

## **GESTÃO ORÇAMENTÁRIA DO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE - SUS NO ÂMBITO MUNICIPAL: ANÁLISE DA AUDITORIA-SUS NO PPA DE FORTALEZA E SEU PAPEL NO FORTALECIMENTO DO CONTROLE SOCIAL**

### **BUDGET MANAGEMENT HEALTH SYSTEM ONLY - SUS IN MUNICIPAL CONTEXT: ANALYSIS OF AUDIT-SUS IN PPA OF FORTALEZA AND ITS ROLE IN SOCIAL CONTROL STRENGTHENING**

<sup>1</sup>Lizziane Souza Queiroz Franco de Oliveira  
<sup>2</sup>Denise Lucena Cavalcante

#### **RESUMO**

O planejamento orçamentário é dever do gestor e fundamental para a implementação de políticas essenciais, como a saúde. Além de implementá-las, é necessário o controle da prestação destes serviços; daí a importância da auditoria. Este artigo pretende, através de pesquisa bibliográfica e documental, analisar quantitativa e qualitativamente a previsão e execução orçamentária destinadas às ações de auditoria – SUS, previstas no PPA/2014-2017 e na LOA-2014, ambos do município de Fortaleza, a fim de constatar se a gestão municipal executa sua despesa visando a incentivar o bom planejamento e proporcionar à sociedade uma gestão pública eficiente e apta ao controle social.

**Palavras-chave:** Orçamento público, Auditoria, Controle social

#### **ABSTRACT**

The budget planning is the duty of every manager and fundamental for the implementation of key policies such as health. To implement them, it's necessary to control the provision of these services; hence the importance of the audit. This article intends to, through documentary and bibliographic research, analyzing quantitative and qualitatively budgetary forecasting and execution aimed at audit's actions - SUS, provided for PPA/2014-2017 and LOA-2014, both the city of Fortaleza, in order to ascertain whether the municipal management performs its expenditure aimed at encouraging good planning and provide to society an efficient public management and responsive to social control.

**Keywords:** Public budget, Audit, Social control

<sup>1</sup> Doutorando em Direito na Universidade Federal do Ceará - UFC, Fortaleza – CE (Brasil). Professora da Universidade Federal Rural do Semi-Árido, UFRSA, Mossoró – RN (Brasil). E-mail: [lizziane@ufersa.edu.br](mailto:lizziane@ufersa.edu.br)

<sup>2</sup> Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica – PUC, São Paulo – SP (Brasil). Professora da Universidade Federal do Ceará- UFC, Fortaleza – CE (Brasil). E-mail: [deniluc@fortalnet.com.br](mailto:deniluc@fortalnet.com.br)

## 1 INTRODUÇÃO

Em um Estado Democrático de Direito o gestor possui responsabilidades na sua gestão e assume o compromisso de efetivar direitos mediante uma administração eficiente dos recursos públicos. É necessário o planejamento de como as necessidades da sociedade e da própria administração serão atendidas. O orçamento é um instrumento utilizado para organizar esse planejamento; é um instrumento apto a planejar receitas e despesas a fim de se alcançar a satisfação do interesse público.

Se em um passado não muito distante, o orçamento era visto apenas como uma conta, uma peça contábil (LABAND, 1871), hoje o orçamento é um instrumento a favor da democracia. Em uma república, o gestor tem um dever de prestar contas, de apresentar suas ações de modo claro e transparente a fim de permitir o controle social.

A *res publica* deve estar à disposição daquele que a detém – o povo. Assim, bem gerenciar a *res publica* é um dever do gestor. Para tanto, é preciso planejar a fim de que se possa lidar com recursos escassos para o atendimento de interesses infinitos. O planejamento deve ser visto como um instrumento que estabelece e estimula a organização financeira do Estado – e de certo modo, um instrumento a serviço da democracia, no sentido de possibilitar a satisfação do interesse público.

Assim, considerando que o bom planejamento orçamentário é um dever do gestor, e que a execução da despesa é dever anexo ao planejamento, o presente artigo pretende analisar o orçamento do Município de a fim de verificar se, o planejamento orçamentário considera minimamente a garantia de direitos essenciais, como a saúde, além das diretrizes técnicas para o setor.

A esfera municipal foi eleita por acreditar que se trata do ente federativo que possibilita uma gestão mais próxima do cidadão. Ademais, considerando que a saúde é o foco de atenção deste artigo, a esfera municipal é o ambiente mais propício a implementação de uma gestão participativa do SUS, não só com a participação dos Conselhos Municipais de Saúde, mas, principalmente, pela viabilização do controle social dos gastos públicos.

O setor de análise escolhido foi o da saúde, especificamente as ações de fortalecimento dos serviços de auditoria. Isto se justifica por considerar que o planejamento orçamentário para a saúde, além de demandar grande parte dos recursos públicos, por vezes, é alvo de críticas quando à sua distribuição, o que denota ainda mais a importância de um



planejamento que considere os fatos sociais e as diretrizes técnicas dos órgãos de regulação. O foco nas ações de auditoria se deu por entender que além de planejar, o gestor tem o dever de viabilizar o controle social, pois, entende-se que se houver uma gestão transparente e plenamente auditada, qualquer cidadão pode reivindicar do gestor a efetividade dos serviços públicos. Ao se dar conta que há um órgão para identificar se os serviços são prestados ou não, se o atendimento é de qualidade, se atende às diretrizes e princípios estabelecidos pelo SUS, o cidadão é estimulado a participar, pois o que era difícil de entender pela ausência de *expertise*, passa a ser clarificado e viável reivindicar direta ou indiretamente as ações necessárias a uma efetiva prestação de serviços de saúde.

A fim de comprovar tais hipóteses, será feito um estudo sistemático das leis orçamentárias do Município de Fortaleza, em especial o PPA e a LOA, com o propósito de averiguar se o planejamento realizado correspondia à execução orçamentária realizada, referente ao ano de 2014.

Assim, a partir de análise quantitativa e qualitativa de documentos, e de pesquisa bibliográfica, o presente artigo visa a análise do orçamento público do Município de Fortaleza, no que se refere ao fortalecimento das ações de auditoria, com a perspectiva de que a gestão pública do orçamento deve ser feita mediante um planejamento eficiente, que retrate as necessidades sociais, com obediência às normas técnicas de cada setor, que viabilize o controle social dos serviços prestados à sociedade.

## **2 O ORÇAMENTO PÚBLICO E SUA IMPORTÂNCIA PARA A VIABILIZAÇÃO DE DIREITOS**

O orçamento do governo representa um sumário dos planos de receita e gastos para determinado ano. É uma lista exaustiva dos custos da atividade governamental e das respectivas fontes de financiamento. Em seus vários estágios de preparação, o orçamento constitui uma ferramenta para a atividade de planejamento e controle desenvolvida pelos Poderes Executivo e Legislativo. Teoricamente, o processo orçamentário também constitui um sistema pelo qual as preferências do eleitorado são traduzidas em projetos e programas que visam satisfazer as demandas por bens públicos.

Em uma concepção moderna, o orçamento é tido como uma lei que programa a vida

financeira do Estado, podendo até mesmo autorizar endividamento do Estado quando for necessário ao atendimento dos interesses públicos.

Quanto aos aspectos que revestem o orçamento, tem-se o político - pois seu planejamento reflete um programa de governo do representante eleito pelo povo; o econômico – que é ressaltado em virtude do papel do orçamento na distribuição de renda, mediante a concretização de políticas públicas; o contábil-técnico – pelo qual o orçamento deve observar regras práticas para a realização dos fins nele aventados, sem descuidar da obediência a classificações claras, bem como aos registros contábeis e da construção metódica e racional das despesas e receitas; e o aspecto jurídico – que é o estudo da natureza do orçamento, a fim de delinear os apontamentos para um *controle efetivo do orçamento* (TORRES, 2008, p. 79).

No Brasil, o planejamento é o orçamento estatal, constituído por meio do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), conforme dispôs a Constituição em seus artigos 165 e 169, possui natureza jurídica de lei formal.

O planejamento é um *dever* do Estado ainda que seja uma atividade discricionária.

A decisão de gastar e como gastar é uma escolha política (OLIVEIRA, 2007, 269). Mas tal discricionariedade não é plena; a Constituição estabeleceu parâmetros para a atuação do gestor com foco na satisfação do interesse público. O agente público *deve* atender aos reais interesses da sociedade. A Emenda Constitucional 29 de 2000, por exemplo, alterou os artigos 34, 35, 156, 167 e 198 da Constituição para definir recursos que pudessem custear os serviços destinados ao atendimento de saúde – e tais recursos *devem* custear, apenas, serviços relacionados à saúde.

No ano de 2015, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional 86/2015. Baseada no projeto de emenda constitucional 22A/2000, usualmente denominada “PEC do Orçamento Impositivo” estabeleceu por meio de seu art. 1º a alteração do art. 166, §9º, que passou a vigorar com o seguinte teor

§9º. As emendas individuais ao projeto de lei orçamentária serão aprovadas no limite de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida prevista no projeto encaminhado pelo Poder Executivo, sendo que metade deste percentual será destinada a ações e serviços públicos de saúde.

Isto quer dizer que do total da Receita Corrente Líquida, 1,2% é destinado aos parlamentares para que possam promover emendas que favoreçam os territórios que



representam. Não há margem de discricionariedade para que o Executivo estabeleça como irá destinar tais recursos. Mas não é isto que faz com que o orçamento tenha ares de impositividade; o novo §11, do art. 166, alterado pela EC n. 85/2015 parece ter conferido tal característica ao orçamento público

Art. 169. [...];

§11. É obrigatória a execução orçamentária e financeira das programações a que se refere o §9º deste artigo, em montante correspondente a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior, conforme os critérios para a execução equitativa de programação definidos na lei complementar prevista no §9º do art. 165.

O reforço da impositividade vem no §12, ao estabelecer que a execução nos termos do §11 só poderá deixar de ocorrer mediante impedimentos de ordem técnica, e nos parágrafos seguintes, estabelece o procedimento a ser seguido quando tal “impedimento” ocorrer.

### **3 A PROTEÇÃO DO DIREITO À SAÚDE NO PANORAMA CONSTITUCIONAL E O SISTEMA ORGANIZACIONAL ESTABELECIDO PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO SUS**

A saúde é um direito de todos e dever do Estado. A Carta da República de 1988, estabeleceu este dever no seu artigo 198. A competência comum dos entes federativos, prevista no art. 23, deve ser baseada na descentralização da gestão, atendimento integral e participação da comunidade.

No magistério de Ingo Sarlet (2007), o direito à saúde é um direito social fundamental de prestação, que impõe um dever ao Estado de prestação material aos indivíduos. A prestação a cargo do Estado deve ser em prol de um mínimo existencial que se reflete, exatamente, no mínimo que se considera necessário para preservar a dignidade do ser humano.

Ao se falar em dever prestacional a cargo do Estado, deparamo-nos com a realidade do custo que esse direito possui. Como se sabe, os direitos geram custos à sociedade e com a saúde não seria diferente. Para que se possa falar em efetivação de direitos sociais, exige-se do Estado uma postura positiva, uma prestação ao sujeito daquele direito. No caso da proteção à saúde, os custos são elevados por se tratar de um direito universal, garantido a todos os indivíduos, independente de sua efetiva ou potencial utilização.

Tais direitos, entretanto, não são absolutos e não devem ser concretizados baseados em interpretação do tudo ou nada; afinal, sua concretização envolve custos – e altos custos.

A União, Estados, Distrito Federal e Municípios compõem o chamado Sistema Único de Saúde - SUS, regulamentado na Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1990. Sua concepção é ampla e abrange desde a vigilância epidemiológica até a assistência farmacêutica, fiscalização e inspeção de alimentos, dentre outros.

A denominada Lei do SUS estabeleceu uma distribuição dos serviços de saúde entre os entes federativos de modo descentralizado e regionalizado, de acordo com as diretrizes estabelecidas no art. 198 da Constituição, pautando-se por princípios como universalidade no atendimento, integralidade de assistência, divulgação de informações, dentre outros.

Em 2006, o Ministério da Saúde promoveu, juntamente com os demais gestores do SUS, o Pacto pela Saúde, materializado na Portaria/GM nº 399, de 22 de fevereiro de 2006. Por meio desta Portaria, estabeleceu-se diretrizes operacionais para a Consolidação do SUS em seus três componentes essenciais: Pacto pela vida, Pacto em defesa do SUS e Pacto de Gestão. Neste último, verifica-se a responsabilidade compartilhada de todos os entes da federação na assistência integral à saúde da população, especificamente no Anexo III.

Como a intenção do presente estudo é a de analisar a gestão do orçamento municipal em relação a programas específicos da assistência à saúde sob a responsabilidade do Município de Fortaleza, cabe-nos especificar os detalhes deste pacto relacionados à gestão dos recursos públicos à disposição do Município.

### **3.1 Pacto SUS: pela vida, em defesa do SUS e pela gestão**

A fim de regulamentar o artigo 198 da Constituição da República de 1988, o Poder Executivo Federal editou a Portaria n. 399 de 22 de fevereiro de 2006 a fim de divulgar o Pacto pela Saúde, firmado em 2006, contendo as diretrizes operacionais do referido pacto.

Este pacto é um documento que unifica os diversos acordos havidos entre os gestores do sistema SUS ao longo de seus quase 20 anos de existência, tais como Conselho Nacional de Secretários de Saúde (CONASS), Conselho Nacional de Secretários Municipais de Saúde (CONASEMS), sob o comando de princípios comuns que

guardando coerência com a diversidade operativa, respeita as diferenças loco-regionais, agrega os pactos anteriormente existentes, reforça a organização das regiões sanitárias instituindo mecanismos de co-gestão e planejamento regional, fortalece os espaços e mecanismos de controle social, qualifica o acesso da população a atenção integral à saúde, redefine os instrumentos de regulação, programação e avaliação, valoriza a macro função de cooperação técnica entre os gestores e propõe um financiamento tripartite que estimula critérios de equidade nas transferências fundo a fundo (BRASIL, 2006, p. 7).



O Pacto é um documento que busca efetivar o necessário acordo entre os entes federativos para que possam efetivar o direito de proteção à saúde previsto na Carta Magna de 1988. Este direito deve ser operacionalizado mediante a instituição de políticas públicas, sendo o Pacto pelo SUS uma medida operacional com o fim de viabilizar esse direito fundamental de proteção à saúde.

Em seus três eixos – Pacto pela Vida, pacto pelo SUS e pacto pela gestão – o Estado brasileiro buscou organizar o SUS de modo a viabilizar uma rede de proteção e assistência integral de proteção à saúde de modo eficiente e operacional. Em todos os eixos tratados, os gestores do sistema SUS estabelecerão prioridades por meio de metas a serem desenvolvidas em determinado espaço de tempo, de modo cooperativo e solidário, estabelecendo uma verdadeira rede nacional de assistência à saúde.

No Pacto pela Vida, tem-se “compromissos sanitários expressos em objetivos de processos e resultados e derivados da análise da situação de saúde do País e das prioridades definidas pelos governos federal, estaduais e municipais” (BRASIL, 2006, *et al*).

No Pacto em defesa do SUS tem-se ações concretas e articuladas pelas três instâncias federativas no sentido de reforçar o SUS como política de Estado mais do que política de governo e de defender, vigorosamente, os princípios basilares dessa política pública, inscritos na Constituição Federal (BRASIL, 2006, *et al*).

Por fim, no Pacto pela gestão busca-se estabelecer as responsabilidades claras de cada ente federativo de modo a tornar menos confusa a competência concorrente, amenizando o impacto orçamentário e operacional para cada ente. Para tanto, busca-se o fortalecimento da gestão compartilhada do SUS. Por ser o Brasil um país continental, com diferenças e iniquidades regionais, é necessário descentralizar e regionalizar a gestão sem abrir mão de uma unidade de princípios que respeitem as singularidades de cada região.

Esse Pacto radicaliza a descentralização de atribuições do Ministério da Saúde para os estados, e para os municípios, promovendo um choque de descentralização, acompanhado da desburocratização dos processos normativos. Reforça a territorialização da saúde como base para organização dos sistemas, estruturando as regiões sanitárias e instituindo colegiados de gestão regional.

Reitera a importância da participação e do controle social com o compromisso de apoio à sua qualificação.

Explicita as diretrizes para o sistema de financiamento público tripartite: busca critérios de alocação equitativa dos recursos; reforça os mecanismos de transferência fundo a fundo entre gestores; integra em grandes blocos o financiamento federal e estabelece relações contratuais entre os entes federativos (BRASIL, 2006, *et al*).

Quanto às prioridades do Pacto pela gestão, tem-se a definição de forma clara e inequívoca da competência sanitária de cada ente federativo e estabelecer as diretrizes para a gestão do SUS.

O Pacto deve ser operacionalizado por meio do documento de Diretrizes Operacionais do Pacto pela Saúde, que constitui o Anexo II da Portaria 399/2006.

Por meio deste Pacto, percebe-se que a operacionalização do SUS deve se dar de modo cooperativo e regionalizado, de modo a contemplar as perspectivas de cada ente federativo, em suas peculiaridades e individualidades, sem olvidar da necessária uniformização de princípios, em especial, da necessária solidariedade entre os entes gestores do SUS.

Em suas diretrizes são especificadas as prioridades de cada eixo, bem como as metas e ações estabelecidas para operacionalizar o referido Pacto. Especificamente quanto ao Pacto pela Gestão, as premissas de descentralização e regionalização são o foco de atuação, visando a garantir acesso, resolutividade e qualidade às ações e serviços do SUS, além de garantir a integralidade na atenção à saúde, racionalizar os gastos e otimizar os recursos. Os principais instrumentos de planejamento de regionalização são o Plano Diretor de Regionalização – PDR, o Plano Diretor de Investimento – PDI e a Programação Pactuada e Integrada da Atenção em Saúde – PPI.

O PDR, especificamente, é o elemento central de regionalização da atuação do SUS. No caso do Estado do Ceará, por exemplo, a aplicação do referido plano, com observância das diretrizes de organização das regiões, bem como os critérios que delimitaram as regiões no Estado<sup>1</sup>, organizou a descentralização de modo a implantar uma coordenadoria em cada região como órgão representativo da Secretaria Estadual da Saúde, com atribuições e funções específicas, a fim de cumprir com o que fora pactuado com as demais esferas da federação.

Esse PDR desenhou as regiões para regulação das áreas de saúde no Estado, estabelecendo, também, a área de atuação dos Municípios, nas atribuições que lhe foram incumbidas. No caso do Município de Fortaleza, por exemplo, enquadra-se na macrorregião de Fortaleza, que integra os municípios de Fortaleza, Aquiraz, Euzébio e Itaitinga<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> **Diretrizes de regionalização.** Disposição política para pactuação. Disponível em <<http://www.saude.ce.gov.br/index.php/regionalizacao>> Acesso em 06 de junho de 2015.

<sup>2</sup> Plano Diretor de Regionalização do Estado do Ceará. Disponível em <http://www.cirf.fortaleza.ce.gov.br/index.php/pdr-2011/regiao-metropolitana>, acesso em 04 de junho de 2015.

<sup>3</sup> Portaria 339 de 33 de fevereiro de 2006. Disponível em <[http://bvsmis.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2006/prt0399\\_22\\_02\\_2006.html](http://bvsmis.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2006/prt0399_22_02_2006.html)> acesso em 06 de junho de 2015.



Já a Programação Pactuada e Integrada (PPI) de atenção em saúde é um processo que visa a definir a programação das ações de saúde em cada território e nortear a alocação dos recursos financeiros para saúde a partir de critérios e parâmetros pactuados entre os gestores<sup>3</sup>. É o que estabelece, por exemplo, as competências e compensações a serem feitas entre os municípios, ou entre os demais entes federativos.

Além de tais documentos, o Pacto SUS determina, ainda, o PDI, que é o Plano Diretor de Investimento, que irá definir o perfil de atendimento e as necessidades de investimentos na rede de atendimento de saúde.

De modo sintético, observa-se a gestão do Sistema Único de Saúde como uma gestão cooperada, solidária, com prévia definição das atribuições de cada ente federativo a fim de otimizar a operacionalização dos serviços de saúde. No caso do Município de Fortaleza, o PDR foi institucionalizado em 2006, delimitando o Estado do Ceará em 03 macrorregiões centrais, sendo que em 2011 foi redimensionada as macrorregiões para comportar a macrorregião sertão-central<sup>4</sup>.

No caso do Município de Fortaleza, faz parte da 1ª Coordenadoria Regional de Saúde – CRes, com uma região de aproximadamente 2.700.000 habitantes, sendo que 2.500.000 são apenas de Fortaleza, e os demais dos Municípios de Aquiraz, Euzébio e Itaitinga<sup>5</sup>.

A análise destes dados faz-se necessária para entender porque os recursos destinados a um Município, muitas vezes, são direcionados para atender aos habitantes de outros Municípios, porque fazem parte de determinada região. No caso, o PDI e o PPI são fundamentais para que se estabeleça as devidas compensações financeiras entre os Municípios para que não haja sobrecarga do menor sobre o maior, sem olvidar do princípio da unidade e cooperação que regem o SUS.

### 3.2 A auditoria do SUS como instrumento a favor do controle social

O Sistema SUS é complexo e se apresenta com uma estrutura ramificada e bastante capilarizada, em especial após o processo de descentralização e regionalização observado a partir do Pacto SUS, em 2006. Todo essa complexa estrutura institucional tem por finalidade proporcionar um atendimento eficiente e uma prestação de serviço de proteção à saúde de

<sup>4</sup> Plano Diretor de Regionalização do Estado do Ceará. Disponível em <http://www.cirf.fortaleza.ce.gov.br/index.php/pdr-2011/regiao-metropolitana>, acesso em 04 de junho de 2015.

<sup>5</sup> Disponível em <http://www.saude.ce.gov.br/index.php/regionalizacao> acesso em 06 de junho de 2015.



qualidade à toda sociedade. Entretanto, para se alcançar tal desiderato, deve-se estar sempre atento à qualidade e eficiência na prestação destes serviços. Via de regra, a aferição do binômio qualidade e eficiência (gasto despendido x benefício auferido) é feito por meio do sistema de controle estabelecido pela Constituição, que impõe tanto o controle interno quanto o controle externo.

No que tange ao controle interno, este deverá ser feito por cada ente federal, via de regra, por um órgão específico que vise a analisar os níveis de eficiência da máquina pública. Mas o exercício do controle interno não deve resumir-se em uma análise quantitativa – a análise qualitativa é de extrema importância, principalmente quando se trate de serviços que estão diretamente relacionados a necessidades essenciais do ser humano, como é a prestação de serviços de saúde.

Neste caso, além do controle geral inerente a cada órgão público, alguns serviços demandam uma análise qualitativa e quantitativa de seus serviços, a fim de otimizar o gasto público e evitar, assim, o desperdício, os desvios de finalidade, de modo a proporcionar ao contribuinte o máximo de benefício possível. Neste contexto insere-se os serviços de auditoria, que são desempenhados com a finalidade de analisar os gastos sob uma ótica não apenas quantitativa, mas também, qualitativa, observando as finalidades pretendidas.

Em se tratado do Sistema Único de Saúde, o SUS, a auditoria é um instrumento de gestão, contribuindo para a alocação e utilização adequada dos recursos, a garantia do acesso e a qualidade da atenção à saúde oferecida aos cidadãos (BRASIL, 2011, p. 9).

Com os serviços de auditoria, permite-se que o cidadão tenha acesso às contas públicas sob a ótica de um *expert*, que aferirá se o procedimento foi necessário ou não, se foi adequado ou não, se o gasto foi despendido de modo eficiente ou não. O seu conhecimento técnico e, via de regra, sua independência funcional permitem emitir um juízo imparcial e racional emitindo laudos que ofereçam à administração um olhar técnico sobre os serviços de saúde, sem descuidar da necessária atenção e singularidade na prestação dos serviços públicos de saúde.

Os serviços de auditoria são, via de regra, a *posteriori* quanto à prestação do serviço, e prévio quanto à liquidação das contas – na verdade, a auditoria é a própria liquidação dos serviços de saúde a serem pagos para os prestadores da rede SUS. No que se refere aos serviços de saúde prestados por servidores públicos, a auditoria igualmente poderá aferir se, de fato, os serviços foram prestados, se os equipamentos adquiridos estão sendo empregados em sua devida finalidade, se está havendo um atendimento eficiente, etc.



Isso permite um racionamento do gasto público, pois, teoricamente, o ente federativo apenas irá remunerar os serviços efetivamente prestados – podendo se valer os serviços de auditoria, inclusive, da análise *in loco* dos serviços prestados. Ademais, todos os relatórios de auditoria devem ser disponibilizados ao grande público (como todo e qualquer ato administrativo) a fim de permitir o controle social, não deixando a cargo exclusivamente do Conselho Municipal tal incumbência.

Além de tais competências, a Política de Gestão Estratégica e Participativa do SUS prevê a utilização da auditoria como um mecanismo de aproximação do cidadão à gestão pública, atuando *também* de modo preventivo a fim de garantir a qualidade e eficiência na prestação do atendimento da rede

A auditoria no âmbito do SUS, nesse novo contexto, vem passando por um processo de mudança de conceitos, normas e procedimentos, substituindo antigas práticas voltadas para a assistência individual e focadas no erro, reforçando a preocupação com o acompanhamento dos serviços de saúde, das ações preventivas, da qualidade de assistência e da gestão de análise dos resultados, contribuindo para a garantia do acesso e da atenção aos usuários cidadãos e em defesa da vida, pautada na visão do coletivo (BRASIL, 2009, p. 10).

#### Sobre os serviços de auditoria, afirma Ayach, Moimaz e Garbin

Uma das ferramentas de qualidade mais eficientes para monitorar um sistema de gestão e a auditoria, pois, quando bem aplicada, diagnostica não conformidades no serviço avaliado, sendo executada por profissionais capacitados que apresentam, além do conhecimento técnico-científico, atributos pessoais como imparcialidade, prudência e diplomacia, por meio de pareceres embasados por leis, portarias e resoluções.

Cabe aos auditores em saúde buscar sempre agilidade de intervenção no processo, a identificação de prioridades e a organização de sistema de saúde, pela lógica da necessidade da população e não do prestador do serviço, sendo um sistema de controle que informa a administração sobre a eficiência dos programas em desenvolvimento. Não lhe compete apenas indicar os problemas e as falhas, mas também apontar sugestões e soluções, assumindo, dessa maneira, um caráter educador (2013, p. 238-9).

A auditoria do sistema SUS é operacionalizada mediante o Sistema Nacional de Auditoria, com previsão legal no art. 16, XIX da Lei 8080/90, e instituída por meio da Lei 8689/1993, com a competência de realizar a avaliação técnico-científica, contábil, financeira e patrimonial do SUS, com atuação descentralizada, por meio de órgãos estaduais e municipais e da representação do Ministério da Saúde em cada estado da Federação (BRASIL, 2009, p. 10).



Os trabalhos da auditoria são unificados nos três entes da federação, com procedimentos e prática normativamente estabelecidos. Todos os órgãos de auditoria funcionam em rede, devendo submeter-se às diretrizes do Sistema Nacional de Auditoria (SNA). Cabe a cada ente federativo instituir sua respectiva unidade de auditoria; esta é uma obrigação exigida pelo Sistema SUS e devidamente pactuada pelas unidades federativas, inclusive, com destaque orçamentário específico para a criação e aperfeiçoamento destas unidades de auditoria.

Em relação à qualidade dos serviços prestados,

o SNA deve atuar orientado, também, pelos resultados do monitoramento implementado pelas áreas finalísticas; pelos indicadores de avaliação; pelos pontos relevantes e fatores de riscos evidenciados por auditorias anteriores; pelas demandas originadas dos conselhos de saúde, movimentos sociais, do cidadão, de outros órgãos de controle e pelas prioridades governamentais, retroalimentando a gestão do SUS. (BRASIL, 2009, p. 10).

Deste modo, conclui-se que os serviços de auditoria se prestam ao diagnóstico e transparência dos serviços públicos de saúde, estimulam e apoiam o controle social, permitindo à sociedade o acesso à todas as informações do sistema SUS, já devidamente auditadas, o que se transforma, também, em um instrumento para o fortalecimento da gestão.

#### **4 ANÁLISE DO PPA DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA – 2014-2017: GESTÃO DA SAÚDE NO ÂMBITO MUNICIPAL E SEUS REFLEXOS NO ORÇAMENTO PÚBLICO**

A análise do orçamento do Município de Fortaleza exige do observador uma necessária relação entre as três leis orçamentárias de um ente federativo no Brasil: PPA, LDO e LOA. Enquanto o PPA estabelece previsões para os próximos quatro anos em relação ao período de sua elaboração, a LDO e a LOA irão se preocupar com cada exercício financeiro, paulatinamente. Então, a previsão das receitas e despesas alocadas no PPA deverão servir de base para a construção das expectativas na LOA, que podem ou não confirmar as estimativas do PPA.

Como o propósito deste artigo é o de analisar a previsão e a execução de despesas referente a um programa específico de governo, a LDO, lei responsável pela condução na



elaboração da LOA não terá tanto destaque quanto o PPA e LOA. Estes instrumentos satisfazem as necessidades específicas para esse estudo.

O Plano Plurianual do Município de Fortaleza referente ao quadriênio 2014-2017, foi materializado na lei n. 10.095 de 27 de setembro de 2013, tendo sido elaborado tomando por referências diretrizes norteadoras, estabelecidas para a ação do Governo Municipal, dispostas em 3 (três) eixos que congregam programas e ações, concebidos visando o alcance dos resultados e objetivos estratégicos nele estabelecidos<sup>6</sup>. Seu conteúdo é disponibilizado no site da Prefeitura Municipal de Fortaleza, especificamente, no *link* destinado à transparência e orçamento público.

O PPA do Município de Fortaleza foi organizado em torno de eixos que deveriam ser desenvolvido a partir de programas. Seriam eles: melhoria da qualidade de vida e justiça social; crescimento sustentável; gestão transparente, participativa e transformadora.

No primeiro eixo, três são os resultados estratégicos intentados: “Fortaleza Saudável”, “Fortaleza do Conhecimento” e “Fortaleza Segura, Inclusiva e Justa”, “Fortaleza da Juventude” e Fortaleza da Mobilidade e da Acessibilidade”. No segundo eixo, intenta-se alcançar os resultados de “Fortaleza Produtiva e Inovadora” e “Fortaleza Sustentável”. Já no terceiro eixo, o resultado estratégico intentado é denominado “Fortaleza planejada e participativa”, tendo por objetivo estratégico “implantar uma cultura do planejamento e gestão participativa para resultados, com mecanismos observatórios e práticas de controle social”.

O programa eleito para fins de análise neste estudo é o de código 125, denominado Regulação, Controle, Avaliação e Auditoria, o qual está inserido no Eixo I, no Resultado Estratégico “Fortaleza Saudável”, cujos objetivos estratégicos traçados são a) propiciar atenção integral à saúde, com melhoria na qualidade dos serviços; b) proporcionar ambiente saudável, por meio da oferta ampla e diversificada de esporte e lazer<sup>7</sup>.

A Secretaria responsável pela execução deste programa é a Secretaria Municipal de Saúde, nas atividades referentes à área da saúde. Sua estrutura organizacional se divide em núcleos gestores e executores, dentro da Macrorregião de Fortaleza<sup>8</sup>, dentre estes, destaca-se a Coordenadoria de Regulação, Avaliação, Controle e Auditoria das Ações e Serviços de Saúde.

<sup>6</sup> Art. 2º, da Lei 10.095/2013.

<sup>7</sup> Art. 2º do Plano Plurianual do Município de Fortaleza, Lei 10.095/2013.

<sup>8</sup> Verificar a explicação da gestão regionalizada e descentralizada do SUS disponibilizada no item 2.2.

<sup>9</sup> Plano Plurianual do Município de Fortaleza, Lei 10.095/2013, p. 231.



De acordo com o PPA, para os anos de 2014 – 2015 – 2016 – 2017 do total de receita previstos para o Município de Fortaleza - R\$ 28.306.240,795,00 (vinte e oito bilhões, trezentos e seis milhões, duzentos e quarenta mil e setecentos e noventa e cinco mil reais) –foram destinados à função “saúde” a quantia de R\$ 8.197.254.139,00 (oito bilhões, cento e noventa e sete milhões, duzentos e cinquenta e quatro mil e centro e trinta e nove reais), sendo apenas para o ano de 2014 o equivalente a R\$ 1.778.125.263,00 (um bilhão, setecentos e setenta e oito milhões, cento e vinte e cinco mil e duzentos e sessenta e três reais).

Desse total, R\$ 913.307.164,00 (novecentos e treze milhões, trezentos e sete mil e centro e sessenta e quatro reais) foram previstos para acudir ao programa de código 0125 – Regulação, Controle, Avaliação e Auditoria, sendo que para o ano de 2014, foram destinados R\$ 198.538.929,00 (cento e noventa e oito milhões, quinhentos e trinta e oito mil e novecentos e noventa e nove reais).

Do total da previsão de recursos a serem arrecadados, 22% (vinte e dois por cento) foram destinados à saúde, totalizando uma quantia de R\$ 8.197.254.139,00<sup>9</sup>, o que equivale a percentual da Receita Corrente Líquida, devidamente apurado nos últimos doze meses, com base nos relatórios de execução orçamentaria – que no caso do Município de Fortaleza.

Do total de R\$ 8.197.254.139,00 (oito bilhões, cento e noventa e sete milhões, duzentos e cinquenta e quatro mil e cento e trinta e nove reais) destinados aos quatro anos referentes ao PPA 2014-2017 na área da saúde, foram destinados R\$ 913.307.164,00 (novecentos e treze milhões, trezentos e sete mil e cento e sessenta e quatro reais) - 10% (dez por cento) – aos serviços de auditoria, o que inclui desde sua modernização até a sua operacionalização cotidiana, nos termos determinados nos diversos instrumentos do Pacto SUS<sup>10</sup>.

Pela Lei Orçamentária Anual destinada ao ano de 2014<sup>11</sup>, do total de R\$ 6.395.564.260,00 (seis bilhões, trezentos e noventa e cinco milhões, quinhentos e sessenta e quatro mil, duzentos e sessenta reais) previstos para o orçamento geral, R\$ 1.663.040.099,00 (um bilhão, seiscentos e sessenta e três milhões, quarenta mil e noventa reais) foram destinados à saúde, o que representa 21% (vinte e um por cento) do total da receita estimada para o exercício financeiro.

<sup>10</sup> Fonte: Plano Plurianual do Município de Fortaleza, Lei n. 10.095/20013, p. 231.

<sup>11</sup> Lei Orçamentária Anual do Município de Fortaleza – Lei n. 10.141 de 13 de dezembro de 2014, disponível em < [http://www.fortaleza.ce.gov.br/sites/default/files/loa\\_-2014\\_-\\_lei\\_10141\\_-\\_final.pdf](http://www.fortaleza.ce.gov.br/sites/default/files/loa_-2014_-_lei_10141_-_final.pdf)> Acesso em: 5 jan. 2016.



A receita estimada no PPA do Município de Fortaleza para a função saúde para o ano de 2014 era de R\$ 1.778.125.263,00 (um bilhão, setecentos e setenta e oito milhões, cento e vinte e cinco mil e duzentos e sessenta e três reais); já a LOA previu o total de

R\$ 1.663.040.099,00 (um bilhão, seiscentos e sessenta e três milhões, quarenta mil e noventa reais), o que representou uma queda de 6% (seis por cento) entre a estimativa do PPA e a previsão da LOA, equivalente a R\$ 115.085.164,00 (cento e quinze milhões, oitenta e cinco mil e cento e sessenta e quatro reais).

Do total de R\$ 1.663.040.099,00 (um bilhão, seiscentos e sessenta e três milhões, quarenta mil e noventa reais) previstos na LOA-2014 para a saúde, foram destinados ao programa 0125 – Regulação, Controle, Avaliação e Auditoria R\$ 198.568.929,00 (cento e noventa e oito milhões, quinhentos e sessenta e oito mil e novecentos e vinte e nove reais), o que representa um percentual de 11% (onze por cento) da receita total estimada para o exercício financeiro. Com relação à previsão constante no PPA 2014-2017, a quantia era de R\$198.568.929,00 (cento e noventa e oito milhões, quinhentos e trinta e oito mil e novecentos e noventa e nove reais), o que representou uma quantia a mais de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais).

A LOA previu, especificamente, no que tange ao programa 0125, a execução das seguintes ações:

**Tabela I: Análise da previsão do orçamento para as ações de auditoria**

Objeto da despesa	Valor
Prestação de serviços especializados para a rede hospitalar/SUS (profissionais contratados – 153)	<b>RS 12.100.000</b>
Contratualização com entidades filantrópicas	<b>RS 73.418.478,00</b>
Contratualização com entidades privadas	<b>RS 74.500.000,00</b>
Contratualização com entes públicos	<b>RS 37.000.000,00</b>
Fortalecimento das ações de controle, avaliação e regulação	<b>RS 800.000,00</b>
Implantação e manutenção do sistema municipal de auditoria	<b>RS 500.000,00</b>
<b>Total</b>	<b>RS 198.568.929,00</b>

**Fonte: elaborada pelas autoras.**



Com estes números, no que tange à estimativa de receitas, verifica-se um otimismo em relação aos investimentos na área de auditoria, cumprimento com o que fora pactuado com os demais entes federativos gestores do SUS.

No que se refere à execução deste orçamento, vejamos o que nos diz a mensagem encaminhada pelo Prefeito à Câmara Municipal de Vereadores para abertura da sessão legislativa de 2015, com dados sobre a execução orçamentária do exercício financeiro de 2014, verifica-se os seguintes dados.

No que se refere ao orçamento destinado à saúde, foram executados R\$ 1.771.835.384,86 (um bilhão, setecentos e setenta e um mil, oitocentos e trinta e cinco milhões, trezentos e oitenta e quatro mil e oitenta e seis reais)<sup>12</sup>, o que representa um incremento de R\$ 108.795.285,86 (cento e oito milhões, setecentos e noventa e cinco milhões, duzentos e oitenta e cinco mil e oitenta e seis centavos) em relação ao total previsto na LOA, que era de R\$ 1.663.040.099,00 (um bilhão, seiscentos e sessenta e três milhões, quarenta mil e noventa reais).

Fazendo uma análise dos dados do orçamento geral da saúde, temos:

**Tabela II** – Previsão orçamentária do Município de Fortaleza

	Orçamento previsto PPA	Orçamento Previsto LOA	Orçamento Executado
Saúde	<b>R\$ 1.778.125.263,00</b>	<b>R\$ 1.663.040.099,00</b>	<b>R\$ 1.771.835.384,86</b>

**Fonte:** elaborada pela autora.

A estimativa do PPA, mais uma vez, não foi cumprida, embora tenha havido uma elevação na arrecadação de tributos se comparado ao exercício de 2013<sup>13</sup>.

No que se refere aos serviços específicos de auditoria, que compõe o programa 0125 do orçamento da função saúde, verificou-se por meio do Balanço de 2014, disponibilizado no sítio eletrônico da Prefeitura Municipal de Fortaleza, que foram executados o equivalente a R\$ 341.537.059,19 (trezentos e quarenta e um milhões, quinhentos e trinta e sete mil, cinquenta e nove reais e dezenove centavos), tendo sido assim executados<sup>14</sup>.

12 Mensagem à Câmara Municipal. Abertura da Sessão Legislativa 2015. P. 140. Disponível em [http://www.fortaleza.ce.gov.br/sites/default/files/mensagem\\_final.pdf](http://www.fortaleza.ce.gov.br/sites/default/files/mensagem_final.pdf) Acesso em 07 de junho de 2015.

13 “Esse resultado foi viabilizado graças a um bom esforço de arrecadação e de gestão financeira. Em 2014, retomamos nossa capacidade de arrecadação ampliando a receita do município em cerca de 17% em relação à 2013. Como em 2013 tivemos uma redução de receita de cerca de 3%, a receita total de 2014 foi 14% maior do que a de 2012. Nesse mesmo período a despesa de pessoal, que representa metade de todos os gastos do município, cresceu 24%”. Mensagem à Câmara... p. 14.

14 Balanço do Exercício Financeiro de 2014 do Município de Fortaleza – CE, p. 501, disponível em: <[http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/Planejamento/balanco\\_2014.pdf](http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/Planejamento/balanco_2014.pdf)>. Acesso em: 7 jan. 2016.



**Tabela III** – Execução do orçamento referente ao programa de código 0125 da LOA – 2014 do Município de Fortaleza

Objeto da Despesa	Valor
Prestação dos serviços especializados para a rede hospitalar	<b>R\$ 7.997.651,88</b>
Contratação com entidades filantrópicas por editais	R\$ 170.697.116,36
Contratualização com entidades privadas	R\$ 121.268.832,39
Contratualização com entes públicos	R\$ 41.573.458,56
Fortalecimento das ações de controle, avaliação e regulação	<b>R\$ 0,00</b>
Implantação e manutenção do sistema municipal de auditoria	<b>R\$ 0,00</b>
<b>Total</b>	<b><u>R\$341.537.059,19</u></b>

**Fonte: elaborada pelas autoras.**

Confrontando a execução dos recursos destinados à auditoria e aqueles que foram executados, de fato, tem-se um aumento quantitativo considerável nos valores. Houve um aumento de R\$ 142.968.130,19 (cento e quarenta e dois milhões, novecentos e sessenta e oito mil, cento e trinta reais e dezenove centavos), o que representa um aumento de 30% (trinta por cento) se consideradas as estimativas iniciais. Entretanto, além do fato de comprometer o cronograma de execução dos próximos três anos (2015-2017), há que evidenciar o fato de toda a despesa ter sido destinada ao pagamento de contrato de prestação de serviços terceirizados com entidades públicas, privadas e filantrópicas, não tendo sido aplicado nenhuma verba na implantação e fortalecimento das ações de controle, avaliação e regulação de auditoria.

Tais medidas enfraquecem o sistema de auditoria do SUS, que deveria ser fortalecido cada vez mais a fim de proporcionar à sociedade um ambiente de maior transparência da prestação dos serviços públicos de saúde, já tão desgastado pelo descrédito de suas atividades ineficientes e pouco acessíveis à maioria da população. Embora se saiba que o modo como se gasta o orçamento seja uma decisão política, faz-se necessário que o administrador observe o planejamento por ele



feito e, caso não seja possível o seu cumprimento nos moldes estabelecidos, que sejam ofertadas as razões pelas quais não se pôde executar. Na mensagem enviada à Câmara Municipal e no Balanço de Gestão não houve qualquer menção à não execução das despesas públicas relacionadas ao fortalecimento das ações de auditoria.

Não há, sequer, menção sobre os indicadores relacionados à área de auditoria; tal setor é tratado como mais um órgão executor de outras políticas da gestão que não englobem o seu próprio fortalecimento. Embora o presente estudo não tenha a intenção de esgotar a análise da execução orçamentária relacionada às ações do governo no setor de auditoria, cumpre ressaltar que sua não observância culmina no enfraquecimento de uma política de maior transparência da gestão pública comprometendo uma gestão participativa do SUS, intentada pelo Pacto pelo SUS e pelos demais documentos normativos que regem a cooperação entre os entes federativos.

A ação “implementação do sistema de auditoria”, embora não se trate da primeira unidade a ser implementada, considerado a estrutura de auditoria apresentada pelo Município em sua rede de auditoria do SUS, seria mais uma unidade a implementar na vascular rede de atendimento do SUS, possibilitando um trabalho mais efetivo e eficiente, nos termos preconizados pelo Pacto SUS.

Espera-se que ao longo dos próximos três anos, a gestão municipal de Fortaleza busque alternativas ao fortalecimento das ações de auditoria, a fim de proporcionar à sociedade uma gestão participativa, tal como intenta a Política de Gestão Estratégica do SUS, que prevê uma guinada nos serviços de auditoria nos âmbitos locais a fim de consolidar o controle social dos gastos públicos.

#### 4 CONCLUSÕES

O orçamento é uma peça fundamental que deve ser utilizada com sabedoria e parcimônia, em busca de viabilizar a satisfação do maior bem possível com os recursos que se tem disponíveis. Planejar não é tarefa fácil mas vem sendo relegada a segundo plano. Para planejar, deve-se analisar o contexto em que se vive, ver o que clamam as ruas, o povo, a sociedade, aquele que é alvo direto das prestações a cargo do Estado.

Ao longo do presente estudo, buscou-se apresentar um panorama geral da importância do planejamento para o contexto orçamentário do país. Verificou-se que um bom planejamento deve ter por premissa a atenção às necessidades básicas da sociedade. No que



tange aos direitos sociais, a atenção deve ser redobrada, por se tratar de direitos custosos, com grande demanda e que, de certo, não haverá recursos suficientes para atendê-los a contento. Analisou-se as leis que fazem parte do planejamento orçamentário brasileiro – PPA, LOA e LDO, e como as previsões contidas nestes instrumentos devem buscar, ao máximo, representar os anseios e necessidades da população.

Para tal análise, fez-se necessária a exposição da extensa rede de atendimento do SUS e como se deu o processo de sua descentralização e regionalização, nos termos preconizados nas normativas nacionais, bem como nos atos do Poder Executivo. Com isso, constatou-se que o Município é o ambiente mais propício a implementação de uma gestão participativa do SUS, não só com a participação dos Conselhos Municipais de Saúde, mas, principalmente, pela viabilização do controle social dos gastos públicos. Tal feito pode ser alcançado por meio da implementação e fortalecimento das ações de auditoria, importante órgão que, por meio de seus trabalhos de auditoria e avaliação dos serviços prestados pela rede SUS, possibilita ao cidadão que reivindique do gestor a efetividade dos serviços públicos. Ao se dar conta que há um órgão para identificar se os serviços são prestados ou não, se o atendimento é de qualidade, se atende às diretrizes e princípios estabelecidos pelo SUS, o cidadão é estimulado a participar, pois o que era difícil de entender pela ausência de *expertise*, passa a ser clarificado e viável reivindicar direta ou indiretamente as ações necessárias a uma efetiva prestação de serviços de saúde.

A fim de comprovar tais hipóteses, foi feito um estudo sistemático das leis orçamentárias do Município de Fortaleza, em especial o PPA e a LOA, com o propósito de averiguar se o planejamento realizado correspondia à execução orçamentária realizada, referente ao ano de 2014.

Por questões metodológicas, escolheu-se apenas um programa dos tantos executados pelo governo municipal, e investigou a gestão orçamentária do Município de Fortaleza, em suas ações relacionadas aos serviços de auditoria. De sua análise, pôde-se concluir que, ainda que a arrecadação do Município tenha aumentado, se comparado ao ano de 2013, a receita destinada à saúde não acompanhou a realidade, permanecendo quase inalterada diante da previsão estabelecida pelo PPA e pela LOA.

Os recursos destinados às ações de auditoria – sua implementação e fortalecimento, embora tenha sido utilizados 30% (trinta por cento) a mais do que previsto na LOA, o valor total executado foi destinado à contratação de prestação de serviços de terceiros – entes públicos, empresas privadas e entidades filantrópicas, não tendo sido executado nenhuma



quantia nas ações de implementação e fortalecimento da auditoria, tal como preconizado pela Política de Gestão Participativa do SUS.

Diante de tais constatações, defendeu-se a importância de um olhar mais atento do gestor para as ações da auditoria, pois podem proporcionar à sociedade uma efetiva participação no controle do gasto público. Além de ser uma diretriz do SUS e uma meta estabelecida a todos os entes federativos, é uma importante ferramenta de fortalecimento da democracia e da cidadania. Sabe-se que muitos são os desafios enfrentados pelos gestores na condução dos serviços públicos de saúde; ter que lidar com o imprevisível, cotidianamente lidar com o comprometimento do bem mais precioso que existe, a vida, não é uma tarefa matemática, mas que exige certo equilíbrio que permita conduzir as despesas públicas de modo a minimizar as mazelas que a falta de saúde possa trazer a um ser humano.

Deste modo, ainda que ocorram fatos que inviabilizem a execução tal como planejada – e, mais uma vez, isto é perfeitamente defensável e totalmente possível – é necessário que recaia sobre o gestor um ônus argumentativo que o impulse a justificar a não execução do que fora planejado, até para que se permita um maior controle por parte da população. O controle só é possível mediante quando há um lastro que permita identificar o que pode ser, o que foi, e o que poderia ter sido. É com a participação da gestão, viabilizando à sociedade informações fidedignas e transparentes, oferecendo à sociedade uma gestão compartilhada com os motivos de suas decisões – às que repercutem diretamente na vida do cidadão, pelo menos – que se possibilitará o fortalecimento de uma democracia efetivamente participativa.

## REFERÊNCIAS

AYACH Carlos; Moimaz, Suzely Adas Saliba; Garbin, Cléa Adas Saliba. Auditoria no Sistema Único de Saúde: o papel do auditor no serviço odontológico. **Revista Saúde e Sociedade**. V. 22, n. 1, p. 237-248, 2013, p. 238-239.

BRASIL. O processo de planejamento *in* **Plano de Gestão do PPA 2004-2007**, p. 9. Disponível em: <[http://www.planejamento.gov.br/arquivos\\_down/spi/Modelo\\_Gestao.pdf](http://www.planejamento.gov.br/arquivos_down/spi/Modelo_Gestao.pdf)> Acesso em: 20 mar. 2016.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria Executiva. Departamento de Apoio à Descentralização. Coordenação-Geral de Apoio à Gestão Descentralizada. **Diretrizes operacionais dos Pactos pela Vida, em Defesa do SUS e de Gestão / Ministério da Saúde, Secretaria Executiva, Departamento de Apoio à Descentralização**. Coordenação-Geral de Apoio à Gestão Descentralizada. – Brasília: 2006, p. 7. Disponível em: <<http://conselho.saude.gov.br/webpacto/volumes/01.pdf>>. Acesso em: 6 mar. 2016.



BRASIL. Portaria n. 399 de 22 de fevereiro de 2006. Disponível em <[http://bvsm.sau.gov.br/bvs/sau delegis/gm/2006/prt0399\\_22\\_02\\_2006.html](http://bvsm.sau.gov.br/bvs/sau delegis/gm/2006/prt0399_22_02_2006.html)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

BRASIL. Ministério da Saúde. Auditoria do SUS : orientações básicas / Ministério da Saúde, Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa. **Sistema Nacional de Auditoria**. Departamento Nacional de Auditoria do SUS. – Brasília : Ministério da Saúde, 2011, p. 10.

**CABRAL, Denise Maciel de Albuquerque; e CAVALCANTE, Denise Lucena.** Os custos das políticas públicas: um olhar para o orçamento com foco no gasto. **Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário (RDIET)**, Brasília, v. 9, Jan-Jun, 2014, p. 01-18.

CEARÁ. Secretaria de Saúde Pública do Estado do Ceará. Disposição política para pactuação. Disponível em: < <http://www.sau.gov.br/index.php/regionalizacao>> Acesso em: 20 mar. 2016.

CEARÁ. **Plano Diretor de Regionalização do Estado do Ceará.** Disponível em: <<http://www.cirf.fortaleza.ce.gov.br/index.php/pdr-2011/regiao-metropolitana>>. Acesso em 20 mar. 2016.

FORTALEZA. Lei Orçamentária Anual do Município de Fortaleza – **Lei No 10.141 de 13 de dezembro de 2014.** Disponível em: < [http://www.fortaleza.ce.gov.br/sites/default/files/loa\\_2014\\_-\\_lei\\_10141\\_-\\_final.pdf](http://www.fortaleza.ce.gov.br/sites/default/files/loa_2014_-_lei_10141_-_final.pdf)> . Acesso em: 20 jun. 2015.

FORTALEZA. Mensagem à Câmara Municipal. **Abertura da Sessão Legislativa 2015.** Disponível em: <[http://www.fortaleza.ce.gov.br/sites/default/files/mensagem\\_final.pdf](http://www.fortaleza.ce.gov.br/sites/default/files/mensagem_final.pdf)>. Acesso em: 20 jun. 2015.

FORTALEZA. **Balço do Exercício Financeiro de 2014 do Município de Fortaleza – CE,** p. 501> Disponível em: <[http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/Planejamento/balanco\\_2014.pdf](http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/Planejamento/balanco_2014.pdf)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

LABAND, Paul. **Derecho Presupuestario** (1. Ed., 1871). Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

LEAL, Rogério Gesta. **Impactos econômicos e sociais das decisões judiciais: aspectos introdutórios.** Brasília: ENFAM, 2010.

PACINI, Dante. **Política e Direito: Filosofia e Ciência.** Rio de Janeiro: Editora Borsoi, 1973.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de Derecho Financiero.** Introducción. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977.

SARLET, Ingo Wolf gang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais.** Porto Alegre: 2007, p. 178.



SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti. (Orgs.) **Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível**. 2. ed., Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. Algumas considerações em torno do conteúdo, eficácia e efetividade do Direito à Saúde na Constituição de 1988. **Revista Eletrônica sobre a reforma do Estado**. nº 11. Setembro/Outubro/Novembro. Salvador: 2007.

SUSTEIN, Cass. **El costo de los derechos**. Buenos Aires: Sigilo Veintiuno, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: o orçamento na Constituição**. 3. Ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

\_\_\_\_\_. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária”. In SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti. (Orgs.) **Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível**. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010.