siguientes resultados con el uso de esta Hoja de Ruta:

- Mejorar la gestión de las fuentes de recaudación, optimizando al máximo la entrada de ingresos en el municipio;
- Mejorar la gestión de los recursos recaudados, con el fin de brindar el máximo beneficio y mejoras a los ciudadanos;
- Concientizar y educar a los administradores, así como a la población, sobre la importancia de una buena política fiscal para el crecimiento y mejoramiento del municipio;
- Reducir la evasión fiscal, evitando la desigualdad entre los contribuyentes, para que todos paguen sus impuestos equitativamente;
- Mejorar el seguimiento, registro y cobranza de la deuda activa del municipio, procurando siempre buscar un acuerdo amistoso con el contribuyente;
- Reducir o eliminar los casos de prescripción y decadencia de la recaudación tributaria.

En vista de los resultados del análisis, se constató que el contenido de las auditorías realizadas en el ámbito del Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará aún deja mucho que desear en cuanto al control de los ingresos tributarios públicos en los municipios.

De esta forma, se sugiere que se puedan desarrollar futuros estudios sobre esta problemática, abordando aspectos y dimensiones que por el momento no fueron discutidos en su totalidad, como, por ejemplo, ampliar la investigación a otros Tribunales de Cuentas del Estado a fin de verificar en qué aspectos se ejercen las prácticas de Auditoría Gubernamental de los ingresos públicos tributarios, entre otras.

Finalmente, se considera que los objetivos propuestos fueron alcanzados en su totalidad, esperando que los temas traídos a la discusión puedan haber contribuido para la construcción de una auditoría gubernamental amplia y de mejor calidad, a partir de los referentes abordados.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. (2017). Curso de direito financeiro (4a ed.). Forense.
- ATTIE, William. (2018). Auditoria: conceitos e aplicações (7a ed.). Atlas,.
- BALSAN, Francys Layne. (2018) Direito Tributário Esquemático V.1. Tupã: Edição do Autor.
- BALEEIRO, Aliomar; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. (2015). Uma introdução à ciência das finanças (19a ed.). Editora Forense.
- BARDIN, Laurence. (2016). Análise de conteúdo. Edições 70.
- BASSETTO, Luci Ines. (2016). Análise documental das linhas prioritárias propostas por organizações articuladas com a construção sustentável brasileira. (Tese de Doutorado em Tecnologia). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba.
- BAUER, Martin W.; GASKELL, George (2015). Pesquisa qualitativa com texto: imagem e som: um manual prático (13a ed.). Vozes.
- BRAGA, Marconi A. F. C. (2015). Responsibility. In: CASTRO, C. L. F.; GOTIJO, C. R. B. et al. Dicionário de políticas públicas: volume 2. Barbacena: EdUEMG, 2015.
- BRITO, Claudenir; FONTENELLE, Rodrigo (2019). Auditoria privada e governamental (4 ed). Impetus.
- BRUYNE, P.; HERMAN, J.; SCHOUTHEETE, M. (1995). Dinâmica da pesquisa em ciências sociais (6. ed). Francisco Alves.
- BUGARIN, Paulo Soares. (2011). O Princípio Constitucional da Economicidade na Jurisprudência do Tribunal de Contas da União. Fórum.
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de Oliveira. (2017). Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal: volume 2. Gramma.
- CANAZARO, Fábio. (2015). Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Livraria do Advogado.
- CARDOSO, Alessandro Mendes. (2014). O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito. Livraria do Advogado.
- CARVALHO, Paulo de Barros. (2018). Curso de Direito Tributário (29a ed.). Saraiva.
- CARVALHO, Paulo de Barros. (2021). Direito tributário, linguagem e método (8a ed.). Noeses.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. (2020). Manual de Direito Administrativo (34a ed.). Atlas.

- CASTARDO, Hamilton. (2020). Processo administrativo fiscal federal comentado (10a ed.). IOB.
- CASTRO, Domingos Poubel de. (2018). Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público (7a ed.). Atlas.
- CHIAVENATO, Idalberto. (2014). Introdução à teoria geral da administração (9a ed.). Manole.
- COELHO, Juliana Moura Ribeiro; RIBEIRO, Osni Moura (2017). Auditoria (3a ed.). Saraiva Educação.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (1988). Brasília: Diário Oficial da União.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1891 (1891). Brasília: Diário Oficial da União.
- CONTI, José Mauricio. (2020). O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil. Blucher Open Access.
- CORRÊA, Luiz Nilton. (2018). Metodologia Científica: Para Trabalhos Acadêmicos e Artigos Científicos. Independently Published.
- COSTA, Regina Helena. (2021). Curso de Direito Tributário (11a ed.). Saraiva Jur.
- COSTA, Marco Antonio F. da; COSTA, Maria de Fátima Barrozo da. (2019). Metodologia da Pesquisa: abordagens qualitativas. Dos Autores.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. (2016). Auditoria contábil: teoria e prática (10a ed.). Atlas.
- Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Brasília: Diário Oficial da União.
- DESCARTES, René. (2020). Discurso do Método. Mimética.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. (2017). Direito Administrativo (30a ed.). Editora Forense.
- FERREIRA JÚNIOR, Adircélio de Moraes. (2015). O bom controle público e as Cortes de Contas como tribunais da boa governança. (Dissertação de Mestrado em Direito). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.
- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. (2016). Tribunais de Contas no Brasil (3a ed.). Fórum.
- FLICK, Uwe. (2017). Uma introdução à pesquisa qualitativa (3a ed.). Artmed.

- FURTADO, Lucas Rocha. (2016) Curso de Direito Administrativo (5a ed.). Fórum.
- GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. (2015). Finanças públicas: teoria e prática no Brasil (5a ed.. GEN Atlas.
- GIL, Antonio Carlos. (2017). Como elaborar projetos de pesquisa (6a ed.). Atlas.
- GIUSTI, Maria Isabel. (2019). Auditoria e controladoria na gestão pública. Editora Senac.
- GUERRA, Evandro Martins. (2019). Controle externo da Administração Pública (4a ed.). Fórum.
- HARADA, Kiyoshi. (2017). Direito financeiro e tributário (26a ed.). Atlas.
- IBGE. (02 de janeiro de 2021). <https://cidades.ibge.gov.br/>.
- IBRACON. (13 de julho de 2021). Auditoria: Registros de uma profissão. <http://alcantara.pro.br/portal/2020/07/13/e-book-auditoria-registros-de-uma-profissao/>
- INTOSAI. (15 de junho de 2021). Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público. 2007. https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf.
- INTOSAI. (19 de julho de 2021). Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (ISSAI 100). <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>.
- JUNIOR, Guanis de Barros Vilela; PASSOS, Ricardo Pablo. (2020). Metodologia da pesquisa científica e bases epistemológicas: Revisada e Ampliada. CPAQV Editora.
- LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. (2017). Fundamentos de metodologia científica (8a ed.). Atlas.
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Diário Oficial da União.
- Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Diário Oficial da União.
- Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União.
- Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União.

- MACHADO, Hugo de Brito. (2019). Curso de Direito Tributário (40a ed.). Malheiros.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. (2016). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas (3a ed.). Atlas.
- MARINS, Daniel Vieira. (2016). O esforço fiscal dos municípios e as transferências intergovernamentais. Gramma.
- MATIAS-PEREIRA, José. (2017). Finanças Públicas (7a ed.). Atlas.
- MATTAR, Fauze Najib. (2014). Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento, execução e análise (7a ed.) Elsevier.
- MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. (2017). Gestão pública: abordagem integrada da administração e do direito administrativo. Atlas.
- MEDAUAR, Odete. (2020). Controle da Administração Pública (4a ed.). Forum.
- MEIRELLES, Hely Lopes. (2016). Direito administrativo Brasileiro (42a ed.). Malheiros.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. (2019). Curso de Direito Administrativo (34a ed.). Malheiros.
- MICHEL, Maria Helena. (2015). Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos (3a ed.). Atlas.
- Ministério da Fazenda (2006). Secretaria do Tesouro Nacional. Receitas públicas: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios (3a ed.). Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade.
- PAULSEN, Leandro. (2021). Curso de Direito Tributário Completo (12a ed.). Saraiva Educação.
- PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. (2014). Manual de Auditoria Governamental (2a ed.). Atlas.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. (2014). Contabilidade Pública – Uma Abordagem da Administração Pública Financeira (13a ed.). Atlas.
- PISCITELLI, Tathiane. (2018). Direito financeiro (6a ed.). Forense.
- POPPER, Karl Raimund. (2013). A lógica da pesquisa científica (2a ed.). Cultrix.
- POUPART, J. et al. (2014). A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos (4a ed.). Vozes.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. (2018). Direito financeiro esquematizado (3a ed.). Saraiva Educação.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. (2014). Federalismo e guerra fiscal entre os estados. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: APERJ.

RODRIGUES, Marcelo Resende. (2017). Devido processo legal: Inventário histórico. (Dissertação de Mestrado em Direito). Faculdade Estácio de Sá do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

SALOMON, Délcio Vieira. (2014). Como fazer uma monografia (13a ed). Martins Fontes.

Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. (13 de dezembro de 2021). Decisão nº 1137/2011, Consulta nº CON 10/00679648. Unidade Gestora: Prefeitura Municipal de Ponte Alta do Norte. Relator: Conselheiro Adircélio de Moraes Ferreira Júnior. Florianópolis/SC. <http://servicos.tce.sc.gov.br/processo/>.

SILVA, C. R., et al. (18 de agosto de 2021). O uso da análise de conteúdo como uma ferramenta para a pesquisa qualitativa: descrição e aplicação do método Organizações rurais & agroindustriais, v. 7, n. 1, p. 70-81, 2005. https://www.researchgate.net/publication/278001718_O_USO_DA_ANALISE_DE_CONTEUDO_COMO_UMA_FERRAMENTA_PARA_A_PESQUISA_QUALITATIVA_D_ESCRICAO_E_APLICACAO_DO_METODO.

SILVA, Danilo Rodrigues da. (2019). Adoção das demonstrações aplicadas ao setor público e dos procedimentos contábeis patrimoniais: um estudo sobre o Distrito Federal, estados e respectivas capitais. (Monografia de Especialização em Auditoria Financeira). Instituto Serzedello Correa - Escola Superior do Tribunal de Contas da União. Brasília.

SILVA, José Afonso da. (2018). Curso de direito constitucional positivo (41a ed.). Malheiros.

SILVA, José Martins da. (2005). Auditoria de receitas públicas: análise crítica e contribuição. 26ª Conferência Interamericana de Contabilidade outorgado pela Associação Interamericana de Contabilidade e pelo CFC em 2005. Rio de Janeiro.

TCE-CE. (18 de agosto de 2021). <https://transparenciamunicipios.tce.ce.gov.br/index.php/municipios/receitas/mun/002/versao/2021>.

TCE-CE. (18 de agosto de 2021). <https://transparenciamunicipios.tce.ce.gov.br/index.php/municipios/receitas/mun/002/versao/2021>.

TCE-CE. (01 de junho de 2021). <https://municipios.tce.ce.gov.br/servicos/sap.php/consultas>.

Tribunal de Contas da União. (2017). Glossário de Termos do Controle Externo. TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo.

VIANNA, Levi. (2020). Princípios do Direito Tributário (Simplificando o que nunca foi simples). Independently published.

UNGARO, Gustavo. (2014). Controle interno e controle social da administração pública, in Eloísa Machado (org.). Controle da Administração pública. FGV Direito. p. 64-65.