

UNILEÃO  
CENTRO UNIVERSITÁRIO DOUTOR LEÃO  
SAMPAIOCURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

FELIPE JACÓ ALVES DE OLIVEIRA

**A CONTROLADORIA NO ÂMBITO PÚBLICO: UM ESTUDO SOBRE A  
IMPORTÂNCIA DA APLICABILIDADE DO CONTROLE INTERNO PARA A  
EFICÁCIA DO COMBATE À CORRUPÇÃO**

Juazeiro do Norte- CE  
2022

**A CONTROLADORIA NO ÂMBITO PÚBLICO: UM ESTUDO SOBRE A  
IMPORTÂNCIA DA APLICABILIDADE DO CONTROLE INTERNO PARA A  
EFICÁCIA DO COMBATE À CORRUPÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso – *Artigo Científico*, apresentado à Coordenação do Curso de Graduação em Direito do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio, em cumprimento às exigências para a obtenção do grau de Bacharel.

**Orientador:** Ítalo Roberto Tavares do Nascimento

Juazeiro do Norte-CE

2022

FELIPE JACÓ ALVES DE OLIVEIRA

**A CONTROLADORIA NO ÂMBITO PÚBLICO: UM ESTUDO SOBRE A  
IMPORTÂNCIA DA APLICABILIDADE DO CONTROLE INTERNO PARA A  
EFICÁCIA DO COMBATE À CORRUPÇÃO**

Este exemplar corresponde à redação final aprovada do  
Trabalho de Conclusão de Curso de FELIPE JACÓ  
ALVES DE OLIVEIRA.

Data da Apresentação 08/11/2022

**BANCA EXAMINADORA**

Orientador: Prof. Me. Ítalo Roberto Tavares Do Nascimento

Membro: Prof. Esp. Ildevania Felix Lima

Membro: Prof. Me. Jorge Emicles Pinheiro Paes Barreto

**JUAZEIRO DO NORTE-CE  
2022**

## **A CONTROLADORIA NO ÂMBITO PÚBLICO: UM ESTUDO SOBRE A IMPORTÂNCIA DA APLICABILIDADE DO CONTROLE INTERNO PARA A EFICÁCIA DO COMBATE À CORRUPÇÃO**

Felipe Jacó Alves de Oliveira<sup>1</sup>  
Ítalo Roberto Tavares do Nascimento<sup>2</sup>

### **RESUMO**

A gestão pública contemporânea encontra-se num processo de considerável evolução, na qual são utilizados diversos métodos de gestão, sendo todos esses baseados em normativas; sejam elas leis, decretos ou portarias. Nota-se que o controle externo e o controle interno andam de mãos dadas quando se trata de fiscalização dos atos a gestão pública, sendo que cada poder possui seu sistema de controle e fiscalização. Para que fosse alcançado o objetivo do presente estudo a metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e de natureza exploratória. Foi possível que se chegasse à conclusão de que as Instruções Normativas dos Tribunais de Contas dos Estados são de suma importância para o Sistema de Controle Interno Municipal. Foi concluído que é primordial uma estrutura de servidores adequada e compatível com o porte do município e não deixando de lado a figura do servidor efetivo de carreira específica. Chegou-se a conclusão de que o órgão central de controle interno é baseado em 03 (três) vertentes para sua eficácia, partindo desde as competências, passando pela independência da auditoria interna e necessitando do suporte dos gestores públicos. Por fim, com o presente estudo foi possível concluir que o Tribunal de Contas do Estado-TCE possui uma forte conexão com o órgão central de controle interno municipal, pois aquele procura regulamentar, de forma imparcial, por meio das instruções normativas, as atividades deste perante o gestor e ainda atua desempenhando o papel do controle externo fiscalizando ambas as partes visando à eficácia e o combate à corrupção.

**Palavras Chave:** Controladoria. Controle Interno. Corrupção.

### **ABSTRACT**

Contemporary public management is in a process of considerable evolution, in which different management methods are used, all of which are based on regulations; be they laws, decrees or ordinances. It is noted that external control and internal control go hand in hand when it comes to supervising the acts of public management, and each power has its system of control and supervision. In order to achieve the objective of the present study, the methodology used was bibliographic research and of an exploratory nature. It was possible to reach the conclusion that the Normative Instructions of the State Audit Courts are of paramount importance for the Municipal Internal Control System. It was concluded that it is

---

<sup>1</sup> Acadêmico do Curso de Direito do Centro Universitário Dr. Leão Sampaio – UNILEÃO. E-mail: felipejacoalves@gmail.com

<sup>2</sup> Mestre em Direito. Docente do Curso de Direito do Centro Universitário Dr. Leão Sampaio – UNILEÃO. E-mail: italotavares@leaosampaio.edu.br

essential to have an adequate and compatible server structure with the size of the municipality and not leaving aside the figure of the effective server of a specific career. It was concluded that the central internal control body is based on 03 (three) aspects for its effectiveness, starting from the competences, passing through the independence of the internal audit and needing the support of public managers. Finally, with the present study, it was possible to conclude that the State Court of Auditors-TCE has a strong connection with the central municipal internal control body, as it seeks to regulate, in an impartial way, through normative instructions, the activities of this before the manager and still performs the role of external control, inspecting both parties with a view to effectiveness and the fight against corruption.

**Keywords:** Controllanship. Internal control. Corruption.

## 1 INTRODUÇÃO

A gestão pública contemporânea encontra-se num processo de considerável evolução, na qual são utilizados diversos métodos de gestão, sendo todos esses baseados em normativas; sejam elas leis, decretos ou portarias. No cenário público, todos os atos dos gestores devem ser legais e sempre baseados em princípios morais e éticos. Neste quesito, a controladoria surge como uma importante ferramenta para a gestão pública efetiva, pois ela atua através, do controle interno, como forma de fiscalizar, seja orientando, corrigindo, ou até mesmo acompanhando todas as atividades de um ente público.

Nota-se que o controle externo e o controle interno andam de mãos dadas quando se trata de fiscalização dos atos a gestão pública, sendo que cada poder possui seu sistema de controle e fiscalização.

Existe uma forte relação entre Controle Interno, Governança e Gestão Pública, sendo que esta deve ser praticada seguindo os ritos desse e daquele para o fortalecimento e confiabilidade em toda a administração pública visando observar as aplicações dos recursos e colaborando no combate à corrupção.

A corrupção apresenta um envolvimento de diversos agentes; sejam eles políticos, empresários, e pessoas agregadas, os quais, através de métodos de conspiração, visam o benefício próprio por meio do acesso ao poder dos bens e dos recursos públicos. Isso vem a promover o aumento de incertezas e riscos e permitindo a regressão do desenvolvimento econômico, redução de investimentos, regressão social, desrespeito ao princípio da isonomia, fazendo com que o setor público se torne ineficiente.

Diante a modernização, que vem acompanhada do desenvolvimento informatizado no Brasil, fez-se necessário, no âmbito público, aplicar-se estratégias de trabalho, com

planejamento e controle das gestões públicas em cada setor, sendo que cada uma das esferas públicas são responsáveis para criar um órgão fiscalizador através de legislações que, no caso das prefeituras, são as controladorias, além de terem a necessidade de utilizar o parâmetro do princípio da administração pública, agindo sempre de acordo com a Lei, com transparência, buscando apresentar resultados positivos, para que se mostre um trabalho preventivo contra a corrupção, sendo esta uma ferramenta multifacetada e, sobretudo adequar-se aos princípios da LIMPE (Liberdade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência).

A Controladoria traz uma contribuição para os municípios e, principalmente, para a população, que passará a entender a importância do controle interno e sua relação com o TCE, fiscalizando o trabalho dos gestores públicos municipais e agindo preventivamente, sempre observando como o dinheiro público está sendo investido em benefício da sociedade e evitando proposituras corruptivas.

Tais características do controle interno, somam-se positivamente para uma boa administração, haja vista a necessidade de sua aplicabilidade com responsabilidade, pois o que se tem visto ultimamente é um total descaso com os bens públicos, sendo uma demanda muito grande de investimento e a necessidade de disponibilização de muitos serviços.

O presente estudo tem como objetivo geral verificar a relação entre as controladorias municipais e a efetivação dos princípios constitucionais da administração pública, percebendo se as atividades exercidas pelas controladorias têm corroborado de forma efetiva na gestão pública em se tratando do combate à corrupção no setor público. Já os objetivos específicos tratam-se de estabelecer a relação entre a corrupção como fenômeno multifacetado e a necessidade da Constituição de mecanismos preventivos, além de, entender qual a função das Controladorias Municipais enquanto órgãos de controle interno da gestão pública e sua relação com o controle externo e tratar o controle interno como ferramenta de combate a corrupção, mostrando seus mecanismos e discutindo sua aptidão à temática em questão.

Diante o exposto, e destacando a importância do controle interno como fator para o combate à corrupção em meio ao setor público, é chegado ao seguinte questionamento: Qual a importância da aplicabilidade do controle interno para a eficácia do combate à corrupção?

## **2 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

No que concerne ao estudo, será apresentado na revisão da literatura, diversos conceitos relacionados ao controle interno, corrupção, transparência, mecanismos preventivos, bem como a implementação das normativas as quais impactarão nas atividades

pertinentes as Controladorias.

O Controle na Administração Pública tem como um de seus primeiros embasamentos legais a Lei de Nº 4.320 de 1964, esta destaca em seu Art. 75 que o controle da execução orçamentária compreenderá a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços (BRASIL, 1988).

Nesse contexto, os sistemas de controle surgem como um aperfeiçoamento, dado que compreendem um conjunto de procedimentos administrativos que servem de apoio à gestão pública no alcance de seus objetivos. Nota-se, também, que além de outras legislações existentes, o controle na Administração Pública trata-se de uma exigência constitucional, bem como expresso no Artigo 30 direcionado para o âmbito municipal e nos Artigos 70, 71 e 74 direcionados para o âmbito federal (BRASIL, 1988).

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.8. trata do Controle Interno na Administração Pública da seguinte forma:

O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:  
(a) a preservação do patrimônio público;  
(b) o controle da execução das ações que integram os programas;  
(c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas (NBCT 16.8).

Segundo Costa e Oliveira (2022), o sistema de controle interno trata-se de um conjunto de mecanismos de autocontrole da própria administração, no qual os servidores competentes e preparados e as unidades administrativas, coordenadas por um órgão central (Controladoria Geral), atuam em sintonia para que a organização atinja seus objetivos de forma eficaz e eficiente e, conforme pretendido nos planejamentos, de forma efetiva.

Enfatizando o sistema de controle interno como um todo, nota-se que o controle interno de um órgão público não é exercido de forma isolada por um único servidor ou por apenas um departamento da estrutura organizacional, mas pela contribuição de todos aqueles que respondem ou venham a responder pelas diversas operações, em especial os que têm funções de comando e gerenciamento.

Há uma considerável distinção entre controle interno e auditoria interna. Sendo que esta pode ser exercida pelo profissional auditor que busca, através de atividades técnicas, detectar fatos e formalizá-los através do relatório de auditoria, já o outro, pode ser exercido por qualquer unidade administrativa da gestão pública, podendo ser o controle de

almoxarifado, patrimônio, combustível, diárias, etc. Cabe ainda enfatizar que o controle interno pode ser exercido em todos os setores da administração, já a Controladoria trata-se do órgão central de controle interno.

O país vem sofrendo algumas transformações legais na gestão pública, em que se apresentam de maneira aprimorada práticas gerenciais relacionadas à Administração Pública, mecanismos de controle de gestão, ações preventivas ao combate a corrupção e transparência. Segundo Prinzo (2022), o Controle na Administração Pública engloba os princípios básicos da Administração Pública, dentre eles é possível destacar os da legalidade e da moralidade administrativa, objetivando a eficiência em prol do interesse público.

Portanto, após o conhecimento conceitual sobre controle interno na administração pública e sua relação com a controladoria ofertado pelos doutrinadores acima citados, pode-se observar que, por unanimidade, a função primordial do controle é a vigilância/fiscalização dos atos que envolvem a utilização de recursos públicos, buscando sempre detectar falhas e buscar as respectivas correções encontradas para que os atos sejam realizados dentro da conformidade, legitimidade e legalidade, além de serem oportunos, convenientes e eficientes.

Assim, como a Administração Pública não visa lucro financeiro, procurando equilibrar as entradas e saídas de recursos, e sim o lucro social, cabe aos senhores gestores maximizarem suas ações de forma que tenha um bom gerenciamento das receitas e despesas, como também um eficiente acompanhamento do patrimônio público, sendo que, por outro lado, tem também como finalidade assegurar que a Administração Pública atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como o princípio da economicidade e o princípio constitucional da Administração Pública previsto no artigo 37 da Constituição Federal de 1988. (Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência) LIMPE.

### **3 CONTROLADORIAS MUNICIPAIS E O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**

Após o entendimento do controle e a distinção entre controle interno e controladoria, para alcançar bons resultados para a Administração Pública é importante diagnosticar os dispositivos e princípios que norteiam a execução dos procedimentos voltadas à gestão pública. Portanto, é importante estabelecer que a incorporação da controladoria do setor público não é somente um ato discricionário do gestor público.

Para tal, no âmbito da Administração Pública, apesar dos serviços terem uma

demanda consideravelmente alta e os recursos muitas vezes serem inferiores a demanda, é aí que entra o significativo papel da controladoria no município e dos Tribunais de Contas estaduais, para auxiliar os gestores nas tomadas de decisões, detectando possíveis erros, trabalhando de forma preventiva e corrigindo aquilo de equivocado que aparece, contribuindo assim, para de maneira eficaz, contribuir com o princípio da economicidade.

Segundo Gomes (2021), o sistema de controle interno municipal pode ser formado por vários subsistemas que devem agir de forma harmoniosa, multidisciplinar, integrada e balizada por uma regra comum que lhes permita segurança jurídica. Sendo assim, o sistema de controle municipal pode ser visto de uma forma objetiva, pelo método de uma visão de sua estrutura pura de controle, considerando sua organização administrativa dentro da unidade controlada; e subjetivo, incluindo as pessoas responsáveis pelo controle interno e suas características principais.

De acordo com o contexto em questão, o sistema de controle interno é composto, basicamente, pelo Auditor de Controle Interno sendo ele servidor efetivo de carreira e o responsável pelo controle interno, função esta que pode ser ocupada por servidor em cargo de comissão. Este deve executar atividades de coordenação, não se restringindo apenas a isso, já o auditor deve realizar auditorias que serão concretizadas por meio do relatórios, sendo ele o fruto das atividades do sistema de controle interno.

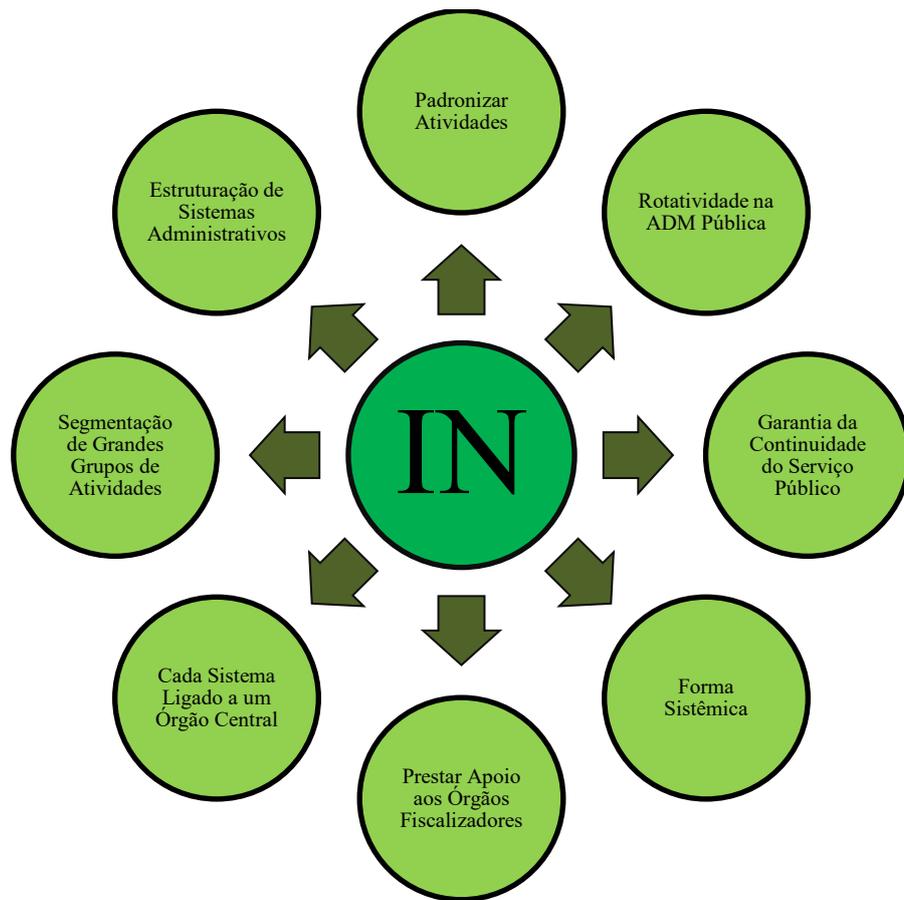
Para Costa e Oliveira (2022), nos municípios, o órgão responsável pelo gerenciamento do sistema de controle interno, por meio do levantamento de informações relevantes sobre a gestão visando orientar a decisão mais viável acerca da utilização dos recursos disponíveis, bem como da articulação de mecanismos de conserto de falhas e inconformidades, é conhecido por Controladoria Geral do Município[...] Sendo que os termos adotados para designar os órgãos centrais de controle interno é de pouca relevância, pois há grande dependência da forma da estrutura organizacional do órgão em que atua, bem como da própria conveniência da administração[...] e , para isso, o melhor método de distinção das demais unidades integrantes do sistema são as suas atribuições de coordenação, orientação e acompanhamento definidas na legislação local.

Para Corcino *et al.* (2022) *apud* Santos (2013), não é de hoje que a administração pública municipal não esteve habituada com um sistema de controle interno como um instrumento de transparência e suporte, tanto para o seu próprio controle interno quanto para os controles externos e sociais. No entanto, vem sendo implantado na gestão pública dos municípios setores de controladorias internas para a melhoria da gestão, combate à corrupção e pelo zelo à transparência de seus atos.

Os Tribunais de Contas dos Estados Possuem um papel de suma importância para as Controladorias Municipais, pois são eles que emitem as normas técnicas a serem seguidas e elaboram instruções normativas que norteiam e estabelecem padrões nas atividades técnicas de gestão dispendo sobre a criação, implantação, manutenção e coordenação dos Sistemas de Controle Interno nos Poderes Legislativo e Executivo Municipais. Sendo que suas competências são estabelecidas nos arts. 31, 70, 71 e 75 da Constituição Federal.

Destacando a importância das Instruções Normativas para as controladorias municipais (tanto as dos Tribunais do Contas quanto as próprias do controle interno municipal) executarem suas atividades com maestria. Tal temática pode ser melhor explicado na **Figura 01** a seguir:

**FIGURA 01:** Finalidades Básicas da Instrução Normativa



**FONTE:** Elaborado pelo Autor (2022)

De acordo com a **Figura 01**, a Instrução Normativa padroniza as atividades de controle interno através de procedimentos com o intuito de facilitar as suas atividades; permitem a rotatividade de servidores, fazendo com que os novos possam realizar consultas para a execução correta dos procedimentos de rotina; garante a continuidade do serviço público nas atividades operacionais; focam nas rotinas de forma sistêmica, unindo todas as áreas em busca dos mesmos resultados; permite uma participação maior da Controladoria Municipal nos procedimentos de cada unidade/secretaria; e permite o agrupamento de várias atividades através das características específicas de cada unidade/secretaria.

De acordo com a Instrução Normativa 001/2017 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, adotada pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará, a gestão dos Sistemas de Controle Interno dos Poderes Municipais será atribuída à unidade organizacional específica - o Órgão Central do Sistema de Controle Interno - que, criada por lei municipal, possua estrutura condizente com o porte e a complexidade do município, devendo ficar diretamente vinculado à autoridade máxima da Prefeitura ou da Câmara Municipal, não sendo recomendada a sua subordinação hierárquica a qualquer órgão/unidade

da estrutura administrativa do Município.

Sendo assim, segundo Mota e Freitas (2021), a finalidade básica da Controladoria Municipal, seguindo as normativas do TCE, é dar assessoramento ao chefe do Poder Executivo Municipal no controle e fiscalização de seus próprios atos e das demais secretarias, garantindo o cumprimento dos princípios constitucionais e normas infraconstitucionais que regem a Administração Pública.

#### **4 A ATUAÇÃO DAS CONTROLADORIAS COMO INSTRUMENTOS DE COMBATE ÀS PATOLOGIAS CORRUPATIVAS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

A corrupção pode ser desenhada, partindo de uma concepção política como ganhos ilícitos oriundos ao poder político ou a manutenção desse poder. Já no que concerne a Administração Pública, na maioria das vezes, a corrupção está correlacionado com o uso de cargos públicos para favorecimentos pessoais, em que um determinado funcionário público se utiliza de má-fé de meios obscuros para obter vantagem em benefício próprio.

Para entender o que significa corrupção e o prejuízo que ela traz para a sociedade de uma forma generalizada, é importante explicar que esse fenômeno sempre esteve interligado entre instituições públicas e privadas, mediante interesses pessoais e cooperativos, tornando-se uma transação clandestina.

Segundo Prinzo (2022, p. 07), “muito em voga e até salutar, da necessidade do aprimoramento dos mecanismos legais de combate à corrupção e nas diversas propostas modificativas quanto ao direito positivo pátrio, como base a uma tão sonhada Administração Pública eficiente e eficaz”. O autor enfatizou que é indispensável a melhora na forma de elaboração das legislações de combate à corrupção tendo por base uma concepção efetiva da sua execução.

A Controladoria foi instituída por haver certa preocupação com a contabilidade e finanças públicas, ocorreram as mais variadas mudanças desde sua constituição, com focos diferentes, de acordo com os interesses de cada época. Mas foi a partir da criação da Controladoria Geral da União - CGU, que pode haver uma observação de um direcionamento mais efetivo do controle à prevenção e combate a corrupção. [...] A Lei nº 12.846/13 (Lei Anticorrupção) foi um dos marcos regulatórios para o início do combate a corrupção no Brasil. Sua regulamentação se deu por meio do Decreto 8.420/2015 (LEONI *et al.*, 2020).

Para o combate à corrupção, a Controladoria deve executar com destreza as auditorias no ambiente público. Não há por que se questionar se a auditoria é papel das controladorias, é

uma prática que deve existir em ambos os tipos de iniciativas organizacionais, públicas e privadas pois a falta de zelo pela coisa pública, os numerosos casos de corrupção e o descontrole das contas podem ter levado os constituintes a reforçar a atuação das controladorias principalmente na fiscalização, deixando de lado, no momento de elaboração da CR/88, outras funções de suma importância (MIRANDA, 2020).

Neste contexto, o Tribunal de Contas do Estado desempenha um papel fundamental no suporte, implantação, regulamentação e normatização da Controladoria Municipal para os dois, agindo em conjunto, elaborem as instruções normativas e fortaleçam a gestão pública no quesito combate à corrupção no setor público.

Esse fenômeno chamado corrupção pode se caracterizar de diferentes maneiras. É possível exemplificar alguns casos como: Nepotismo; aceitar outras recompensas para concessão de benefícios; fechamento de contratos; violação de procedimentos formais para promover interesses pessoais; recebimento de propina de empresas; atores privados; intervenções em processos judiciais com vista a ganhos pessoais; roubo; superfaturamento; cobrança ou não cobrança de tributos de forma ilegal e muitos outras tipificações.

Várias são as ferramentas de combate à corrupção no setor público, cabe apenas aos gestores se adequarem às normas e permitirem que os trabalhos sejam realizados da maneira correta e, com isso, fortalecendo a gestão municipal para possíveis problemas que venham a ocorrer no andar da carruagem.

## **5 METODOLOGIA**

Para que fosse alcançado o objetivo do presente estudo a metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica através do estudo de jurisprudências, hermenêutica aplicável (doutrina por livros e artigos), normas jurídicas e exemplos de alteração da cultura institucional no Poder Judiciário, a fim de obter a resposta ao problema. Para Marconi e Lakatos (2021), o estudo bibliográfico apresenta em sua consistência uma etapa prévia de qualquer classe de estudo científico, realizando-se um estudo exploratório com antecedência à delimitação da problemática, objetivando o recolhimento de informações preliminares relacionadas ao campo que seja de interesse do pesquisador.

A pesquisa desenvolvida foi de natureza exploratória, almejando esclarecer o alcance do comprometimento dos agentes envolvidos e, com isso, a busca por apresentar o conceito do que é controladoria e como esse campo da ciência pode contribuir para o setor público juntamente com o Tribunal de Contas do Estado. Além de apresentar o papel do controle

interno no setor público e a importância das Instruções Normativas, mostrando sua significativa, através de procedimentos e rotinas, relação de forma preventiva contra a corrupção e o descaso da máquina pública, sendo realizado em virtude da escassez de material acerca do tema em tela. Nela, buscou-se o aprofundamento sobre os conceitos anteriormente não abrangidos pela literatura.

Esta pesquisa foi elaborada com base em trabalhos publicados em períodos recentes (últimos 03 anos), visto que o tema trata-se de um assunto que encontra-se em evolução e que se atualiza bastante de acordo com cada temática abordada.

A fonte de informações para o estudo foram artigos publicados em Revistas e Eventos renomados, tais como Revista Simetria; Revista Perspectivas Contemporâneas; Encontro Internacional de Gestão, Desenvolvimento e Inovação (EIGEDIN); Revista De Estudos Interdisciplinares; Revista Interação; Revista de Direito da Administração Pública; Revista Científica da AJES; Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais; Revista Administração de Empresas Unicuritiba; Brazilian Journal of Development; Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão. Além disso, foram utilizadas legislações e Instruções Normativas acerca da temática, tais como Site o Planalto, Instruções normativas dos Tribunais de Contas Estaduais e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Ao todo, foram selecionados 59 (cinquenta e nove) estudos que apresentaram possuir afinidade com a temática, sendo que destes, 43 (quarenta e três) foram descartados por não demonstrarem ideias afins com o tema e apenas 16 (dezesesseis) continham contribuições que pudessem compor o arcabouço teórico da presente pesquisa.

## **6 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

Costa e Oliveira (2022) realizaram um estudo sobre a criação, implantação, manutenção e a coordenação do sistema de controle interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais do estado do Ceará, tendo como principal proposta a análise de como se encontra a adequação das controladorias dos Poderes Executivos municipais às normas de estrutura e institucionalização do órgão central do sistema de controle interno estabelecidas pelo TCM/CE na IN N° 01/2017. Os resultados encontrados evidenciaram que as controladorias estão adequadas apenas no tocante à parte normativa, visto que, com base na análise focada em elementos, aquele que diz respeito à exigência de possuir servidores de carreira específica de controle interno no corpo funcional dos órgãos não é atendido por expressiva maioria deles.

No estudo nota-se que a controladoria atendeu apenas à parte normativa da Instrução Normativa, já no quesito relacionado ao corpo funcional há a necessidade de servidores efetivos, mais especificamente o Auditor de controle Interno. Um servidor efetivo numa Controladoria pode executar suas atividades com mais independência e imparcialidade permitindo maior confiabilidade na execução de rotinas e cumprimento de procedimentos à luz da norma regulamentadora. Tal conceito pode ser melhor demonstrado no estudo à seguir, no qual houve um conflito entre o objetivo de controle em relação ao vínculo do cargo do responsável pelo controle interno e, assim, reforçando a teoria da necessidade de um estrutura de pessoal bem elaborada.

Corcino *et al.* (2022) buscaram analisar as características que compõem os sistemas de controladoria nos municípios da zona da mata norte pernambucana. Para isso, foi realizado um estudo exploratório e descritivo, delimitando as particularidades das controladorias, identificando suas funções atividades através de aplicação de questionários aos gestores dos órgãos de controle interno nos municípios e algumas entrevistas. Como resultado dos estudos, foi detectado, por meio das entrevistas, um conflito de interesse entre o objetivo de controle e o vínculo do cargo responsável pelo setor sendo possível chegar à conclusão de que há necessidade de mudança nas estruturas dos órgãos de controle interno.

Da Silva *et al.* (2022) realizaram um estudo objetivando a avaliação, por meio da verificação das premissas essenciais inerentes aos controles internos, o nível de adequação e eficiência do controle interno do município de Campo Grande-MS, mensurados a partir dos critérios definidos pela Atricon. Foi concluído que o município apresentou boas práticas de controle interno no tocante a termos de normatizações e regulação do serviço público. Dentre as limitações foi detectada à não execução desses normativos bem como de práticas de controle prévio e concomitante para cumprimento de metas e objetivos da administração pública do município.

Tal estudo reforçou a ideia de que não há apenas a necessidade de existirem Instruções Normativas, mas também que elas sejam seguidas e que seus fluxos sejam executados conforme previsto na norma. Para isso, nada melhor do que um aperfeiçoamento das práticas de governança na gestão municipal, não focando apenas no controle em si, mas também nas auditorias, respeito às regras e governanças no setor público, conforme demonstrado nos dois estudos à seguir.

Mota e Freitas (2021) procuraram abordar a utilização dos mecanismos de governança pelo órgão de controle interno do municipal como ferramenta essencial na busca para tornar a gestão municipal mais eficaz, eficiente e efetiva na execução das políticas públicas

objetivando identificar a aplicação dos conceitos da governança corporativa no âmbito público municipal e a sua utilização pelo controle interno municipal. Para isso, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental e foi possível observar uma sinalização positiva do resultado geral, em especial na dimensão Controle, entretanto as práticas de governança no âmbito do controle interno municipal ainda se mostraram incipientes, necessitando do aperfeiçoamento.

Leoni *et al.* (2020) buscaram chegar ao conceito de controle interno e o compliance, visando apresentar as contribuições que estas áreas, atuando de forma conjunta, proporcionariam ao setor público na prevenção aos crimes de suborno e corrupção. Para isso, foi realizado um estudo hipotético dedutivo por meio de raciocínio em doutrina e legislação, com o objetivo de chegar à conclusão de que a modernização no sistema de gestão pública com a implementação de processos de governança, propicia a identificação e controle dos riscos relacionados à corrupção, o treinamento e educação dos agentes públicos, o tratamento de denúncias, entre atividades correlatas que tem como objetivo reduzir a incidência das ilicitudes; o Controle Interno e o Compliance, são partes integrantes e indissociáveis deste processo; apesar do Controle Interno estar presente na Administração Pública há décadas, sua atuação não se mostrou suficiente para coibir a corrupção no País.

Santana *et al.* (2021) realizou um trabalho objetivando aferir a eficácia dos órgãos de auditoria interna do Poder Executivo do Município de Laranjeiras (SE). Para tanto, realizou-se a presente pesquisa, qualitativa e com enfoque descritivo, sob a modalidade de estudo de caso de natureza instrumental. Com o estudo, foi evidenciado que, conquanto aqueles órgãos possuíssem uma equipe tecnicamente competente, faltava-lhes independência e suporte dos gestores. Sendo assim, foi concluído que os órgãos de auditoria interna daquela municipalidade tornavam-se ineficazes.

Ravanello *et al.* (2021) realizou seu estudo objetivando verificar as funções da controladoria desempenhadas pelos municípios. Para isso, foi realizada uma pesquisa qualitativa na qual os resultados evidenciaram que a estruturação das UCCI, as quais são variadas, as funções desenvolvidas ocorrem conforme predisposições legais e do órgão de controle externo dos municípios, vislumbrando o enfoque legalista. Também foi verificado que, em se tratando do desenvolvimento das funções atribuídas, há um alto grau de reconhecimento de suas ações dentro da organização, sendo que, ainda há aquela carência de apoio no processo decisório. Sendo assim, foi concluído que as controladorias carecem de uma maior legitimidade quanto a importância de algumas de suas funções, principalmente a de apoio ao desenvolvimento da gestão pública.

Primeiramente, foi possível desmistificar a Controladoria e o Controle Interno, sendo que a Controladoria é o Órgão Central do controle interno que realiza auditorias seguindo um rito de rotinas e fluxos estabelecidos por normas próprias ou das Instruções Normativas dos Tribunais de Contas Estaduais. Já o controle interno trata-se de uma prática repleta de vários atos nos quais poderão ser realizados acompanhamentos, informações para tomadas de decisão e ferramentas de controle para prestação de contas.

Segundo Corcino *et al.* (2022), há a necessidade de um conceito padronizado a respeito de órgãos de controle interno e nota-se a existência de muita divergência na estrutura em relação às suas funções entre os mais variados entes públicos. Como uma unidade orgânica, as funções poderão variar conforme as peculiaridades das organizações, sem perder, contudo, as características próprias de uma controladoria, bem como a essência do controle interno municipal.

Foi concluído que é primordial uma estrutura de servidores adequada e compatível com o porte do município e não deixando de lado a figura do servidor efetivo de carreira específica para que as atividades de auditoria ganhem mais confiabilidade e o servidor esteja mais seguro ao dar seu parecer em relação a determinados atos administrativos.

Segundo Silva *et al.* (2022), há um ponto de partida baseado na premissa de que, com a ausência da estrutura adequada, o funcionamento do órgão de controle interno deixará a desejar, e os resultados pretendidos não serão alcançados, podendo ele se tornar frágil não permitindo que os riscos e resultados da gestão pública não poderem ser avaliados e mensurados, muito menos enfrentados os riscos causadores de fraudes e má gestão. O autor ainda destaca que a previsão em lei específica do sistema de controle interno é um aspecto a se considerar na busca da estruturação e funcionamento possíveis dos órgãos de controle interno. Tal lei é um ponto de partida eficaz permitindo que haja um norte para os rumos que devem obrigatoriamente vincular o gestor público, servindo como guia de planejamento para o município e para o funcionamento dos órgãos de controle interno.

Gomes (2021) destaca que o método de estruturação do sistema de controle interno municipal é indispensável para o bom desenvolvimento das atividades de controle a ele atreladas, pois com uma estrutura interna bem planejada será possível o exercício efetivo dos objetivos de controle e o conserto de eventuais falhas ou irregularidades.

Chegou-se à conclusão de que o órgão central de controle interno é baseado em 03 (três) vertentes para sua eficácia, partindo desde as competências, passando pela independência da auditoria interna e necessitando do suporte dos gestores públicos. Isso pode ser melhor exemplificado na Figura 02 à seguir:

**FIGURA 02:** Fatores de eficácia dos órgãos e auditoria interna



Santana *et al.* (2021)

Segundo Bona (2022m p.04), “Para evitar essa situação, os controles não de ser articulados e atuar de forma coordenada, evitando sobreposições e duplicidades e agilizando apurações internas, na tentativa de restringir as brechas para a corrupção.”

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tal estudo destacou a ineficácia do Órgão de Controle Interno para a realização de auditorias visto que ele possuía muita dependência do gestor e isso dificultava bastante o andamento e desenvolvimento das rotinas de fiscalização e controle. Isso é melhor reforçado no estudo à seguir, no qual destaca a grande capacidade técnica da equipe da unidade de Controle Interno, mas que estes apresentavam muita carência de apoio no processo de tomada de decisão e necessitando de mais legitimidade em algumas de suas funções.

Ao longo da realização do presente estudo foi possível chegar a diversas conclusões sobre a Controladoria, Controle Interno Municipal, Instruções Normativas e o papel do Estado por meio do Tribunal de Contas. Todos esses ferramentas importantíssimas para o combate à corrupção no setor público.

Também foi possível que se chegasse à conclusão de que as Instruções Normativas dos

Tribunais de Contas dos Estados são de suma importância para o Sistema de Controle Interno Municipal, pois elas estabelecem os procedimentos a serem executados nos controles internos, estabelecem fluxos para a realização de auditorias, servem de embasamento para a elaboração de instruções normativas municipais, regulamentam a estrutura de pessoal e, pelo fato de serem impostas por um órgão de controle externo, meio que obrigam os gestores a seguirem suas imposições.

Por fim, com o presente estudo foi possível concluir que o Tribunal de Contas do Estado-TCE possui uma forte conexão com o órgão central de controle interno municipal, pois aquele procura regulamentar, de forma imparcial, por meio das instruções normativas, as atividades deste perante o gestor e ainda atua desempenhando o papel do controle externo fiscalizando ambas as partes visando a eficácia e o combate à corrupção.

Para a temática em questão, recomenda-se que sejam realizados novos estudos focados no questionamento sobre o papel dos gestores municipais no cumprimento das rotinas e fluxos estabelecidos pelas instruções normativas dos Tribunais de Contas Estaduais, se aqueles seguem as normas impostas e se o órgão central de controle interno executa seu papel por meio da realização de auditorias e a materialização destas por meio do relatório de auditoria interna no setor público municipal.

## REFERÊNCIAS

BONA, Rodrigo S. De. **Mensuração de Capacidade Operacional e Alocação de Recursos Humanos nas Macrofunções da Controladoria Pública Municipal brasileira**. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 17, n. 1, jan/abr, 2022.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**. Disponível no site: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em julho de 2022.

BRASIL. LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**.

DA SILVA, M. P.; CORDOVA, M. L. M.; FERNANDES, R. P.; ARRUDA, A. G. S.; THIAGO, F. **AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL DE CAMPO**

**GRANDE - MS.** Encontro Internacional de Gestão, Desenvolvimento e Inovação (EIGEDIN), v. 5, n. 1, 15 out. 2021.  
Disponível no site: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>.  
Acesso em julho de 2022.

Ferreira Corcino, K., Antonio Pinheiro da Silveira, M. ., & Fabricio Costa e Silva, T. (2022). **As estruturas das controladorias dos municípios da zona da mata norte pernambucana no exercício de suas funções constitucionais.** *Perspectivas Contemporâneas*, 17(1), 1–20.  
<https://doi.org/10.54372/pc.2022.v17.3542>.

Gomes Giori, A. . (2021). **O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PÚBLICA.** *Revista De Estudos Interdisciplinares*, 3(3), 140–158. Recuperado de <http://ceeinter.com.br/ojs3/index.php/revistadeestudosinterdisciplinar/article/view/203>.

LEONI, jacqueline vasconcelos; MORO, Sérgio Fernando; DE SÉLLOS-KNOERR, Viviane Coelho. **O CONTROLE INTERNO E O COMPLIANCE NO COMBATE A CORRUPÇÃO.** *Revista Administração de Empresas Unicuritiba. Centro Universitário Curitiba - Unicuritiba - volume 3 - número 23/2020 - curitiba/paraná/brasil - páginas 68 a 86.*

Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2021). **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados.** 9. ed. São Paulo: Atlas.

MIRANDA, Maurício Fernando. **CONTROLADORIA: a importância da visão gerencial para a tomada de decisão na administração.** *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte.* P. 67-82, 2020.

Mota, F. R. de O. ., & Freitas, V. B. de. (2020). **A percepção da governança corporativa por servidores da controladoria geral do município de Goiânia.** *Interação*, 21(2), 445–468.  
Recuperado de <http://interacao.org/index.php/edicoes/article/view/123>.

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. NBC T 16. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO.** NBC T 16.8. CONTROLE INTERNO. Estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

PRINZO, Luis Cesar Duarte. **RESPONSABILIDADES DOS MEMBROS DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: MUDANÇA NA CULTURA ORGANIZACIONAL.** *Revista de Direito da Administração Pública*, ISSN 2595-5667, a. 7, v. 1, n. 1, jan/jun, 2022, p. 203.

RAVANELLO, Renata Pase; TOLOTTI, Claudemara; SOARES, Alexandre Rodrigues; DE GREGORI, Roberto. **FUNÇÕES DAS CONTROLADORIAS MUNICIPAIS: um estudo nos municípios da associação dos municípios do centro do estado do rio grande do sul-amcentro/rs.** *RCA – Revista Científica da AJES, Juína/MT*, v. 10, n. 21, p. 122 – 139, Jul/Dez. 2021.

SANTANA, Alexandre Mandarino; OLIVEIRA, Eleia Santos Costa de; CARVALHO, Kleverton Melo de; SILVA; Rosângela Sarmento. **Eficácia da auditoria interna municipal -**

**Um estudo de caso do poder executivo do município de Laranjeiras.** Brazilian Journal of Development, Curitiba, v.7, n.8, p. 85724-85744 aug. 2021.

Silva Costa, M., & Gois Lima Oliveira, L. (2022). **O (des)cumprimento da IN nº 01/2017 do TCM/CE para a criação de controladorias municipais: Um olhar a partir do diagnóstico da rede estadual de controle interno da gestão pública.** *Simetria*, 1(9), 46–77. Recuperado de <https://revista.tcm.sp.gov.br/simetria/article/view/116>.