

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DE SANTA CATARINA - UDESC
CENTRO DE CIÊNCIAS DA ADMINISTRAÇÃO E SOCIOECONÔMICAS – ESAG
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

LEONARDO VALENTE FAVARETTO

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY* E DE
INCENTIVO À PARTICIPAÇÃO SOCIAL**

**FLORIANÓPOLIS
2022**

LEONARDO VALENTE FAVARETTO

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY* E DE
INCENTIVO À PARTICIPAÇÃO SOCIAL**

Dissertação apresentada ao curso de Pós-Graduação Profissional em Administração do Centro de Ciências da Administração (ESAG), da Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC), como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração.
Orientadora: Prof.^a Dra. Paula Chies Schommer.

**FLORIANÓPOLIS
2022**

**Ficha catalográfica elaborada pelo programa de geração automática da
Biblioteca Setorial do ESAG/UDESC,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)**

Favaretto, Leonardo Valente

Sistema de Controle Interno como instrumento de accountability e de incentivo à participação social / Leonardo Valente Favaretto. -- 2022.

166 p.

Orientadora: Paula Chies Schommer

Dissertação (mestrado) -- Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas - ESAG, Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração, Florianópolis, 2022.

1. Sistemas de Controle Interno. 2. Controle Social. 3. Accountability. 4. Participação Social. 5. Transparência. I. Schommer, Paula Chies. II. Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas - ESAG, Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração. III. Título.

LEONARDO VALENTE FAVARETTO

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY* E
INCENTIVO À PARTICIPAÇÃO SOCIAL**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação
Profissional em Administração, da Universidade do
Estado de Santa Catarina, como requisito parcial para
obtenção do grau de Mestre em Administração.

BANCA EXAMINADORA

Orientadora:

Dra. Paula Chies Schommer
Universidade do Estado de Santa Catarina

Membros:

Dr. Fabiano Mauri Raupp
Universidade do Estado de Santa Catarina

Dra. Cecília Olivieri
Universidade de São Paulo

Florianópolis, 13 de dezembro de 2021.

Dedicado à minha família que tanto me apoia

AGRADECIMENTOS

Àqueles que, com dedicação, esforço e solidariedade contribuíram para que esse trabalho se tornasse realidade, pois os resultados aqui colhidos são fruto de um gratificante e enriquecedor processo colaborativo.

Aos meus pais, que sempre me incentivaram e me oportunizaram a busca pelo conhecimento e me transmitiram valores que carrego comigo e os considero indispensáveis para o processo contínuo de evolução.

Aos meus irmãos, que comigo formam a verdadeira fraternidade familiar e representam fielmente o significado de irmandade, com apoio e incentivo incondicional em cada experiência vivida.

À minha esposa, que com muita paciência e companheirismo sempre me dá forças para que eu siga buscando expandir novos horizontes.

À minha orientadora, professora Paula, com quem tive a honra de receber inestimável aprendizado e que, sempre com muita dedicação e paciência, me instigou, esclareceu e foi fundamental para o desenvolvimento dessa pesquisa.

Aos demais professores, inclusive os que compuseram a banca, e colegas do programa de mestrado profissional da Udesc Esag que, com extrema qualidade, se dedicaram a transmitir valiosos conhecimentos.

Aos participantes desta pesquisa, que dispuseram de seu tempo e sabedoria para contribuir fundamentalmente com os objetivos propostos.

Não acredite no povo só porque o povo diz que é assim. Não acredite em mim só porque eu digo que é assim. Experimente tudo. Desconfie de tudo. Enquanto você mesmo não experimentar, siga duvidando. (Buda Siddhartha Gautama, citado por BRITTO, 2001)

RESUMO

Esta pesquisa visa a analisar os Sistemas de Controle Interno (SCIs) municipais como instrumento de *accountability* e de incentivo à participação social. Um Controle Social atuante, em articulação com o Controle Interno, pode se tornar útil e relevante a uma sociedade mais participativa e informada sobre as ações do governo e que vem aumentando o nível de exigência sobre a atuação do Estado, incluindo alterações promovidas na legislação que ampliam e regulamentam o acesso à informação e à transparência pública. Nesse sentido, o presente estudo busca também propor medidas para a atuação dos órgãos de controle, em conjunto com a sociedade, que possam contribuir para o incentivo à participação social e à promoção de *accountability*. O referencial teórico da pesquisa envolve conceitos, classificações, objetivos, princípios e aspectos legais relativos ao controle interno e externo, conceitos, tipologias e modelos de *accountability*, de participação social e de transparência pública. A pesquisa é de natureza aplicada, abordagem qualitativa e de cunho exploratório e descritivo, realizada por meio de levantamento documental, bibliográfico e entrevistas semiestruturadas com agentes que atuam no controle interno, externo e social em Santa Catarina. Com base na coleta e análise de dados, organizada em quatro dimensões – controle e participação social, transparência, ouvidoria e aprimoramento da gestão, foi possível verificar que órgãos de controle externo e SCIs municipais catarinenses realizam iniciativas de incentivo à participação social e à promoção de *accountability*. No entanto, há ações que podem ser desenvolvidas e aprimoradas, em rede pelos órgãos de controle interno, externo e sociedade, buscando aprimorar a transparência e o controle social pelos gestores públicos e aproximar o cidadão da gestão pública. Por fim, foram propostas medidas capazes de desenvolver as áreas de Controle e Participação Social, Ouvidoria, Transparência e Aprimoramento da Gestão.

Palavras-chave: Sistemas de Controle Interno. Controle Social. *Accountability*. Participação Social. Ouvidoria. Transparência. Aprimoramento da Gestão.

ABSTRACT

This research aims to analyze the municipal Internal Control Systems (SCIs) as an instrument of accountability and encouragement of social participation. An active Social Control, supported by Internal Control, can become useful and relevant to a more participative and informed society about government actions, which has been increasing the level of demand on the State's performance, including changes made to legislation that expand and regulate access to information and public transparency. In this sense, this study also aims to propose measures for the performance of oversight bodies, together with society, that can contribute to encouraging social participation and promoting accountability. The theoretical framework of the research involves concepts, classifications, objectives, principles and legal aspects related to internal and external control, concepts, typologies and models of accountability, social participation and public transparency. The research is of an applied nature, qualitative approach and of an exploratory and descriptive nature, carried out through documental, bibliographic and semi-structured interviews with agents who work in internal, external and social control in Santa Catarina. Based on data collection and analysis, organized into four dimensions - social control and participation, transparency, ombudsman and management improvement, it was possible to verify that external control bodies and municipal SCIs in Santa Catarina carry out initiatives to encourage social participation and the promotion of accountability. However, there are actions that can be developed and improved, in a network by internal and external control bodies and society, seeking to improve transparency and social control by public managers and bring citizens closer to public management. Finally, measures capable of developing the areas of Control and Social Participation, Ombudsman, Transparency and Management Improvement were proposed.

Keywords: Internal Control Systems. Social Control. Accountability. Social Participation. Ombudsman. Transparency. Improvement of Management.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Finalidades do Sistema de Controle Interno previstos na CF/88	39
Figura 2 – Linha do tempo sobre os aspectos legais e normativos sobre o Controle Interno.....	52
Figura 3 - Municípios de SC avaliados na 2ª edição da EBT 360°	107

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Classificações de Controle na administração pública	26
Quadro 2 – Conceitos de Sistemas de Controle Interno, Unidade (Órgão) Central de Controle Interno e Auditoria Interna.....	34
Quadro 3 - Objetivos do Sistema de Controle Interno.....	37
Quadro 4 - Princípios do Sistema de Controle Interno	42
Quadro 5 - Interações das quatro funções básicas da Controladoria do Setor Público (ouvidoria, auditoria, correição e prevenção)	55
Quadro 6 - Elementos da reforma neowberiana.....	57
Quadro 7- Tipologias e modelos de <i>accountability</i>	69
Quadro 8 - Formas e modos de participação social no controle da administração pública	77
Quadro 9 - Mecanismos de Controle e Participação Social.....	77
Quadro 10 - Princípios do Governo Aberto	80
Quadro 11 - Técnicas de coleta de dados.....	94
Quadro 12 - Cronograma de entrevistas	95
Quadro 13 – Modelo de Análise	97
Quadro 14 – Dados do 1º diagnóstico do Programa Unindo Forças (MP/SC)	102
Quadro 15 - Questões selecionadas de IEGM TE/SC (i-GOV TI)	104
Quadro 16 - Ações já desenvolvidas no âmbito do controle interno que incentivem a participação social e a promoção de <i>accountability</i>	112
Quadro 17 - Medidas na atuação das controladorias municipais, em conjunto com demais órgãos de controle e sociedade, que podem contribuir para o incentivo à participação social e à promoção de <i>accountability</i>	140

LISTA DE ABREVIATURAS E SILGAS

ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CGM	Controladoria-Geral do Município
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores)
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
TCE MG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCE SC	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
TCE PR	Tribunal de Contas do Estado do Paraná
TCM BA	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia
TCU	Tribunal de Contas da União
SCI	Sistema de Controle Interno
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
UCI	Unidade de Controle Interno
CI	Controle Interno
CGU	Controladoria-Geral da União
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
MP SC	Ministério Público do Estado de Santa Catarina
MPC	Ministério Público junto ao Tribunal de Contas
ONU	Organização das Nações Unidas
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores)

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 TEMA E SITUAÇÃO-PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS	20
1.2.1 Objetivo Geral.....	20
1.2.2 Objetivos Específicos	20
1.3 CONTRIBUIÇÃO DA PESQUISA	20
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	23
2.1 CONTROLE	23
2.2 CONTROLE INTERNO.....	27
2.2.1 Distinções entre Sistema de Controle Interno, Órgão Central ou Unidade de Controle Interno e Auditoria Interna	29
2.2.2 Classificação do Sistema Controle Interno.....	34
2.2.3 Objetivos do Sistema de Controle Interno.....	37
2.2.4 Princípios do Sistema de Controle Interno.....	42
2.2.5 Aspectos legais sobre o controle na administração pública	43
2.2.6 O modelo CGU de Sistema de Controle Interno: inovação institucional, fortalecimento da democracia e fomento à participação social	52
2.2.7 A relação entre Controle Interno e Controle Externo.....	57
2.3 CONTROLE SOCIAL: <i>accountability</i> , transparência e participação social.....	60
2.3.1 <i>Accountability</i>: conceito, tipologias e modelos.....	60
2.3.2 Controle Social e Transparência	71
2.3.3 Formas de participação e controle social.....	76
2.3.4 Governo Aberto e a <i>Open Government Partnership – OGP</i>.....	80
2.4 AVALIAÇÕES DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL CATARINENSE E BRASILEIRO.....	82
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	89
3.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO.....	89
3.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	91
3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS.....	93

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS	96
4 RESULTADOS	99
4.1 AÇÕES JÁ DESENVOLVIDAS NO ÂMBITO DO CONTROLE INTERNO QUE INCENTIVEM A PARTICIPAÇÃO SOCIAL E A PROMOÇÃO DE ACCOUNTABILITY	99
4.1.2 Ações de órgãos de controle	99
4.2 FRAGILIDADES, POTENCIALIDADES E PROPOSTA DE MEDIDAS PARA AS CONTROLADORIAS, DEMAIS ÓRGÃOS DE CONTROLE E SOCIEDADE QUE POSSAM CONTRIBUIR PARA O INCENTIVO À PARTICIPAÇÃO SOCIAL E À PROMOÇÃO DE <i>ACCOUNTABILITY</i>	114
4.2.1 Controle e Participação Social.....	114
4.2.2 Transparência	123
4.2.3 Ouvidoria	130
4.2.4 Aprimoramento da Gestão.....	135
5 Considerações Finais	146
REFERÊNCIAS.....	151
APÊNDICE A – QUESTÕES APLICADAS NAS ENTREVISTAS.....	164
APÊNDICE B – CARTA DE APRESENTAÇÃO DA PESQUISA	166

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta o tema, a situação-problema, os objetivos gerais e específicos e a contribuição da pesquisa.

1.1 TEMA E SITUAÇÃO-PROBLEMA

Esta pesquisa tem como tema o controle interno da administração pública municipal como instrumento de *accountability* e incentivo à participação social.

O tema do controle da administração pública, sob a perspectiva contemporânea do Estado Democrático de Direito, tem se destacado, dada a agregação de poderes e atribuições deferidas pelo constitucionalismo contemporâneo ao Estado para dar conta de demandas comunitárias complexas (LEAL, 2018).

Para buscar responder a demandas sociais como saúde, educação e segurança, o Estado necessita de recursos públicos que, por sua vez, são geridos pelos agentes públicos, que o fazem em nome da população e que devem estar alinhados aos princípios constitucionais para atingimento da finalidade pública e da satisfação dos cidadãos. O exercício do poder pode, porém, sofrer abusos ou ficar limitado à incapacidade dos agentes públicos. Por esse motivo, torna-se indispensável o estabelecimento de controles que verifiquem o cumprimento das leis e auxiliem os gestores públicos a otimizar as ações e serviços públicos entregues ao cidadão e a atender a suas expectativas.

O controle, por sua vez, constitui um princípio de gestão e uma dimensão de *accountability*, cujo conceito remete ao dever dos agentes públicos de prestar contas e submeter-se à fiscalização sobre seus atos e omissões (CENEVIVA, 2006). *Accountability* pode ser definida como conjunto de mecanismos de controle sobre o exercício do poder, tais como transparência, prestação de contas e responsabilização, que integram um sistema de respostas a expectativas da sociedade (DUARTE; ZOUAIN, 2019).

Os sistemas de controle e de *accountability* incluem variados mecanismos, entre eles os de controle interno, controle externo e controle social.

O debate do tema controle interno no Brasil teve como um de seus marcos a Lei Federal n. 4.320/64, que criou a expressão controle interno e destinou a cargo de sua função o exercício da verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária. A consolidação da exigência do controle interno na administração pública veio com a promulgação da Constituição Federal de 1967, contudo limitou-se apenas ao Poder Executivo. Em âmbito federal, o Decreto-Lei n° 200/1967 disciplinou as bases de atuação do controle da Administração Federal ao ampliar o exercício do controle em todos os níveis e em todos os órgãos (RONCALIO, 2009).

A obrigatoriedade da existência do controle interno foi reafirmada e ampliada na Constituição Federal de 1988 (CF/88), ao criar a expressão Sistema de Controle Interno, SCI, mantido de forma integrada por cada Poder da Federação (TCE MG, 2012). Essa exigência foi repisada na Constituição do Estado de Santa Catarina de 1989 e também disciplinada na Lei Complementar n° 202/2000 (Lei Orgânica do TCE SC). Nessa linha, a Lei Complementar n° 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) reforçou as atribuições dos responsáveis pelo controle interno ao conferir a eles a responsabilidade pela fiscalização e cumprimento das normas desta lei complementar (BRASIL, 2000; TCE SC, 2020).

O controle interno pode ser entendido como um amplo processo que organiza “todos os métodos e medidas adotados pela Administração Governamental para salvaguardar os seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e o cumprimento da lei” (CGU, 2013, p. 9).

Além disso, a existência de um controle interno atuante como ferramenta de apoio à gestão “é imprescindível para assegurar a integridade de uma instituição e prevenir a ocorrência de fatos ilícitos” (CGU, 2013, p. 10). Um controle interno efetivo também pode fornecer condições à sociedade de que os recursos públicos estejam sendo aplicados de forma eficiente e nos termos previstos nas leis e regulamentos, além fortalecer o a atuação do Tribunal de Contas no exercício do controle externo (TCE PR, 2017).

No Brasil, a CF/88 estabelece que tanto o controle da administração pública, quanto a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, sejam exercidas pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988).

A atual Constituição também aproximou o Estado do cidadão ao instituir mecanismos de controle social, tais como conselhos de políticas públicas, audiências públicas, ouvidorias, entre outros (BARROS, 2017). A participação social cidadã no exercício do controle possibilitou que as ações dos cidadãos tivessem capacidade de gerar efeitos na tomada de decisões, no acompanhamento e no controle das ações realizadas pelos gestores públicos, por meio do exercício da democracia participativa, representativa e direta.

Destaca-se o papel no Ministério Público (MP), ao qual a CF/88 conferiu a incumbência da defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis (art. 127) (BRASIL, 1988). Entre outras funções, o MP atua, portanto, no controle da administração pública com atividades destinadas à prevenção e repressão das práticas ofensivas ao patrimônio público e à moralidade administrativa nas esferas civil e criminal. Atua, ainda, na promoção e defesa da transparência e do acesso à informação na administração pública, de maneira a facilitar o acesso à informação e o controle pela sociedade (MPSC, 2013).

Uma atuação presente e eficiente pode ser mais bem construída com a ação conjunta dos demais mecanismos de controle da atividade estatal. A interação entre os Sistemas de Controle Interno dos municípios, o Controle Externo exercido como Tribunal de Contas, Ministério Público e Controladoria-Geral da União, e o Controle Social pode contribuir para o fortalecimento e legitimação dos controles internos municipais.

A exigência de um SCI atuante e efetivo pela administração pública municipal tem sido pauta de recentes ações dos órgãos de fiscalização externa, tais como Tribunais de Contas e Ministério Público (CGU, 2021e, 2021f; MPF, 2015; MPSC, 2016; TCE SC, 2020)(CGU, 2021f; MPF, 2015). Por exigência constitucional e legal, SCIs estão instituídos em todos os municípios catarinenses. Contudo, recente diagnóstico realizado pelo Ministério Público Estadual e pela Rede de Controle da Gestão Pública de Santa Catarina sobre SCIs no estado, que considerou também questões relacionadas ao controle social, indicou uma atuação “fraca ou inexistente das controladorias municipais”, e ainda a “falta de estrutura e execução de atividades incompatíveis com a natureza do órgão” (MPSC, 2016, p. 3).

Um SCI municipal ineficaz pode se dar, segundo estudo realizado por Botelho (2006), por falta de iniciativa do administrador, falta de autonomia de trabalho do controlador interno, ausência de apuração de denúncias, falta de planejamento adequado, estrutura organizacional inadequada,

ausência de controle nas unidades administrativas, escassez de recursos humanos, ausência de segregação de funções, remuneração não condizente com as responsabilidades, ausência de procedimentos e rotinas e resistência às mudanças por parte dos servidores.

Denota-se, portanto, que, se bem estruturado e amparado pelo apoio de gestores, servidores e cidadãos no município e pela rede de órgãos de controle, a atuação do controle interno pode exercer influência e contribuir para uma gestão eficiente da administração pública municipal e responsiva às expectativas dos cidadãos.

Nesse contexto, demais órgãos de controle têm trabalhado para compreender, fortalecer e aprimorar a atuação dos gestores públicos e dos controles internos, a exemplo do Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE SC), com a realização do Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal com temas voltados à capacitação dos controles internos municipais (TCE SC, 2019).

O tema vem sendo abordado na literatura acadêmica em áreas como contabilidade, direito, administração pública e ciência política (BONA; BORBA; MIRANDA, 2020; OLIVIERI, 2016; SCHOMMER et al., 2015; SILVA; GOMES; ARAÚJO, 2014) e em documentos e análises de órgãos nacionais e internacionais que abordam temáticas de controle da gestão pública (ATRICON, 2014; CGU, 2013; COSO, 2013; INTOSAI, 2004; MPSC, 2016).

Sabe-se, ainda, que o controle social e a participação da sociedade podem aumentar a eficiência da atuação estatal, dada a impossibilidade de caráter de onisciência e onipresença do Estado para atendimento de todas as demandas sociais e constatação e atuação em eventuais irregularidades no uso dos recursos públicos. Nesse sentido, um controle social atuante, com o apoio e ferramentas fornecidas pelo controle interno e em colaboração com este, pode se tornar útil e relevante para promover serviços públicos acessíveis e de boa qualidade e uma sociedade equitativa.

Para isso, é necessário que os mecanismos que viabilizam a atuação do controle social sejam aperfeiçoados e disseminados à pluralidade da sociedade e a todos os atores que atuam na gestão pública municipal, em especial aos Sistemas de Controles Internos, órgãos que atuam na relação do governo com a sociedade, pela guarda do patrimônio público e pela busca por excelência na prestação dos serviços públicos.

A cidadania vem aumentando o nível de exigência sobre a atuação do Estado. A autoridade exercida pela administração pública vem sendo relativizada pela democratização do acesso à informação. É nesse contexto que os SCIs vêm assumindo características diferentes com relação à subordinação à alta gestão, passando a exercer as potencialidades que a Constituição lhes reservou e aproximando o cidadão da gestão pública com a viabilização do acesso à informação e à abertura do governo à sociedade (COELHO, 2019).

Nesse sentido, o controle interno pode ser um aliado na ampliação da participação social cidadã e da transparência pública, de modo a atuar como redutor de assimetria de informações, ampliar o exercício da cidadania e contribuir para a oferta de serviços públicos de mais qualidade à sociedade. Mecanismos e iniciativas que fomentem a transparência, o acesso à informação e a participação social, com a cocriação e a coprodução de serviços públicos, envolvendo diferentes atores no setor público e na sociedade, compartilhando conhecimentos e recursos em rede e a sociedade pode contribuir para o aprimoramento da gestão e dos serviços públicos (WEBER et al., 2021).

Nessa perspectiva, questiona-se se os SCIs dos municípios catarinenses têm trabalhado para ampliar a participação social? Os SCIs têm instituído mecanismos de transparência que facilitam o controle social e contribuem para o aperfeiçoamento do controle interno? São questionamentos que merecem ser explorados ao longo da pesquisa, com base na literatura, percepções de agentes envolvidos com o tema e dados empíricos, para entender quais são os avanços e as deficiências da relação entre os controles internos municipais e o controle social e como suas interações com o controle externo podem contribuir para o aprimoramento de ambos.

Responder a esses questionamentos motiva a realização desta pesquisa, de modo a identificar e propor medidas que possam contribuir para o incentivo à participação social e promoção de *accountability* no âmbito dos controles internos municipais.

Discorrer sobre controle interno e buscar trazer uma contribuição inovadora para os sistemas de controle municipal implica compreender as mudanças ocorridas nos órgãos de controle interno nos últimos anos na administração pública brasileira, seu conceito, classificações e o uso de seus mecanismos para cumprir seus objetivos e acompanhar a evolução e os anseios da sociedade, encadeando sua posição como órgão de promoção da *accountability* e de incentivo ao controle social. Implica investigar também o que já vem sendo feito (ou experimentado) por

diversos atores para promover o incentivo à participação social e promoção de *accountability* e como esse tipo de ação pode ser mais articulada e desenvolvida entre os órgãos de controle externo, interno e sociedade.

Assim, considerando os aspectos abordados relativos ao controle interno, externo e ao controle social, chega-se à seguinte pergunta de pesquisa: como os Sistemas de Controle Interno municipais podem contribuir para o incentivo à participação social e para a promoção de *accountability* em âmbito municipal?

A pesquisa procura abordar a problemática da atuação dos SCIs municipais de Santa Catarina em relação ao incentivo ao Controle Social, os facilitadores, as deficiências e as barreiras que dificultam essa interação. Entender tais fatores e o que os explicam, à luz da literatura que aborda o tema, da percepção dos demais atores envolvidos com o sistema de controle, cidadãos e, em especial, o Tribunal de Contas de Santa Catarina, pode contribuir para o incentivo à participação social e promoção de *accountability* no âmbito dos Sistemas de Controle Interno nos municípios catarinenses.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar os Sistemas de Controle Interno municipais como instrumento de *accountability* e de incentivo à participação social.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atender ao objetivo geral, definiram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar ações já desenvolvidas por órgãos de controle e seus parceiros em Santa Catarina que buscam contribuir para a promoção de *accountability* e incentivo à participação social;
- b) Identificar junto a agentes que atuam no Controle Interno, Externo e Social em Santa Catarina quais as fragilidades e as potencialidades das controladorias municipais em relação às ações de incentivo à participação social e à promoção de *accountability* em âmbito municipal;
- c) Sistematizar um conjunto de medidas que podem ser adotadas pelos Sistemas de Controle Interno municipais, em conjunto com demais órgãos de controle e sociedade, que possam contribuir para o incentivo à participação social e à promoção de *accountability*.

1.3 CONTRIBUIÇÃO DA PESQUISA

O Sistema de Controle Interno (SCI), de acordo com publicação do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, é responsável pela fiscalização e acompanhamento das atividades, das metas e objetivos traçados no planejamento, da eficiência, eficácia e efetividade na aplicação dos recursos e na consecução dos serviços destinados à sociedade (TCE PR, 2017). Para tanto, faz-se necessária a existência de um controle interno responsável pela implantação de controles e procedimentos que garantam o cumprimento das leis e o acompanhamento integrado ao processo de gestão em

todas as áreas e em todos os níveis de órgãos da entidade. Isso auxilia o cumprimento da missão, dos objetivos e das metas institucionais, em consonância com os princípios constitucionais da administração pública (TCE MG, 2012)..

O órgão do controle interno, portanto, pode ser aliado do administrador público e da gestão pública municipal, atuando em conjunto com a sociedade e com o Tribunal de Contas, sendo, ainda, instrumento que o chefe do Poder Executivo possui para executar corretamente as metas planejadas (TCE SC, 2020). Assim, o desempenho eficiente de uma gestão pública pode também originar-se da interdependência das funções de controle interno e externo, somados ao fortalecimento do exercício do controle social com vistas ao cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos.

No campo acadêmico, o estudo tende a contribuir para os debates a respeito das possibilidades e limites para o fortalecimento do controle social, em articulação com o controle interno e externo. A pesquisa tem enfoque na experiência de Santa Catarina, estado no qual diversos órgãos têm discutido e buscado contribuir para a aproximação e para o fortalecimento dos responsáveis pelas controladorias municipais, em conjunto com os demais órgãos de controle estadual e federal e com a sociedade civil, com vistas a superar os atuais desafios encontrados na atuação dos órgãos de controle interno municipal.

A proposta desta pesquisa demonstra-se de interesse do Tribunal de Contas, visto que é o órgão responsável pelo controle externo da administração pública, portanto interessado que os controles internos municipais alcancem bom desempenho e atuem como ferramenta de apoio ao bom desempenho do controle social nos municípios catarinenses. Desse modo, pretende-se trazer uma contribuição para a ação dos atores envolvidos com o controle social, em particular os SCIs municipais e suas relações com os demais órgãos de controle externo, principalmente com o TCE/SC.

O estudo justifica-se, ainda, pelo fato de o pesquisador exercer o cargo de provimento efetivo de Auditor Fiscal de Controle Externo do TCE/SC e atuar na Diretoria de Contas de Governo/Coordenadoria de Prestação de Contas de Governo Municipal. Está, portanto, diretamente interessado nos procedimentos a serem desenvolvidos nessa pesquisa, cujo assunto alinha-se a suas experiências profissionais.

Assim, justifica-se a pesquisa pretendida ao considerar o Controle Social e o Controle Interno como mecanismos indutores de *accountability* e que incumbe aos órgãos de controle externo o estímulo para o aprimoramento dessa relação, gerando efeitos também em seu âmbito de atuação.

Nesse ponto, de modo a cumprir o objeto de uma pesquisa de mestrado profissional, o estudo oferece propostas que possam ser implementadas de maneira prática por órgãos de controle interno, externo e sociedade, com objetivo de ampliar a participação social e promover *accountability* em âmbito local. Assim, o caráter contributivo da pesquisa se alinha com ações que vêm sendo desenvolvidas no âmbito do Programa de Pós-Graduação em Administração da Udesc Esag e do grupo de pesquisa Politeia, relativas a transparência, participação cidadã, *accountability* e sistemas de controle na administração pública.

O trabalho está dividido em quatro seções. A primeira delas apresenta a introdução sobre o tema e problema de pesquisa, definição dos objetivos e contribuição da pesquisa. A segunda estabelece as bases teóricas do trabalho, apresentando conceitos, classificações, objetivos, princípios e aspectos legais do Controle Interno e do Controle Externo, traçando uma conexão com referenciais teóricos sobre modelos e tipologias de *accountability*, controle social e participação social, alinhando com as macrofunções desempenhadas pelo controle interno, sob o qual foram elaborados os instrumentos de coleta e análise de dados. A terceira seção apresenta a abordagem e o instrumental metodológico, detalhando o processo de revisão sistemática, técnicas de coleta e análise de dados. A quarta seção apresenta os resultados da pesquisa e a quinta apresenta as conclusões do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLE

O conhecimento humano, essencial à preservação da espécie, amplia a possibilidade de controle sobre os fenômenos ou fatos decorrentes de sua evolução, levando o homem a criar dispositivos ou métodos para controlar acontecimentos que podem produzir resultados indesejáveis ou que possam afetar seu bem-estar, equilíbrio ou seus propósitos (SILVA, 2002).

Castro (2016, p. 135) recorda Montesquieu, que considera que “todo o homem que tem em mãos o poder é sempre levado a abusar dele, e assim irá seguindo, até que encontre algum limite”. Essa concepção de controle como limitação ao poder tem acompanhado a evolução do Estado, de modo a limitar a ação de governantes que não estejam em linha com a finalidade pública.

A palavra controle encontra as mais variadas definições a depender do contexto em que é empregada. O dicionário Michaelis define controle como o “ato de dirigir qualquer atividade, fiscalizando-a e orientando-a do modo mais conveniente” (“CONTROLE”, 2020). No campo da sociologia, o controle pode ser definido como “todos os processos que, ao determinar na interação as relações entre os vários indivíduos, levam a regular e a organizar o comportamento do homem e estabelecem condições de ordem social” (GARELLI, 2004, p. 294).

Cavalheiro e Flores (2007, p. 20) apontam que “a palavra controle tem sua origem no francês, pois o *contre-rôle* era um registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade de verificação da fidedignidade dos dados.” Segundo Guerra (2019, p. 117), “o aparecimento do termo na língua portuguesa deu-se em 1922, significando ato ou efeito de controlar; monitorização, fiscalização ou exame minucioso obediente a determinadas expectativas, normas, convenções etc”. Segundo o mesmo autor, no âmbito do direito brasileiro, o termo vem sendo empregado desde 1941, tendo surgido pela primeira vez na obra *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, de Seabra Fagundes (GUERRA, 2019).

Cruz e Glock (2007, p. 17) definem controle como:

Qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado, etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação ou as normas.

Barros (2017) recorda que Henri Fayol, teórico da ciência da administração e fundador da Teoria Clássica da Administração, atribuiu ao controle como sendo uma das cinco funções do ciclo do processo administrativo, juntamente com planejamento, organização, coordenação e comando (POCCC). Sendo assim, “o controle é a função administrativa que monitora e avalia as atividades e resultados alcançados para assegurar que o planejamento, a organização e a direção sejam bem-sucedidos” (BARROS, 2017, p. 5).

No âmbito administrativo, o controle pode assumir diversos significados, inclusive a de função administrativa que monitora e avalia as atividades e os resultados alcançados frente ao planejado, algo abordado em difundidos manuais de administração, como o de Chiavenato (2012). Nesse contexto, Attie (1992, p. 200) afirma que é “impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações propostas.”

Na visão de Cavalheiro e Flores (2007), historicamente, a palavra controle causou polêmicas e incompreensões. Ainda hoje o ato de controlar pode ser visto pelos gestores públicos como uma situação de interferência em sua atuação. Contudo, o controle pode ser entendido como fenômeno associado a bem do serviço público, na sua missão constitucional de verificar falhas e irregularidades e corrigi-las em sua administração (CAVALHEIRO; FLORES, 2007).

A crescente demanda da sociedade por bens e serviços ante a ausência de oferta de recursos suficientes para cumprir as exigências sociais reivindica responsabilidade dos administradores públicos, de modo que sejam necessários eficientes controles dos atos praticados, a fim de evitar abusos praticados por quem detém o poder da gestão pública (CALIXTO; VELASQUEZ, 2005). Nesse ponto, o controle demonstra-se como componente indispensável à atuação estatal, assegurando que a “Administração atue de acordo com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico” (MILESKI, 2003, p. 138).

Qualquer situação em que os cidadãos deleguem a um pequeno grupo a condução dos interesses coletivos demanda a função controle como mecanismo para que se garanta a efetividade relativa ao poder que é delegado, o que inclui as políticas públicas, nas modernas estruturas de governança (SANTOS; BRAGA, 2019).

Atualmente, o controle envolve uma complexidade de atos voltados à fiscalização, inspeção, exame, acompanhamento, verificação, monitoramento, exercidos sobre as manifestações

administrativas, de acordo com certos aspectos preestabelecidos, visando averiguar o cumprimento do que foi determinado ou evidenciar eventuais desvios para fins de correção, decidindo acerca da regularidade ou irregularidade do ato praticado (ALCÂNTARA, 2012; GUERRA, 2019).

O controle na administração pública, por seu turno, é função constitucional exercida pela própria Administração (interno), por outros órgãos (externo) ou por qualquer cidadão (social), com vistas à efetiva correção na conduta dos gestores públicos, com escopo de garantir atuação conforme os modelos desejados e planejados (GUERRA, 2019).

Com a ampliação das formas de controle e considerando se tratar de uma atividade estatal envolvendo toda as funções do Estado, o controle na administração pública admite diversas classificações.

De acordo com Di Pietro (2019), o controle na administração pública pode ser classificado quanto ao órgão que o exerce, que pode ser administrativo, legislativo ou judicial, quanto ao momento em que se realiza, se prévio, concomitante ou posterior, e quanto à atividade, que pode ser de legalidade ou de mérito.

Já para Mello (2016), o controle classifica-se em controle interno e controle externo. O controle interno é aquele realizado pela própria Administração quando o órgão ou setor realiza controle sobre seus próprios, já o controle externo é quando determinado órgão ou setor exerce controle sobre os atos de outros, a exemplo dos Poderes Legislativo e Judiciário e, também, pelo Tribunal de Contas. Está ainda inserido no contexto do controle o controle social exercido pelos cidadãos e sociedade civil organizada sobre os atos da administração pública, por meio de mecanismos de participação social na gestão pública (MILESKI, 2011).

Deste modo, o controle quanto à localização pode ser interno, externo ou social, quanto ao órgão que executa pode ser administrativo, legislativo (político), judicial ou técnico, quanto ao momento pode se dar de forma prévia, concomitante ou a posteriori e quanto à finalidade envolve aspectos de legalidade ou de mérito (GUERRA, 2019; MILESKI, 2003).

A seguir, no Quadro 1, é apresentado resumo, na perspectiva de alguns autores, sobre classificações do controle na administração pública. Ressalta-se que as dimensões e espécies estão segregadas de acordo com classificações dadas pela literatura que aborda o tema, mas, na prática, podem se dar de maneiras sobrepostas e interconectadas.

Quadro 1 – Classificações de Controle na administração pública

Dimensão	Espécie	Significado
Âmbito	Administrativo	Exercido pela própria administração pública sobre seus atos e decorre dos princípios da hierarquia e da autotutela. Refere-se ao poder de revisão dos atos administrativos, uma das prerrogativas inerentes à hierarquia administrativa, por meio de formas de extinção, a invalidação e a revogação das manifestações (GUERRA; 2019; MILESKI; 2003).
	Legislativo (político)	Exercido pelos parlamentares, que detém o mandato do povo. A função é exercida diretamente pelo Poder Legislativo ou por seus órgãos ou comissões e alcança todos os órgãos e entidades do Poder Executivo, Poder Judiciário, Ministério Público e Tribunal de Contas (GUERRA; 2019; MILESKI; 2003).
	Judicial	Exercido exclusivamente pelo Poder Judiciário, que alcança a legalidade dos atos administrativos praticados no âmbito do Poder Executivo e na administração dos demais órgãos e entidades do Estado (GUERRA; 2019; MILESKI; 2003).
	Técnico (autônomo)	Desempenhado por órgãos constitucionais autônomos, também chamado de controle financeiro. É efetivado pelos Tribunais de Contas, cuja atribuição constitucional conta com a finalidade de exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial de todos os órgãos e entidades do Estado (GUERRA; 2019; MILESKI; 2003).
Localização	Interno	Decorrente de órgão integrante da própria estrutura na qual se insere o órgão fiscalizado, é inerente a cada um dos órgãos e entidades dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como do Ministério Público e Tribunal de Contas, que, mediante sistema integrado de controle interno, deverão exercer o controle sobre seus próprios atos e agentes (GUERRA; 2019; MILESKI; 2003).
	Externo	Exercido por um poder ou órgão distinto, apartado da estrutura do órgão controlado. É o controle desempenhado pelo Poder Judiciário sobre os demais poderes, bem como o cumprido pela Administração direta sobre as entidades da Administração indireta (denominado princípio da tutela). Em sentido estrito, é aquele exercido pelo Poder Legislativo (controle político) e pelo Tribunal de Contas (controle financeiro) sobre a Administração direta e indireta dos demais poderes (GUERRA; 2019; MILESKI; 2003).
	Social	Executado pelos cidadãos, chamado também de controle popular. Esse controle está previsto em diversos dispositivos da Constituição Federal de 1988, que propicia a efetiva participação da sociedade no acompanhamento das ações governamentais e atividades administrativas (GUERRA; 2019; MILESKI; 2003).
Momento	Prévio	Controle exercido antes de ser praticado o ato administrativo, visando prevenir a prática de ato ilegal ou irregular, não conivente com o interesse público (DI PIETRO; 2018; MELLO; 2016).
	Concomitante	Acompanha a atuação administrativa de forma simultânea, verificando a regularidade do ato administrativo de plano, no mesmo momento em que é praticado, propiciando, em caso de irregularidades, o seu imediato saneamento (DI PIETRO; 2018; MELLO; 2016).

Dimensão	Espécie	Significado
	Posterior	É chamado corretivo. Possui o propósito de rever o ato para confirmá-lo, se legal e regular, corrigi-lo, no caso de eventuais defeitos apurados ou desfazê-lo, por via da revogação ou declaração de nulidade (DI PIETRO; 2018; MELLO; 2016).
Finalidade	Legalidade	Verifica a adequação dos atos e procedimentos administrativos à lei, sem que resulte em desvio da finalidade legal estipulada, sendo exercido por todos os Poderes e Órgãos (DI PIETRO; 2018; MELLO; 2016).
	Mérito	Investigar a atividade administrativa, avaliando a eficiência, eficácia e economicidade e o resultado alcançado pelo ato praticado de acordo com a conveniência e oportunidade da Administração. Envolve o exame da discricionariedade da atuação dos gestores públicos (DI PIETRO; 2018; MELLO; 2016).

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Guerra (2019), Mileski (2003), Di Pietro (2018), Mello (2016).

Há que se ressaltar que “o controle não se limita apenas a considerar registros financeiros ou patrimoniais, mas abrange também questões gerenciais de eficiência e economicidade; questões vinculadas a programas e planos desenvolvidos pelo governo; bem como à conformidade com as normas jurídicas” (ALVES; JÚNIOR, 2016, p. 5).

Essa pesquisa tem ênfase nas ações que o controle interno pode desempenhar para aprimorar e incentivar o controle social, sendo ainda amparado e recebendo suporte do Controle Externo desempenhado pelo Tribunal de Contas.

2.2 CONTROLE INTERNO

O controle interno da administração pública, tratado na doutrina como controle administrativo, pode ser definido como todo aquele que os órgãos de administração de todos os Poderes exercem sobre suas próprias atividades, a fim de mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização. O controle interno exerce também o controle da legalidade e de mérito, de modo a operar-se com legitimidade e eficiência, atingindo a sua finalidade que é a satisfação das necessidades coletivas e atendimento dos direitos individuais dos administrados (MEIRELLES et al., 2018). Pode-se dizer também que qualquer controle realizado pela administração pública sobre seus próprios serviços ou agentes é considerado interno, através do exercício da autotutela.

Para Souza e Damascena (2011, p. 1), “o papel do controle surge como forma de garantir que os objetivos da administração pública sejam cumpridos, dando maior transparência na aplicação dos recursos, procurando, no decorrer da gestão, atuar preventivamente na detecção e

correção de irregularidades”. No entanto, o controle interno não é, “necessariamente, um complexo sistema de rotinas e procedimentos burocráticos”, se implantado com uma relação custo-benefício favorável e suportável pela organização (FILHO; JACQUES; MARIAN, 2005, p. 3).

Nesse sentido, na visão de alguns autores, para que se dê continuidade ao fluxo de operações e informações necessárias ao ciclo de qualquer atividade econômica, o controle interno abarca um conjunto de normas e procedimentos em observância às ações a serem desempenhadas, procurando-se a padronização de rotinas, para atingir eficiência e eficácia nas atividades (SILVA; GOMES; ARAÚJO, 2014).

O controle interno envolve funções inerentes a toda atividade administrativa, em especial quando a administração procede ao controle sobre seus próprios atos, o chamado autocontrole da administração pública. Todavia, quando relacionado à atividade de fiscalização contábil, financeira e orçamentária, o controle interno assume especificidade definida na Constituição Federal e na Legislação, tendo direcionamento à eficiência aos atos de gestão de bens e valores públicos, em observância à legislação aplicável (MILESKI, 2003).

Atualmente, o Sistema de Controle Interno estabelecido constitucionalmente tem como objetivo não somente o controle formal e legalista, mas também o acompanhamento da execução de programas de trabalho de governo e da avaliação dos resultados alcançados, atuando de forma integrada entre cada um dos Poderes e órgãos da Administração pública (MILESKI, 2003).

Mecanismos de controle possibilitam evitar a ocorrência de fraudes e desperdícios de recursos públicos e potencialmente contribuem para a efetividade, produtividade e economicidades na prestação do serviço público. O acesso às informações à sociedade e a sua participação direta por meio do controle social favorece aos gestores o cumprimento das leis e normas vigentes no ordenamento jurídico, assim como os guiam na condução da gestão estatal (SOUZA; DAMASCENA, 2011).

Deste modo, o controle interno tem como principal função contribuir para o bom desempenho da gestão pública, alinhando-a com os preceitos normativos e com as diretrizes estabelecidas no planejamento da administração pública. Constitui-se, pois, de utilidade para a administração pública, visto que propicia dar continuidade das operações com razoável eficácia e a economicidade possível (CALIXTO; VELASQUEZ, 2005).

2.2.1 Distinções entre Sistema de Controle Interno, Órgão Central ou Unidade de Controle Interno e Auditoria Interna

Dada a amplitude do conceito de controle interno, tomado como gênero, destaca-se a diferença entre os conceitos de Sistema de Controle Interno (SCI), Órgão Central de Controle Interno ou Unidade de Controle Interno (UCI) ou Controladoria e Auditoria Interna, embora algumas vezes sejam tratadas como sinônimos (RONCALIO, 2009).

A Organização Internacional das Instituições Superiores de Auditoria (INTOSAI) (INTOSAI, 2004), com tradução dada pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia (INTOSAI, 2007, p. 21), define Controle Interno:

Controle Interno é como um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de accountability;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano

Com o objetivo de promover a eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública, o Sistema de Controle Interno tem como função acompanhar e fiscalizar as áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública (BRASIL, 1988). Na sua atuação, estão compreendidas a asseguarção “da conformidade dos relatórios financeiros, a aderência às leis e aos regulamentos aplicáveis, o alcance da eficiência e a eficácia na execução das atividades operacionais da entidade” (TCE PR, 2017, p. 13).

Segundo o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – TCE/SC (2020, p. 32), Sistema de Controle Interno é “o conjunto de normas, atividades, procedimentos, métodos e rotinas objetivando a atuação articulada das unidades da estrutura organizacional da administração pública, tendo por fim o controle interno da gestão administrativa”.

O Glossário de Termos do Controle Externo do Tribunal de Contas da União - TCU (2017) define Sistema de Controle Interno como “sinônimo de controle interno aplicado a uma entidade”. O TCU indica ainda que “no Brasil, a expressão (SCI) também designa o conjunto de atividades

avaliativas, unidades e órgãos instituídos para dar cumprimento às finalidades previstas no Art. 74, da Constituição Federal” (TCU, 2017, p. 35).

A Atricon (2015, p. 94–95) conceitua Sistema de Controle Interno como:

Processo conduzido pela estrutura de governança e executado pela administração e por todo o corpo funcional da entidade, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e em todos os níveis de órgãos da entidade, e estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos:

Eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;

Integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de accountability;

Conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;

Adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida;

Cavaleiro e Flores (2007, p. 28) definem “Sistema de Controle Interno somando-se os conceitos de ‘sistema’ e de ‘controle interno’. É, portanto, o mecanismo de autocontrole da própria Administração, exercido pelas pessoas e Unidades Administrativas e coordenado por um órgão central”. Entende-se, portanto, que sistema é um conjunto composto por partes individuais, que têm uma missão em comum, em que cada parte é peça fundamental para o todo.

A definição de Sistema de Controle Interno reforça a ideia de amplitude para além de controles financeiros tradicionais, sendo dotado de uma estrutura complexa de regras, normas princípios, métodos e procedimentos que aproxima a concepção do SCI de um modelo de gestão administrativa ideal para cumprir seus objetivos institucionais (CASTRO, 2014).

Alcântara (2012) afirma que implementação do Sistema de Controle Interno não é somente uma exigência das Constituições Federal e Estadual, mas também uma oportunidade para dotar a administração pública de mecanismos que assegurem, entre outros aspectos, o cumprimento das exigências legais, a proteção de seu patrimônio e a otimização na aplicação dos recursos públicos, garantindo maior tranquilidade aos gestores e melhores resultados à sociedade.

Nesse sentido, “o Sistema de Controle Interno é formado por vários subsistemas de unidades descentralizadas de controle — que devem agir de forma harmoniosa, multidisciplinar,

integrada e sob a égide de uma norma comum que lhes confira segurança jurídica” (CASTRO, 2014, p. 132).

O Sistema de Controle Interno (SCI) tem como órgão central uma Unidade de Controle Interno (UCI). A exemplo da Controladoria-Geral da União (CGU), muitos municípios instituíram uma Controladoria-Geral do Município (CGM), de modo a estruturar seus Sistemas de Controle Interno em um órgão central (BONA; BORBA; MIRANDA, 2020; CRUZ et al., 2014).

A Unidade de Controle Interno, também conceituada como Órgão Central de Controle Interno ou somente Controle Interno, é definida como “unidade administrativa integrante do sistema de controle interno incumbida da coordenação do sistema, do planejamento, da normatização, da execução e do controle das atividades relacionadas ao controle interno, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal” (TCE SC, 2020, p. 32).

Assim, pode-se definir Unidade de Controle Interno como parte integrante do Sistema de Controle Interno, cuja atividade recai sobre todos os atos e procedimentos administrativos de modo a assegurar a atuação administrativa com vistas à realização do interesse público. Deste modo, Órgão Central de Controle Interno desempenha as funções de Controle Interno, pertence integra ao Sistema de Controle Interno (CASTRO, 2014).

Quanto à relação entre controle interno e auditoria, Attie (2011, p. 195) define que “a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado”. Já “o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa” (ATTIE, 2011, p. 195). Nesse passo, Carvalho (2018) observa que a auditoria ocorre de maneira programada e não permanente, na medida em que revisa e aprecia os atos permanentes adotados pelos controles internos, ou seja, a auditoria avalia a efetividade dos controles implantados pelo controle interno.

Alves e dos Reis (2002, p. 2) consideram que “a auditoria interna faz parte da pirâmide do controle interno, sendo ela o ponto mais alto, uma vez que a mesma avalia, supervisiona e fiscaliza o nível de credibilidade dos controles internos”. Esses autores avaliam, ainda, que as “atividades da auditoria se sobrepõem de um modo geral às atividades operacionais, até mesmo sobre as atividades do controle interno, portanto, as primeiras examinam, avaliam, verificam o grau de confiabilidade e controlam a eficácia e eficiência das segundas” (ALVES; DOS REIS, 2002, p. 2).

A atividade de auditoria interna é desenvolvida dentro da organização, porém se desenvolve de forma independente da gestão, e se destina a examinar e avaliar a adequação e efetividade de controles, examinar dados, instalações, sistemas ou outras evidências de modo a possibilitar que os administradores atuem de acordo com as normas vigentes (CARVALHO, 2018).

Tem-se assim que a auditoria interna é um alicerce do Sistema de Controle Interno, na medida em que tem por objetivo avaliar e acompanhar o desempenho da contribuição das medidas e atestar os resultados alcançados com base nas ações traçadas pelo Órgão Central de Controle Interno com vistas à eficiência operacional, financeira e patrimonial (BLUMEN, 2015).

Em resumo, a “auditoria interna auxilia o Sistema de Controle Interno com o intuito de alcançar os objetivos previstos através de orientações e adequações para que se realize a obrigação da administração sem que se tenham danos em aspectos financeiros” (SANT’ANA; LOCATELLI; TURRI, 2017, p. 2).

Dada a atividade da Auditoria Interna de avaliar constantemente a validade dos controles internos e seu efetivo cumprimento, esta tende a alcançar capacidade para reconhecer as fragilidades, as forças e as oportunidades dos procedimentos internos da entidade. Nesse sentido, o Controle Externo pode utilizar-se dos serviços realizados pela Auditoria Interna para consecução dos seus objetivos e aprimoramento do sistema de controle (TEIXEIRA, 2006).

Ressalta-se ainda o modelo de Órgão Central do Sistema de Controle Interno que tem sido adotado por diversos entes federativos com base na estrutura da CGU, em que divide suas atividades em quatro macrofunções de controle: auditoria, corregedoria, ouvidoria e controladoria, nesta incluídas ações de prevenção à corrupção, fomento à transparência, implementação de controles internos e de programas de integridade (BONA; BORBA; MIRANDA, 2020).

Para França (2016), a atividade de um sistema de controle interno funciona por intermédio da sinergia resultante das ações de ouvidoria, auditoria e corregedoria administrativa. A ouvidoria recebe e processa as reclamações (representações e denúncias) dos cidadãos e da própria Administração, a auditoria verifica constantemente a legalidade, eficiência, eficácia, efetividade da Administração e a corregedoria identifica, processa e encaminha a correção de falhas do exercício administrativo.

Importante esclarecimento faz Diehl *et. al.* (2019) ao dizer que Sistema de Controle Interno refere-se àquele conduzido internamente por cada organização pública (executivo, legislativo ou judiciário) e que não se confunde com o Sistema Integrado de Controle Interno estabelecido pelo artigo 74 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), visto que esse não possui formatação definida por norma regulatória específica, mas que em um modelo geral, poderia se compor pela representação dos órgãos centrais de controle interno de cada um dos poderes e atuar de forma integrada, como entidade de orientação e supervisão do sistema.

Cavalheiro e Flores (2007, p. 27) mencionam que “os controles internos servem para auxiliar o gestor na busca de sua missão – colocar serviços públicos à disposição da comunidade –, tendo em vista a necessidade de conhecimento daquilo que ocorre no Município”. Ressaltam ainda que “antes de ser meio de fiscalização, os controles internos têm cunho preventivo, pois oferecem ao gestor público a tranquilidade de estar informado da legalidade dos atos de administração” (CAVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 27).

O controle interno não apenas serve à fiscalização das ações governamentais, mas pode constituir-se em ação apoiadora da atividade do administrador público, auxiliando o gestor a lidar com as diversas situações que envolvem a administração pública, de modo que se impeçam e corrijam situações que possam gerar desperdício ou desvio do dinheiro público, sendo considerado instrumento no combate à corrupção (CAVALHEIRO; FLORES, 2007).

Do exposto, diante das distinções conceituais entre Sistema de Controle Interno, Órgão Central de Controle Interno e Auditoria Interna, conclui-se que esses institutos, apesar de distintos, potencialmente espera-se que atuem de forma simultânea e sinérgica com objetivo de garantir que os objetivos da administração pública sejam alcançados, com responsabilidade, equilíbrio e transparência, além de servir como ferramenta de apoio ao administrador público na tomada de decisão da administração pública consubstanciados em um sistema que abrange todos os órgão e entidade do ente público municipal.

A seguir, apresenta-se no Quadro 2 com os conceitos trazidos nesta seção, sem, no entanto, relacioná-los ao controle externo e ao controle social e suas interações .

Quadro 2 – Conceitos de Sistemas de Controle Interno, Unidade (Órgão) Central de Controle Interno e Auditoria Interna

Termo	Significado
Sistema de Controle Interno	Conjunto de normas, atividades, procedimentos, métodos e rotinas objetivando a atuação articulada das unidades da estrutura organizacional da administração pública, tendo por fim o controle interno da gestão administrativa (ATRICON; 2015).
	Executado pela administração e por todo o corpo funcional da entidade, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e em todos os níveis de órgãos da entidade. Pode também ser entendido como sinônimo do termos Controle Interno e Controladoria (ATRICON; 2015).
Sistema Integrado de Controle Interno	Representação dos Órgãos Centrais De Controle Interno de cada um dos poderes com atuação de forma integrada, como entidade de orientação e supervisão (TCE/SC; 2020).
Unidade Central de Controle Interno	Unidade administrativa integrante do sistema de controle interno incumbida da coordenação do sistema, do planejamento, da normatização, da execução e do controle das atividades relacionadas ao controle interno, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal (TCE/SC; 2020).
Auditoria Interna	Trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos executado por um departamento especializado. Avalia a efetividade dos controles implantados pelo controle interno. Se desenvolve dentro da organização, mas de forma independente da gestão (CARVALHO; 2018; ATTIE; 2011; SOUZA; 2019).

Fonte: elaborado pelo autor, a partir de TCE/SC (2020), ATRICON (2015), Carvalho (2018), Attie (2011), Souza (2019).

2.2.2 Classificação do Sistema Controle Interno

No setor público brasileiro, apesar de já revogada a partir de 01/01/2019 pela NBC TSP 11, a Resolução nº 1.135/2008 (NBC T 16.8 – Controle Interno) emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade apresenta definições e classificações do controle interno, como suporte ao sistema de informação contábil, sob as seguintes categorias:

Operacional: relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;

Contábil: relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;

Normativo: relacionado à observância da regulamentação pertinente.

A mesma norma define a abrangência do controle interno sob o enfoque contábil, que deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo o conjunto de

recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

2. Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:
 - (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
 - (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
 - (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
 - (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
 - (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
 - (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.
3. 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 (CFC, 2008, p. 2).

Attie (2011, p. 188), citando o Comitê de procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) dos Estados Unidos, conceitua a abrangência do controle interno como compreendendo “o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas da organização para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e incentivar a adesão da política planejada pela Administração”.

Entende-se então que o plano de organização é a maneira como o sistema é organizado, como é definida a estrutura organizacional, as relações de autoridade e os níveis de responsabilidades. O métodos e medidas são os procedimentos que são utilizados para o controle das operações e atividades. A proteção do patrimônio é a salvaguarda dos bens e direitos do ente, por meio da exatidão e fidedignidade dos registros contábeis e administrativos. A eficiência operacional é a execução de plano de organização adequado aliado aos métodos e procedimentos bem definidos e a política planejada visa atender as regras, princípios, normas e funções para obtenção de resultado (ATTIE, 2011).

Nesse sentido, Attie (2011, p. 192–193) classifica controles que podem ser peculiares tanto à contabilidade quanto à administração:

Controles contábeis: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidades dos registro contábeis. Exemplo: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração de relatórios contábeis das operações ou custódia de valores e controles físicos sobre esses valores.

Controles administrativos: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Exemplo: análises estatísticas, estudos de tempos e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e qualidade.

Nessa linha, de acordo com Crepaldi (2002), os controles internos, como sistema, podem caracterizar-se como controles contábeis e controles administrativos. Para Silva (2002, p. 4), os controles contábeis dizem respeito à salvaguarda do patrimônio e à fidedignidade das informações contábeis, incluindo, a exemplo dos controles físicos sobre bens e elaboração de relatórios periódicos.” Já os controles administrativos “englobam os métodos e procedimentos que visam à adesão às políticas estratégicas e à eficiência operacional da organização. São instrumentos de controle administrativo o planejamento estratégico, as metas de produção, os sistemas de custos e o controle de qualidade, entre outros” (SILVA, 2002, p. 4).

Verifica-se assim que o controle interno compreende não só o ambiente relacionado à contabilidade e às finanças, mas sim a uma série de procedimentos que asseguram a fluidez e a organização para o cumprimento dos objetivos traçados, quer sejam administrativos ou gerenciais (ATTIE, 2011).

Nesse sentido, pode-se dizer que as atividades de controle contábil se relacionam à garantia dos aspectos legais, de confiabilidade e fidedignidade das informações registradas nos sistemas gerenciais e as de controles administrativos, ao atingimento dos resultados operacionais com a melhoria da gestão (MARX, 2016).

Essa dualidade de classificação do controle interno em controle contábil e controle administrativo, controle da legalidade e controle do desempenho e a atividade de auditoria governamental em auditoria regulatória e auditoria operacional em sido objeto de estudo por alguns autores (LOUREIRO et al., 2012; MARX, 2016; OLIVIERI, 2008).

Marx (2016) defende que as atividades de combate à corrupção e de apoio à melhoria da gestão dos recursos públicos não são conflitantes e sim complementares, ao passo que a corrupção

ocasiona a ineficiência na utilização dos recursos públicos, posto que desvia a finalidade da utilização desses recursos e onera as atividades promovendo superfaturamento. O órgão de controle interno, ao combater a corrupção, contribui para a melhoria da eficiência da gestão e da otimização dos recursos públicos.

Loureiro et. al (2012) ressaltam que em várias democracias de países europeus, os órgãos de controle, inclusive de atuação em âmbito de governo local, têm recebido a orientação de que o controle não deve visar apenas o combate à corrupção, mas igualmente melhorar o desempenho da gestão pública.

Olivieri (2016, p. 14) destaca, inclusive, que o desenvolvimento recente das instituições de controle nos países europeus e nos Estados Unidos tem ocorrido em dois sentidos: “o da preponderância do controle sobre o desempenho em detrimento do controle de legalidade, e o da consequente politização da ação dos órgãos de controle”.

Os órgãos de controle externo e interno se adaptaram aos novos critérios de definição do desempenho da gestão pública para poder fiscalizá-la, saindo da ênfase apenas ao cumprimento da lei e passando a incluir padrões de qualidade em termos econômicos (eficiência) e de efetividade e impacto da ação pública, a fim de auxiliar as organizações públicas a alcançarem seus objetivos em termos de resultados das políticas públicas. Essa movimento fez surgir a atual duplicidade da ação desses órgãos: o controle de legalidade e o controle de desempenho (OLIVIERI, 2016).

2.2.3 Objetivos do Sistema de Controle Interno

Attie (2011), ao relacionar aspectos básicos de Sistema de Controle Interno, interpreta que o Sistema de Controle Interno envolve uma gama de procedimentos e práticas que possibilitam controlar e que, em geral, possui quatro objetivos básicos, conforme descritos no quadro a seguir:

Quadro 3 - Objetivos do Sistema de Controle Interno

OBJETIVO	CONCEITO
Salvaguarda dos interesses da entidade (pública ou privada)	Refere-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades. São meios para atingir esse objetivo: segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, funções e responsabilidades, rotação de funcionários, carta de fiança, manutenção de contas de controle, seguro, legislação, diminuição de erros e desperdícios, contagens físicas independentes e alçadas progressivas.

OBJETIVO	CONCEITO
Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais	Refere-se à precisão e confiabilidade dos relatórios contábeis, financeiros e operacionais com a geração de informações adequadas e oportunas necessárias para compreender os eventos da entidade. São meios para atingir esse objetivo: documentação confiável, conciliação, análise, plano de contas, tempo hábil, equipamento mecânico.
Estímulo à eficiência operacional	São os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme. São meios para atingir esse objetivo: seleção, treinamento, plano de carreira, relatórios de desempenho, relatório de horas trabalhadas, tempos e métodos, custo-padrão, manuais internos e instruções formais.
Aderência às políticas da entidade	Assegura que os objetivos da administração, por meio de suas políticas e procedimentos, sejam adequadamente seguidos. São meios para atingir esse objetivo: supervisão, sistema de revisão e aprovação e auditoria interna.

Fonte: elaborado pelo autor, a partir de Attie (2011).

De acordo com Attie (2011), os objetivos mencionados são ligados aos aspectos formais de controle e à exatidão das informações e não se sobrepõem, tampouco exercem hierarquia entre eles, contudo, dentre estes, destacam-se:

Segregação de funções: estabelece que nenhum servidor deve ter inteira responsabilidade de todas as fases inerentes a uma operação;

Funções e responsabilidades: cada servidor deve ter noção exata de suas e responsabilidades inerentes ao cargo que ocupa;

Documentação confiável: utilização de documento hábil para registro das transações;

Seleção, treinamento e plano de carreira: obtenção de pessoal qualificado para exercer funções específicas, estabelecimento de programas contínuos de capacitação e aperfeiçoamento para obtenção de melhor rendimento, incentivo financeira e de promoções, de modo a promover a satisfação pessoal dos servidores;

Supervisão e Auditoria Interna: a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal e correção rápida de possíveis desvios e dúvidas decorrentes das atividades, já a auditoria interna possibilita identificar se as transações realizadas estão em consonância com as políticas da entidade.

No setor Público, o art. 74 da Constituição de 1988, na seção em que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, dispôs acerca das finalidades precípua do Sistema de Controle Interno Integrado, a saber:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

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

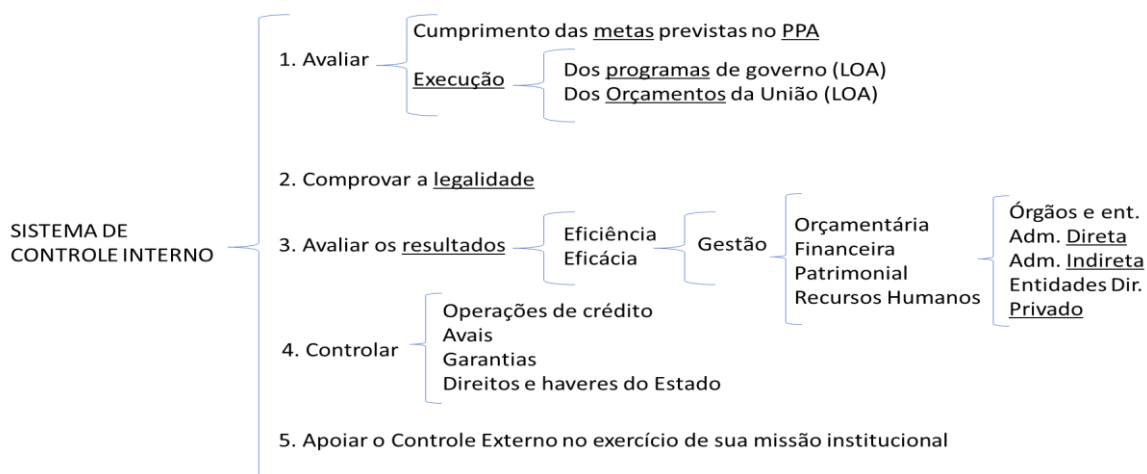
IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional

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

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988, p. 40).

Esquemáticamente, pode-se ilustrar as finalidades do Sistema de Controle Interno instituídas na Constituição Federal de 1988 na Figura 1 a seguir:

Figura 1 – Finalidades do Sistema de Controle Interno previstos na CF/88



Fonte: elaborado pelo autor, com base em BRASIL (1988)

O dever de proceder ao acompanhamento da execução orçamentária e da avaliação das metas previstas no PPA e da execução dos orçamentos traz ao cidadão a informação de que aquilo que foi planejado e priorizado está sendo cumprido e satisfazendo as necessidades coletivas, bem como proporciona adoção de medidas corretivas para eventuais desvios constatados (MILESKI, 2003).

A comprovação da legalidade objetiva evitar abuso de poder. A avaliação dos resultados quanto à eficiência e eficácia busca verificar se as ações estão alinhadas ao interesse do cidadão

com uso correto e eficiente dos recursos públicos, de modo a atender as políticas públicas planejadas (MILESKI, 2003).

O exercício do controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Poder Público visa proteger o patrimônio público zelando pelos limites de endividamento do Estado com redução dos riscos fiscais (MILESKI, 2003).

Já o apoio ao controle externo visa proteger o patrimônio público e servir o cidadão de duplo e integrado controle, de modo a assegurar controles mais eficientes resultando em melhores bens e serviços postos à disposição da sociedade (MILESKI, 2003).

Com base no disposto na carta magna, Guerra (2019, p. 282) elenca que o SCI alcança sua finalidade quando:

- 1 Atua de forma preventiva, detectando desvios, fraudes ou situações antieconômicas, abuso de poder, entre outras práticas ilícitas;
- 2 Garante a promoção de operações econômicas, eficientes e eficazes, além da qualidade dos serviços prestados pelo órgão ou entidade, de acordo com o interesse público;
- 3 Fiscaliza a obediência às leis, normas e princípios norteadores da Administração;
- 4 Garante a aplicação do ativo e a legitimidade do passivo;
- 5 Propicia a criação de mecanismos asseguradores da exatidão, da confiabilidade, da integridade dos dados contábeis e dos relatório financeiros e gerenciais.

Monteiro (2015) identificou a existência de onze objetivos de um SCI bem definidos, sendo eles: proteção de ativos, obtenção de informações apropriadas, apoio da eficiência operacional, potencialização do êxito do processo decisório, indução ao comportamento focado no resultado, garantia do respeito a normas e regulamentos da entidade (comportamento ético), comprovação da veracidade de informações contábeis e financeiras e operacionais, exercício do controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres dos órgãos públicos, apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, apoio e controle da responsabilidade na gestão fiscal conforme a LRF e zelo pelo cumprimento das obrigações e prestação de contas.

Nesse sentido, a Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016 emitida pela Presidência da República e Controladoria-Geral da União (CGU), que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal, estabelece que como objetivos gerais a serem alcançados pelos controle internos da gestão:

- a - execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- b - cumprimento das obrigações de accountability;
- c - cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
- d - salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica;

Ribeiro, Bliacheriene e Santana (2019, p. 34) asseguram que as funções basilares do controle interno estão a par com os seus objetivos. Em síntese, essas funções podem ser descritas como:

Prestar informações constantes e seguras à Administração acerca dos setores financeiro-contábil, administrativo, operacional e jurídico;

Defender os interesses públicos e coletivos, inerentes à organização do serviço público, contra possíveis ilegalidades, ilegitimidades ou quaisquer outras irregularidades que atentem contra os princípios informadores da Administração Pública;

Acompanhar a consecução de metas preconizadas pela Administração e, quando for o caso, expedir recomendações com o fito de que sejam realizados os ajustes indispensáveis à eficiência da gestão.

Desse modo, os objetivos do SCI compreendem a atuação preventiva contra práticas ilícitas e antieconômicas, de modo a garantir o interesse público, com vistas à qualidade dos serviços públicos, em consonância com as normas e leis, por meio de mecanismos que assegurem a confiabilidade dos registros contábeis e gerenciais.

Verifica-se que os objetivos do controle interno estão alinhados não somente com o propósito de assegurar a exatidão dos registros, mas também aos processos de melhoria da gestão e ao cumprimento das obrigações de prestação de contas à sociedade (*accountability*) sobre suas expectativas substantivas (responsividade). A evolução do controle interno impõe a necessidade de pautar-se pela legalidade, mas não apenas em seu conteúdo formal e estrito, mas de conduzir a realização do interesse público, preferencialmente, por meio de uma atuação preventiva e dinâmica da administração e, portanto, deve estar alinhado às leis e às demandas da sociedade (CASTRO, 2016).

Como exemplo, a Controladoria-Geral da União (CGU) não restringe sua atuação às ações de auditoria na perspectiva da avaliação e da fiscalização da aplicação dos recursos públicos. Atividades de fomento ao controle social, ouvidoria e corregedoria se incorporaram às atividades típicas do SCI, no caso específico da CGU, e têm produzido resultados sob o ponto de vista da efetividade, haja vista que tais funções vêm a suprir lacunas de operação que não eram atendidas

quando a instituição se utilizava apenas da auditoria como instrumento de trabalho (COELHO, 2019).

A intensificação em trabalhos e programas do SCI na área de prevenção à corrupção e de eficiência na gestão pública, por meio do incentivo à denúncia e aos canais de atendimento ao cidadão, busca conscientizar cidadãos e servidores sobre os prejuízos sociais e financeiros trazidos à população em geral. Essas atividades extrapolam as competências e objetivos definidos no texto constitucional, porém dão maior efetividade às ações de controle sobre o patrimônio público e à adequada destinação dos recursos públicos (COELHO, 2019).

Assim, o controle não se restringe às aplicações de recursos, sim a variados aspectos da gestão da coisa pública, atuando também na avaliação de resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão financeira, orçamentária e patrimonial da administração pública. Assim, bens e receitas do Estado seriam não apenas controlados e colocados à fruição de toda coletividade, mas seriam atendidos os interesses coletivos de forma eficiente e satisfatória (CASTRO, 2016).

2.2.4 Princípios do Sistema de Controle Interno

Além dos princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência estampados no artigo 37 da CF/88, que servem como princípios a todos os agentes públicos, o Controle Interno é balizado por princípios específicos a serem considerados em sua atuação.

A classificação dada pelo Tribunal de Contas Europeu (1999, p. 49) e adaptada pela CGU (MPOG; CGU, 2016) na Instrução Normativa Conjunta nº 1/2016 elenca como princípios e atividades básicos do Sistema de Controle Interno e que lhe dão consistência:

Quadro 4 - Princípios do Sistema de Controle Interno

PRINCÍPIO	CONCEITO
Segregação de funções	Tem como finalidade evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções concomitantes com o objetivo de impedir ou pelo menos dificultar a prática de erros ou irregularidades ou a sua simulação. Baseia-se fundamentalmente na separação de funções incompatíveis entre si. Evita que uma pessoa tenha simultaneamente a responsabilidade pelo controle físico dos ativos e pelo seu registro contábil, situação que lhe permitiria facilmente cometer irregularidades.

PRINCÍPIO	CONCEITO
Controle das operações	Verificação ou conferência que, em obediência ao princípio da segregação de funções, deve ser feita por pessoa ou pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registro.
Definição de autoridade e de responsabilidade	Definição dos níveis de autoridade e de responsabilidade em relação a qualquer operação.
Pessoal qualificado, competente e responsável	Determina que o pessoal deva ter as habilitação técnica necessária e experiência profissional adequada ao exercício das funções que lhe são atribuídas.
Registro metódico e cronológico dos fatos	Forma como as operações são realizadas na contabilidade, considerando as regras aplicáveis e os comprovantes ou documentos justificativos.

Fonte: elaborado pelo autor, a partir de Tribunal de Contas Europeu TCE (1999).

As orientações de órgãos de controle preconizam que as atividades de controle interno sejam implementadas com base nos princípios para diminuir os riscos e assegurar o alcance de objetivos organizacionais e de políticas públicas. Essas atividades podem ser preventivas (reduzem a ocorrência de eventos de risco) ou detectivas (possibilitam a identificação da ocorrência dos eventos de risco), implementadas de forma manual ou automatizada e ainda devem ser apropriadas, funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo, ter custo adequado, ser abrangentes, razoáveis e diretamente relacionadas aos objetivos de controle (MPOG; CGU, 2016).

2.2.5 Aspectos legais sobre o controle na administração pública

Na administração pública brasileira, os procedimentos de controle interno são exigidos legalmente desde a sanção da Lei Federal n. 4.320/1964, quando trata da execução orçamentária, estabelece que seu controle seja desenvolvido internamente, pelo Poder Executivo, e externamente, pelo Poder Legislativo por meio dos Tribunais de Contas ou órgãos equivalentes.

Segundo Guerra (2005, p. 256), “a partir da década de 60 foram desenvolvidos os primeiros passos no sentido da institucionalização do Controle Interno, em virtude do grande crescimento estrutural do Estado e à ampliação das funções”. Nesse passo, a Lei 4.320/64, em seus artigos 75 a 80, foi o primeiro instrumento normativo a introduzir as expressões controle externo e interno, determinando que Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75 (legalidade dos atos, fidelidade funcional dos agentes da administração e o cumprimento dos programas de trabalho), sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente (BRASIL, 1964).

Ribeiro, Bliacheriene e Santana (2019, p. 31) entendem que a Lei 4.320/64, ao mencionar os três tipos de controle a serem exercidos, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas, “estava a falar, obviamente, do controle interno, a cargo de controladorias ou auditorias internas, ou seja, ali está o fundamento do controle interno”. Observa-se, porém, que o conteúdo da referida lei deixou dúvidas se este controle interno se estendia ao demais poderes. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 74, estabeleceu a atuação do controle interno, de forma integrada, em todos os Poderes.

Na década de 1960, havia a predominância de um controle de caráter formal e legalista, sobretudo em função de colaborar para o desenvolvimento da atividade contábil (BALBE, 2019). O controle estava alinhado ao modelo weberiano burocrático da administração pública, baseado na legalidade estrita da conformidade do gasto público à lei, sem examinar a sua legitimidade ou sua qualidade, elementos estes debatidos na literatura atual sobre mecanismos de controle interno (BLIACHERIENE; BRAGA; RIBEIRO, 2019).

Balbe (2019) e Ribeiro, Bliacheriene e Santana (2019) lembram ainda que, na década de 1960, a Constituição Federal de 1967 trouxe, de maneira detalhada, a norma geral sobre controle interno e externo:

Art. 16. A fiscalização financeira e orçamentária dos Municípios será exercida mediante controle externo da Câmara Municipal e controle interno do Executivo Municipal, instituído por lei. (...)

Art. 71. A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

[...]

Art. 72 - O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, visando a:

I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;

II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;

III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

Em âmbito federal, com o surgimento da reforma administrativa, o Decreto-Lei nº 200/1967 disciplinou as bases de atuação do controle da Administração Federal ao ampliar o exercício do controle em todos os níveis e em todos os órgãos (RONCALIO, 2009). A norma

destacou a importância do controle e destacou sua função de proteção ao patrimônio público, por meio do acompanhamento dos controles e registros e da fiscalização da aplicação dos recursos públicos (BLIACHERIENE; BRAGA; RIBEIRO, 2019).

O Decreto-Lei nº 200/67 foi considerado o primeiro marco da administração pública gerencial no Brasil, posto que preconizava a superação da noção estanque de burocracia e adotava princípios racionais que possibilitassem o planejamento e a gestão orçamentária, a descentralização e a coordenação das atividades administrativas e o controle de resultados do agir estatal. Contudo, as alterações trazidas pelo normativo no momento antidemocrático vivido no país, fez com que não fossem alcançados os resultados esperados (CASTRO, 2014).

Somente com o advento da CF/88, por força dos artigos 70 e 74, que o SCI ganhou destaque, o qual deve ser mantido, de forma integrada, por cada Poder. Essa nova abordagem deu ênfase à implantação do Controle Interno, em especial em âmbito municipal.

O texto constitucional, ainda, atribuiu deveres e responsabilidades essenciais aos responsáveis pelo Controle Interno com vistas à fortalecer a integração ao Controle Externo, apoiando e dando ciência ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade observada na gestão dos recursos públicos, sob pena de responsabilidade solidária (TCE PR, 2017, p. 21).

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

[...]

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete [...]

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

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

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

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

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. (BRASIL, 1988, p. 40).

Além de o SCI ter a responsabilidade de uma vez ciente de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dar ciência ao respectivo Tribunal de Contas, o § 2º do art. 74 da CF/88 conferiu ao cidadão o direito de denunciar irregularidade e ilegalidades à Corte de Contas, de modo a ampliar a participação do cidadão e efetivar a interação entre o Controle Externo e o Controle Social.

Pinho e Sacramento (2009) destacam ainda que a CF/88 reformulou o pacto federativo e transferiu aos municípios responsabilidades e competências que antes eram centralizadas na União e nos Estados. Essa autonomia e responsabilidade na gestão e execução das políticas públicas aproxima o cidadão das instâncias decisórias e contribui para que a realização das políticas públicas seja acompanhada com a participação ativa do cidadão.

A CF/88 (artigo. 70, CF/88) prevê que os SCIs realizarão a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos poderes/órgãos e todas as entidades da administração direta e indireta, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade (TCE PR, 2017). Nesse ponto, a atual constituição trouxe avanço no que se refere ao sistema de controle interno na administração pública, de modo que deixa claro os campos de atuação e a abrangência do controle interno. Mileski (2003) corrobora com esse entendimento ao afirmar que a CF/88 estabeleceu novo conceito de sistema de controle interno da administração pública e destaca evolução das suas competências.

Essa noção de sistema integrado de controle interno impõe o entendimento de que a integração deve ocorrer de maneira horizontal entre os poderes, ou seja, que os controles internos seriam interdependentes e se orientariam de acordo com um órgão central, comum a dois ou mais poderes; alocado estruturalmente dentro de um desses poderes, que teria a responsabilidade de unificar e centralizar as orientações e determinações do sistema (CASTRO, 2016).

Há quem diga, a exemplo de Guerra (2019), que essa forma integrada de SCI, de maneira horizontalizada, nas esferas federal e estadual, e entre os poderes Executivo e Legislativo, e no caso dos municípios, um órgão centralizador para reunir os sistemas existentes, fere a autonomia

dos Poderes. Como alternativa, sugere-se que a junção dos sistemas deve ocorrer apenas entre os órgãos e entidades que compõem cada poder, de maneira vertical e não horizontal (GUERRA, 2019). Assim, cada Poder constituirá o seu próprio sistema, que atuará de forma integrada aos demais sistemas de outros poderes ou esferas de governo (CASTRO, 2016).

No âmbito municipal, (artigo 31, CF/88) previu, ainda, que a fiscalização será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos SCI do Poder Executivo municipal, na forma da lei (TCE PR, 2017).

Cabe à Câmara Municipal a função fiscalizadora de acompanhamento regular e permanente dos atos da Administração de acordo com as leis, com as normas orçamentárias e com a eficiência e eficácia operacional. Para tanto, o Poder Legislativo Municipal deve contar com o apoio do SCI do Poder Executivo, o qual se espera que forneça elementos suficientes e necessários para o desempenho de sua missão institucional (BOTELHO, 2006).

Após a promulgação da CF/88, o país viveu um ritmo intenso de movimentação na economia e na política, fruto da ampliação das funções de controle e da participação social nas políticas públicas, mais descentralizadas. A reformulação do Pacto Federativo, com movimento em direção aos municípios, ressaltou a percepção de que auditorias no formato tradicional, com foco em aspectos formais e legalistas, pouco poderia produzir em termos de resultado, dadas as diferenças socioeconômicas das regiões brasileira (BALBE, 2019).

Foi então que, em 1995, uma nova abordagem no SCI em âmbito Federal surgiu, a partir da criação da Secretaria Federal de Controle separa da Secretaria do Tesouro Nacional, marcada pela descentralização geográfica e centralização organizacional e predominância na fiscalização concomitante, com objetivo de avaliar a execução de programa de governo quanto e a eficiência dos controles administrativos e contábeis, mas não somente com foco em aspectos formais e legalistas, mas sim nos resultados das políticas públicas (BALBE, 2019; OLIVIERI, 2008).

Após mudanças e adaptações, esse novo modelo de SCI foi estabilizado com a criação da CGU, em 2003, por meio da Medida Provisória nº 103, com aplicação das funções de controle e da participação social, de modo a fortalecer o controle social e promover o aumento da transparência. Carreados por esse movimento no plano federal, a CGU, por meio dos programas Olho Vivo no Dinheiro Público (CGU, 2021a), Programa de Fortalecimento da Gestão Pública (CGU, 2020), Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos (CGU, 2021g), o Programa

Um por Todos e Todos por Um! Pela Ética e Cidadania – UPT (CGU, 2021b), Programa Pacto (em 2019 alterado para Programa Time Brasil) (CGU, 2021e), criação do Conselho da Transparência Pública e Combate à Corrupção – CTPCC (Lei nº 10.683), disponibilização do Portal da Transparência em 2004, Consocial (CGU, 2021h), desenvolvimento da ferramenta Escala Brasil Transparente – EBT e EBT 360°, entre outros citados, promoveu uma mobilização da população para cobrar maior transparência das administrações locais, bem como com a orientação dos gestores municipais sobre práticas de transparência, responsabilização, necessidade de cumprimento dos dispositivos legais e estímulo ao controle social (BALBE, 2019; SILVA, 2021).

Nos estados, o surgimento dos órgãos de controle interno seguiu a trajetória do nível federal, inicialmente (antes de 1967) tendo foco exclusivo nas atividades contábeis de despesa. Após, a exemplo do modelo federal, investiram na criação de órgãos capazes de tornar mais eficiente a gestão dos recursos públicos já na etapa inicial do desenvolvimento político-administrativo dos estados. No que se refere aos órgãos municipais, somente há referências do desenvolvimento destes após a CF/88 (BALBE, 2019).

Nesse ponto, observa-se que a CF/88 se limitou a tipificar as finalidades e as características orgânicas do SCI sem, no entanto, apresentar os conceitos e definir uma estrutura mínima para os SCIs dos entes da federação, sendo essas estruturas tratadas apenas em normas infraconstitucionais no âmbito de atuação de cada ente e em cada esfera da Administração (TCU, 2009).

Apesar de normas em âmbito federal e estadual tratarem de bases conceituais das atividades de controle do Órgão Central de Controle Interno, ainda permanece a necessidade de harmonização de conceitos e abordagens às referências mundiais aceitas atualmente. Pode-se estabelecer ainda uma definição de estrutura mínima em cada nível de entidade da federação, de modo a conceber um modelo lógico que forneça uma abordagem sistemática, organizada e estruturada como base para o desenvolvimento e avaliação de controles internos no setor público (TCU, 2009).

Mesmo em órgãos públicos norte-americanos, não há um modelo fixo de estrutura organizacional de controle interno, mas sim uma diretiva clara sobre os objetivos a serem alcançados sobre essas atividades dando-lhes autonomia para desenhar, implementar e operar seus controles (OLIVIERI, 2016).

Cabe destacar que tramitam, no Congresso Nacional, Propostas de Emendas à Constituição (PEC) que propõem temas relativos à melhoria e uniformização de critérios básicos para a instituição de órgãos de controle interno no âmbito de todos os entes da federação brasileira (BLIACHERIENE; BRAGA; RIBEIRO, 2019). Uma delas é a PEC nº 45/2009, que defende a obrigatoriedade de atividades de auditoria, controladoria, ouvidoria e correição para todos os órgãos de controle interno, a exemplo da atual estrutura da CGU (OLIVIERI; BALBE, 2019).

A obrigação legal da atuação do controle interno no acompanhamento e a fiscalização da aplicação dos recursos públicos foi enfatizada com a sanção da Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que em seu art. 54, parágrafo único e art. 59 estabeleceu a obrigatoriedade da participação do responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal (TCE PR, 2017).

A LRF trouxe a obrigatoriedade legal de implantação de controle adequado, os fundamentos e o entendimento dessa implantação. O normativo repassa ainda aos SCIs de cada Poder a incumbência de verificação e fiscalização das normas de responsabilidade e gestão fiscal, a saber:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público fiscalizarão o cumprimento desta Lei Complementar, consideradas as normas de padronização metodológica editadas pelo conselho de que trata o art. 67, com ênfase no que se refere a: (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Há, ainda, marcos normativos para o fortalecimento da atuação dos SCI e para o aprimoramento do marco legal relacionado à gestão dos recursos públicos. Em 2009, a Lei Complementar 131/2009 alterou a LRF e ao tratar sobre a transparência ativa e passou a exigir a

todos os entes federativos que disponibilizem informações financeiras e orçamentárias, em tempo real, por meio eletrônico de amplo acesso público (WRIGHT, 2013).

A Lei nº 12.257/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI), por exemplo, representa importante passo para a consolidação democrática do Brasil e para o sucesso das ações de prevenção da corrupção no país, trazendo o cidadão para o papel de protagonista na atuação ativa, em parceria com os órgãos de controle interno e externo perante as atividades fiscalizadoras da administração pública (BALBE, 2019).

Em 2007, foi criado o Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios das Capitais – CONACI, que tem como propósito promover a integração entre todos os órgãos responsáveis pelo controle dos gastos públicos atuantes no Brasil (BALBE, 2019). O CONACI reúne os dirigentes das Controladorias, Ouvidorias, Auditorias e Corregedorias dos Estados, das capitais e da CGU, e vem atuando para a multiplicação de boas práticas administrativas a favor do controle da administração pública, com foco na eficiência, na transparência, prevenção a irregularidades e implementação de normas visando o correto uso dos recursos públicos (SILVA, 2017).

Quanto à legislação e normatização que trata da implantação e manutenção do sistema de controle interno nas administrações públicas no estado de Santa Catarina, a exigência encontra-se na Constituição do Estado de Santa Catarina, artigos 62 e 113, em simetria com a CF/88, e na Lei Complementar Estadual n. 202/2000 (Lei Orgânica do TCE/SC), que estabelece a exigência de implantação e a operacionalização do sistema de controle interno, no Estado e nos municípios catarinenses (SANTA CATARINA, 1989).

Nesse passo, a Instrução Normativa n. TC 020/2015, estabelece que:

Art. 20. Constitui dever do Estado e dos Municípios manter sistema de controle interno de forma integrada, para, dentre outras finalidades, apoiar o Tribunal de Contas no exercício do controle externo conforme estabelecem o artigo 74 da Constituição Federal e os artigos 62 e 113 da Constituição Estadual, sendo fundamental a criação e estruturação de uma unidade específica responsável pela integração do sistema, coordenação e controle, tendo por objetivo uma gestão responsável, a transparência, a probidade dos atos administrativos, o cumprimento do planejamento orçamentário e financeiro e a regularidade da gestão (TCE SC, 2015)

Sobre a colaboração exercida entre os SCIs e os Tribunais de Contas (controle externo), Castro (2016) ressalta a relevância da independência e autonomia de ambos, atuando de forma integrada para realizar da melhor forma possível a conformação dos controles das políticas

públicas em benefício aos cidadãos. As manifestações dos Tribunais de Contas podem funcionar como instrumento orientador e de compatibilização de um controle preventivo e próximo aos interesses dos cidadãos.

Outro destaque entre a relação dos SCI e Controle Externo é a racionalização de controles, com economia de esforços procedimentos e custos operacionais, reduzindo a burocracia que entrava a eficiência dos serviços públicos. Nesse sentido, Castro (2016, p. 173), aponta como pontos fundamentais desse relacionamento:

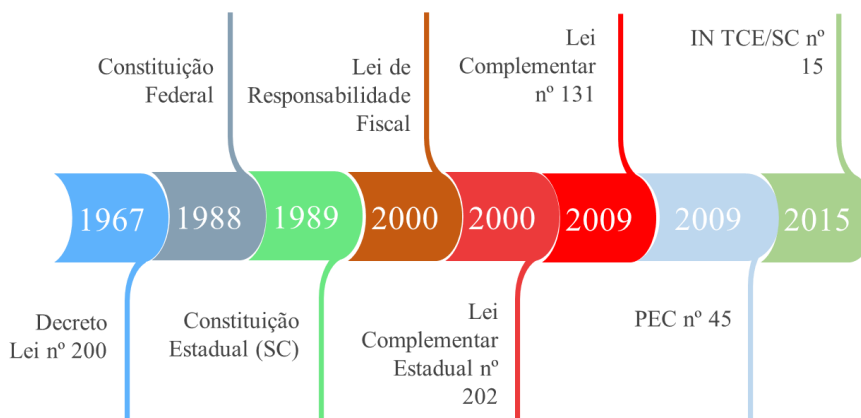
1. redução do escopo dos trabalhos do controle externo, como decorrência da verificação da efetividade dos exames levados a termo pelo controle interno;
2. fornecimento, por parte do controle interno, de informações vitais para o melhor conhecimento dos setores a serem auditados. Por esse motivo, uma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

Portanto, cabe ao SCI racionalizar a atuação administrativa ao desempenhar a sua função de fiscalização ampla e de mérito da gestão. Auxilia também o Controle Externo no desempenho de suas funções de salvaguarda dos interesses públicos, dada a proximidade do SCI da atuação dos gestores públicos, já que suas funções se desempenham no seio da Administração e permitem uma ação mais preventiva.

Ressalta-se, porém, que a legislação não determina qualquer espécie de subordinação entre o Controle Interno e o Controle Externo, posto que ambos os controles são dotados de independência funcional e técnica. Remanesce, portanto, a noção de colaboração e não de hierarquia, sendo-lhes conferidas as atividades de orientação, salvaguarda e prevenção (CASTRO, 2016).

De modo sintético, na figura 2 a seguir é apresentada uma linha do tempo sobre os aspectos legais e normativos que permeiam o controle interno na administração pública:

Figura 2 – Linha do tempo sobre os aspectos legais e normativos sobre o Controle Interno



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

2.2.6 O modelo CGU de Sistema de Controle Interno: inovação institucional, fortalecimento da democracia e fomento à participação social

O aprimoramento da gestão pública passa por todos os atores que interagem entre si para o atingimento desse objetivo. A efetividade do controle requer ações coordenadas entre os órgãos de controle interno, externo e social de modo que as sobreposições dos papéis institucionais sejam reduzidas e que a atuação dos órgãos sejam complementares para o benefício da atuação de ambos (ALBERNAZ; GOMES, 2019).

A efetiva implementação do SCI nos municípios encontra barreiras e desafios de ordem burocrática, política, institucional, financeira e de gestão de riscos (SOUSA, 2019). Contudo, tais dificuldades podem também partir da mudança na gestão das operações e dos processos em cada organização pública. Por isso, é preciso atentar-se para a impossibilidade da homogeneização de formatos institucionais, dada a heterogeneidade regional do país e a limitação da capacidade financeira dos pequenos municípios, para arcar e manter uma estrutura burocrática que atenda aos padrões estabelecidos (MONTEIRO, 2015).

Não obstante a importância do SCI na administração pública, a implantação desses sistemas no âmbito municipal brasileiro encontra dificuldades de ordem política, institucional e financeira. Guerra (2019, p. 270) elenca as possíveis causas associadas ao avanço incipiente do SCI nas municipalidades:

- 1) Elevados níveis de rejeição à implantação de controle interno por parte dos governantes e administradores, porquanto deve ser estruturado dentro da própria instituição, por servidores estáveis, para exercerem fiscalização concomitante, denunciando as ilegalidades ou irregularidades apuradas;
- 2) Não há previsão de mecanismos coercitivos que efetivamente possam forçar a criação e implantação do sistema em todos os órgãos e entidades da Administração. Quer dizer, somente haverá um desenvolvimento substantivo do controle interno, além de sua real efetivação e implantação, quando for punida a omissão do responsável pela sua criação;
- 3) Na maioria dos municípios brasileiros, sobretudo nos pequenos, há enorme proximidade entre as autoridades e os subordinados, levando ao fortalecimento dos vínculos de amizade, bem como à falta de garantias aos hierarquizados, quando necessitarem tomar medidas contra os superiores;
- 4) Existe grande dificuldade relativamente ao implemento de pesquisas e consultas versando sobre o tema, porquanto faltam publicações específicas, como obras científicas, artigos etc.
- 5) Carência, principalmente fora dos grandes centros, de profissionais especializados e qualificados à implementação e execução do sistema, levando a um desconhecimento acerca da matéria e, em consequência, à imposição de um obstáculo intransponível;
- 6) Os modelos disponíveis para a implantação e efetivação do sistema são originários de organismos internacionais, pré-concebidos para utilização em outros países, outras realidades, outras peculiaridades, não se vislumbrando, até o momento, moldes plenamente apropriados e adequados à Administração brasileira.

Embora existam controles internos já implantados na administração pública brasileira, a forma sistêmica de controle interno será alcançada à medida que forem diminuídas as dificuldades expostas. Nesse sentido, os TCs podem desempenhar um papel na elaboração de políticas voltadas para a orientação, implantação e desenvolvimento dos sistemas de controle interno, com vistas ao cumprimento da finalidade pública e de resposta efetiva às necessidades da sociedade (GUERRA, 2019).

Nesse contexto, o caráter orientativo e de estabelecimento de uma rede mais ampla de controle, com a ação coordenada entre órgãos internos e externo de fiscalização, tem potencial de prestar um serviço à sociedade e ao Estado. A identificação de erros e dificuldades nos sistemas de controle propicia a adoção de medidas imediatas voltadas à sua melhoria e aperfeiçoamento, sobretudo na orientação para a criação de estruturas próprias de controle interno nos pequenos municípios brasileiros (GUERRA, 2019).

Assim, é razoável dizer que o fortalecimento da gestão pública não é um desafio a ser superado de forma isolada por qualquer organização, seja de gestão ou de controle. A busca pelo aperfeiçoamento é constante, por meio da construção coletiva de novos modelos e padrões de burocracia focados em resultados, com eficiência na aplicação dos recursos públicos e atendimento

às demandas da sociedade, de modo que a sociedade e o estado estejam conectados pelo mesmo objetivo (ALBERNAZ; GOMES, 2019).

Então, se os controles internos são considerados elementos de boa governança, que precisam ser permanentemente fortalecidos e avaliados pela atuação dos TCs. Estes integram o sistema de *accountability* e têm o dever institucional de zelar pela qualidade do SCI da gestão pública e a responsabilidade de interagir com o controle interno e atuar com vistas ao seu aprimoramento (ALBERNAZ; GOMES, 2019).

Santos e Braga (2019, p. 396), ao questionarem “de que modo, no contexto atual, o controle interno efetivo fortalece a democracia na gestão pública?”, apresentaram o modelo de controladoria, nos moldes instituídos pela CGU, como instrumento promissor no fortalecimento da ação do controle interno em um contexto democrático. O modelo mescla aspectos de efetividade e participação e ainda enfatiza a dimensão gerencial e a de responsabilização dos agentes, “por meio de uma integração dessas funções internamente e uma relação contínua com os parceiros no qual o órgão de controle interno está inserido” (SANTOS; BRAGA, 2019, p. 396).

Em um contexto em que o cidadão está atento e próximo das ações dos governantes, surgem novas demandas para o controle interno. Nesse passo, questiona-se o que deve ser controlado? Para quem?

Assim, o controle interno passa a ter papel na construção da boa gestão pública, recebendo reclamações, sugestões e elogios da sociedade, por meio dos canais de ouvidoria, mediando os conflitos entre governantes e governados, podendo ser reconhecido como estrutura confiável e de eficiência, a quem o cidadão e os órgãos de controle externo podem recorrer (SANTOS; BRAGA, 2019).

Olivieri e Balbe (2019) analisaram o desenvolvimento institucional do controle interno brasileiro sob a perspectiva do controle no sistema político-administrativo como um esforço de fortalecimento da função de controle governamental e da sua importância para a qualidade da democracia e da gestão pública. A partir disso, foram também discutidas as mudanças ocorridas na CGU como modo de modernizar a burocracia tradicional, tornando-a mais profissional, eficiente e próxima do cidadão (*Neo Weberian State*).

O novo modelo de controle interno (Controladoria-Geral), baseado na agregação de quatro macrofunções (auditoria, ouvidoria, controladoria e correição) que tem servido de modelo para recentes reformas dos órgãos estaduais e municipais de controle interno, “têm como objetivo promover a qualidade da gestão e sua democratização, mas também implicam a divulgação das fragilidades da gestão e eventualmente problemas de corrupção” (OLIVIERI; BALBE, 2019, p. 89).

Santos e Braga (2019) descrevem um ciclo de sinergia entre as macrofunções ao dizer que a ouvidoria interage com a sociedade e percebe suas demandas. Esse conhecimento alimenta a auditoria com informações relevantes, auxiliando no processo de avaliação da gestão, diagnóstico e recomendação de melhorias, assim como na identificação de irregularidades, o que, por sua vez, dá suporte à correição, agilizando o processo de punição, reduzindo a sensação de impunidade e contribuindo, assim, para incremento da prevenção. Esta se vale de todas as outras funções para promover transparência, fortalecer a interação com a sociedade e robustecer as ações de controle.

No quadro 5, a seguir, são apresentadas as interações entre as quatro macrofunções da Controladoria no setor público descritas por Santos e Braga (2019):

Quadro 5 - Interações das quatro funções básicas da Controladoria do Setor Público (ouvidoria, auditoria, correição e prevenção)

Função origem	Função destino			
	Ouvidoria	Auditoria	Correição	Prevenção
Ouvidoria		Recebe insumos da população para balizar ações de controle	Recebe insumos da população para balizar ações correcionais.	Retroalimenta a transparência com as impressões da interação com a população
Auditoria	Retorna à população demandante o resultado da ação de controle		Alimenta-se de indícios de falhas disciplinares dos agentes públicos	Retroalimenta a transparência com os resultados das ações de controle
Correição	Retorna à população demandante o resultado da apuração correcional	Empodera-se pela responsabilização dos agentes apontados pela auditoria		Retroalimenta a transparência com os resultados das ações correcionais

Prevenção	Promove a transparência, o que melhora e instrumentaliza a interação com a população	Empodera-se pela publicidade das ações de controle	Empodera-se pela publicidade das ações correccionais	
------------------	--	--	--	--

Fonte: SANTOS e BRAGA (2019, p. 388).

Essa interação entre as macrofunções de Controladoria gera um potencial ciclo de sinergia entre as ações do Controle Interno, dos gestores e da sociedade, permitindo relações convergentes que potencializam as ações do CI. Soma-se ainda a participação social com a transparência, o que possibilita a ampliação da divulgação da informação pública, eleva o interesse da sociedade pelos temas governamentais, aproxima o cidadão da estrutura burocrática pública e reduz a assimetria de informações (SANTOS; BRAGA, 2019).

Para Bona et al. (2020, p. 49) “essa estrutura pode, inclusive, contribuir na redução da judicialização de demandas sociais básicas, como falta de medicamentos, merenda escolar ou denúncias de funcionários fantasmas”. Caso o ente municipal mantenha canais adequados e confiáveis de comunicação, essas demandas podem ser solucionadas com o apoio da ouvidoria, de acordo com as atribuições estabelecidas na Lei nº. 13.460/2017 (BRASIL, 2017), uma vez que, se resolvidas pela via judicial, implica morosidade e elevados custos econômicos e sociais.

Olivieri e Balbe (2019) explicam que o papel de destaque que ganhou a CGU serve como referência para estados e municípios “não só de reformas administrativas, mas do compromisso político com a autonomia da burocracia que realiza essas atividades” (OLIVIERI; BALBE, 2019, p. 89).

Desde a criação da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), em 1994, e depois a CGU, em 2003, o SCI brasileiro se profissionalizou, deixou de atuar apenas no controle da legalidade para atuar também no controle da eficiência das políticas públicas, além de aproximar o cidadão das ações do governo contribuindo para o fortalecimento do controle social (OLIVIERI; BALBE, 2019). Olivieri e Balbe (2019, p. 83) descrevem essas mudanças como:

[...] resultado de uma aliança político-burocrática e de uma reforma do tipo Neo Weberian State, ou seja, que não rompe com o modelo burocrático weberiano, nem com a tradição administrativa brasileira, mas busca criar novos mecanismos de promoção da eficiência da atuação organizacional e de fortalecimento da burocracia, mantendo sua estrutura de carreiras e incluindo mecanismos importantes de profissionalização e democratização.

O quadro 6, a seguir, sintetiza os 3 (três) novos elementos da reforma neoweberiana, a partir da atuação da CGU, iniciada em 2003:

Quadro 6 - Elementos da reforma neowberiana

Elementos	Atendimento burocrático da lei para atendimento às necessidades do cidadão	Fortalecimento da democracia representativa	Modernização das leis
Ações	Fiscalização e avaliação de programas (avaliação da qualidade da gestão pública)	Mecanismos de consulta aos cidadãos	Gestão orientada a resultados
	Fiscalização e avaliação da atuação dos gestores estaduais e municipais	Fortalecimento da transparência pública	Aprimoramentos dos mecanismos de auditoria e fiscalização
		Fortalecimento dos conselhos de controle social	Mecanismos de transparência e combate à corrupção

Fonte: adaptado de OLIVIERI e BALBE (2019)

A ampliação do papel das Unidade de Controle Interno ocorre em um ambiente marcado também pela demanda por maior controle, dada a percepção, por parte da sociedade, de que a corrupção atinge níveis elevados no país e a impunidade ainda prevalece. Nessa conjuntura, “a criação de órgãos, com a função de prevenir e combater o mau uso de dinheiro público pode ser compreendida como estratégia de apelo popular, por atender à demanda por mais níveis de controle e redução da impunidade” (CRUZ et al., 2014, p. 306).

Deste modo, modernizar a atual estrutura burocrática da gestão pública, de tal modo que o controle interno tenha como enfoque o atendimento às necessidades dos cidadãos, fortaleça a democracia e fomenta a participação social, por meio de mecanismos que tornem sua atuação mais efetiva, pode contribuir para o aprimoramento da gestão municipal. Não obstante, tais mudanças podem ocorrer de maneira mais efetiva com o engajamento da sociedade e dos demais órgãos de controle envolvidos nesse processo.

2.2.7 A relação entre Controle Interno e Controle Externo

O artigo 2º da CF/88 divide a organização político-administrativa da República entre os três poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, independentes e harmônicos entre si (BRASIL, 1988).

De modo preservar o Estado democrático de direito, foram criados mecanismos de controle recíprocos chamados de ‘sistemas de freios e contrapesos’ nascidos na teoria da separação dos poderes de *Montesquieu*. Esse sistema busca defender o equilíbrio das instituições públicas do país com o chamado controle político, que também pode ser classificado como controle externo (SILVA, 2014).

O controle externo, de acordo com Guerra (2005), é “o controle exercido por um Poder ou órgão distinto, apartado da estrutura do órgão controlado”, é o controle de um Poder sobre o outro, bem como aquele cumprido pela Administração direta sobre as entidades da Administração indireta. O controle externo também pode ser entendido como aquele que é exercido pelo Poder Legislativo (controle político) e pelo Tribunal de Contas (controle técnico financeiro) sobre a Administração direta e indireta dos Poderes ou ainda quando exercido sob o aspecto da legalidade pelo Poder Judiciário (controle judicial) (MILESKI, 2011).

Segundo Botelho (2006), o controle externo envolve ações da gestão governamental, que abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Deste modo, “a fiscalização da administração pública, por órgão externo à sua estrutura, visa à atuação em consonância com os princípios impostos pelo ordenamento jurídico e preserva os interesses sociais” (GUERRA, 2005, p. 101).

Existem no mundo dois modelos de sistemas de controle externo, o primeiro caracterizado pela centralidade dos Tribunais de Contas ou Conselho de Contas e o segundo definido a partir de Controladorias ou Auditorias Gerais. Os Tribunais de Contas são órgãos colegiados, enquanto as Controladorias-Gerais são órgãos de atuação unipessoal (SILVA, 2014).

No Brasil, o modelo de sistema de controle externo adotado pela CF/88 foi o que inclui o Tribunal de Contas. Hoje, o país conta com diferentes TCs, a depender do âmbito da Federação em que está inserido. Nesse caso, no âmbito da União há o TCU, em âmbito estadual os TCEs, responsáveis também pelo controle externo em âmbito municipal quando não houver Tribunal de Contas Municipal ou Tribunal de Contas dos Municípios do Estado (SILVA, 2014).

Em Santa Catarina, a Constituição Estadual de 1935 já previa a criação de um órgão responsável pelo controle da aplicação dos recursos públicos no Estado e nos municípios catarinenses, porém somente na vigência da Constituição de Estadual de 1947, em 4 de novembro de 1955, houve a criação do TCE/SC pela Lei Estadual n. 1.366, sancionada pelo governador Irineu Bornhausen, que nomeou os sete primeiros integrantes do TCE/SC, denominados à época “juízes” (TCE SC, 2003).

Com a CF/1988, a Constituição Estadual de 1989, e a LRF, atribuições do TCE SC foram ampliadas, e, a partir do ano de 2000, este teve sua estrutura organizacional disciplinada pela Lei Complementar nº 202, de 15 de dezembro de 2000 (Lei Orgânica do TCE SC) e pela Resolução N. TC-06, de 28 de dezembro de 2001 (Regimento Interno do TCE SC) (TCE SC, 2003).

As atribuições afetas ao TCE/SC estão dispostas nos artigos 59, 60 e 113 § 5º da Constituição Estadual de 1989, bem como os sujeitos à sua jurisdição estão elencados no artigo 6º da Lei Complementar nº 202/2000 (Lei Orgânica TCE SC). A atuação do TCE SC se dá em âmbito estadual e municipal.

Destaca-se ainda que aos Ministério Públicos estaduais e federal e aos Ministério Públicos de Contas (que atuam junto aos tribunais de contas) também é atribuído constitucionalmente o dever de zelar e garantir direitos sociais e coletivos, entre os quais o patrimônio público. Deste modo, por ser considerado essencial à democracia e à justiça, atuando no controle do Poder Público e na defesa da ordem jurídica, considera-se o Ministério Público como órgãos de controle externo da administração pública (BRASIL, 1988).

A INTOSAI (2004) definiu que os órgãos de controle externo devem avaliar o funcionamento do sistema de controle interno e a comunicação dos achados à administração, de modo a contribuir para que a organização alcance seus objetivos, ou podem fornecer informação útil para promover o controle interno.

Essa avaliação do controle externo sobre os controles internos envolve: a) a determinação da significância e da sensibilidade dos riscos para os quais os controles estão sendo dirigidos; b) a avaliação da suscetibilidade de mau uso de recursos, as deficiências para alcançar objetivos relacionados à ética, economia, eficiência e eficácia ou falhas no cumprimento das obrigações de *accountability* e o descumprimento de leis e regulamentos; c) a identificação e compreensão dos controles relevantes; d) a determinação do que já é conhecido sobre a eficácia do controle; e)

avaliação da adequação do planejamento do controle; f) a verificação, através de testes, se os controles são eficazes; g) relatar sobre as avaliações do controle interno e discussão sobre as ações corretivas necessárias (INTOSAI, 2004; SILVA, 2017).

Uma vez que o controle interno compõe a estrutura da administração pública, considerando as competências constitucionais do controle externo, o CI também está sujeito à fiscalização exercida pelo controle externo, quando serão realizados estudo e avaliação do sistema, levantamento geral, verificação do atendimento aos princípios regedores do controle. Aliás, faz-se necessária uma maior integração entre os sistemas de controle da Administração, levando, em decorrência, a uma maior coordenação entre as espécies, visando à efetivação do sistema integrado determinado pela CF/88, evitando a duplicidade de trabalhos (GUERRA, 2019).

2.3 CONTROLE SOCIAL: *accountability*, transparência e participação social

2.3.1 *Accountability*: conceito, tipologias e modelos

A conceito de *accountability* está presente em diversas áreas das ciências sociais, incluindo campos da administração, educação, ciência política, entre outros. *Accountability*, como elemento da democracia, remete ao dever dos agentes públicos de prestar contas e submeter-se a controle e fiscalização (CENEVIVA, 2006; NAVES, 2012). Trata-se de um tema complexo, multidisciplinar e multidimensional que se relaciona a conceitos como transparência, prestação de contas e responsabilização (DUARTE; ZOUAIN, 2019).

Pinho e Sacramento (2009) relatam que Campos introduziu a discussão sobre a ausência da tradução da palavra *accountability* para o português. Porém, mesmo em tempos atuais, o termo ainda não tem uma única palavra que possa expressar seu significado em português, podendo ser entendida como “a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento dessa diretiva” (PINHO; SACRAMENTO, 2009, p. 1348). Essa dificuldade de tradução está associada à cultura política, ao arcabouço institucional e à complexidade do conceito, mesmo quando utilizado em inglês, em diversos países.

O conceito está associado à democracia, posto que a razão de ser da *accountability* nasce na existência de relação de poder. Seu objetivo não é eliminar, sim controlar o poder, por meio de

mecanismos como a redução da assimetria informacional entre os atores estatais e não estatais (governo e cidadãos). Para isso, é preciso que os cidadãos tenham participação ativa nas metas coletivas da sociedade e que o governo construa mecanismos de controle público das suas ações durante todo o mandato (PINHO; SACRAMENTO, 2009).

Para Ackerman (2004), um bom governo é resultado de um difícil e conflituoso desenho institucional, sendo o principal elemento que garante um bom governo a instituição de mecanismos de responsabilização dos agentes públicos. Para tanto, cabe aos agentes públicos informar e explicar o que estão fazendo e a capacidade de imposição de sanções pelos órgãos governamentais sobre aqueles que violem seus deveres públicos.

Nesse sentido, Ceneviva (2006) afirma que essa responsabilização não se limita à responsabilização legal ou jurídica, mas inclui a responsabilização política de governantes e burocratas por seus atos e omissões em relação a seu desempenho no exercício do Poder Público. Assim, a *accountability* é vista como um instrumento para prevenir a corrupção daqueles que estão no poder e, como um mecanismo de controle democrático que pode aumentar o desempenho, melhorar a integridade da governança pública e render percepções de confiabilidade e transparência com os cidadãos (DUARTE; ZOUAIN, 2019).

Pinho e Sacramento (2009) citam estudo realizado por O'Donnel (1998), que se tornou um clássico no tema, no qual o autor enxerga a *accountability* como bidimensional, de acordo com o lugar ocupado pelos atores que participam do processo, sendo as dimensões denominadas vertical e horizontal.

Para O'Donnel (1998), a *accountability* vertical se refere às atividades de fiscalização dos cidadãos e da sociedade civil com formas de controle ascendente sobre governantes e burocratas (CENEVIVA, 2006). São exemplos de *accountability* vertical as eleições (o principal mecanismo da *accountability* vertical), plebiscitos, coberturas jornalísticas, movimentos de reivindicações sociais, ações de organizações da sociedade civil, entre outros (CENEVIVA, 2006; O'DONNELL, 1998).

Já a *accountability* horizontal refere-se à existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão dispostas a realizar ações que vão desde supervisão de rotina a sanções legais. É exercida por meio de controles formais e institucionalizados de fiscalização mútua entre Poderes e órgãos governamentais, pelo sistema de freios e contrapesos. São exemplos dessa

dimensão as ações dos Tribunais de Contas e dos Sistemas de Controles Internos, ouvidoria de direitos humanos, agências de controle de corrupção, comissões legislativas de investigação e tribunais administrativos (ACKERMAN, 2004; CENEVIVA, 2006; O'DONNELL, 1998).

Na concepção de O'Donnel (1998), enquanto a dimensão vertical pressupõe uma ação entre desiguais, entre cidadãos e representantes, a dimensão horizontal pressupõe uma relação entre iguais, regulada pelos mecanismos de freios e contrapeses (*checks and balances*) entre os poderes constituídos (PINHO; SACRAMENTO, 2009).

Rocha (2013a, p. 904) enfatiza que a *accountability* vertical “é produto da ação política do cidadão e da sociedade e é exercida pelos atores sociais em relação aos atores estatais”, já a *accountability* horizontal “é exercida no interior do próprio Estado pelos diversos órgãos e agências estatais com poder para tal”. As relações entre esses dois eixos de *accountability* são abordadas adiante, nesta seção.

Amparado pela distinção entre democracia formal (forma de governo) e democracia substancial (conteúdo da forma) feita por Bobbio (2007), Rocha (2013a) caracterizou as dimensões de *accountability* em formal substantiva. O fez ao analisar a realização da *accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas. “A primeira, envolvendo a forma pela qual o processo é conduzido; a segunda, o que é importante extrair desse processo” (ROCHA, 2013a, p. 907).

Para Rocha (2013a), os componentes que integram a dimensão formal da *accountability* são: a publicidade, a justificação e a sanção. Já os componentes da dimensão substantiva são: conformação, desempenho, atuação ética, defesa dos princípios democráticos e interesse público. O autor explica que “a forma pode ser consubstanciada na obrigação do Estado em fiscalizar (e punir, quando necessário) seus próprios agentes, porém, agindo na forma e nos exatos limites da lei; a substância, na importância e no conteúdo daquilo que se procura e que se revela dessa fiscalização” (p. 907).

Rocha (2013a) ressalta, ainda, que a CF/88 previu diversos instrumentos de *accountability* sobre o setor público e seus agentes, ao: instituir mecanismos de participação popular nas decisões públicas; determinar a regular prestação de contas dos agentes públicos, ampliando a competências dos Tribunais de Contas; delegar poder participativo aos grupos organizados da sociedade local, com a instituição dos conselhos de políticas públicas nas áreas de planejamento, saúde e ensino (artigos 29, XI; 198, III; e 206, VI); definir a obrigatoriedade de disponibilização anual das contas

públicas para o cidadão, permitindo-lhe avaliar e questionar o uso dos recursos (art. 31, § 3º) e; instituir a obrigatoriedade da estruturação de sistemas de controle internos para os poderes nos três níveis de governo, entre outros.

Os mecanismos citados pelo autor contribuem para assegurar a publicidade e a transparência dos atos públicos, viabilizar o questionamento desses atos e subsidiar a potencialidade de que sejam aplicados prêmios ou sanções por atos e omissões dos agentes públicos (PINHO; SACRAMENTO, 2009).

Ceneviva (2006) aponta, ainda, que tem se firmado na literatura a distinção e a definição das formas de *accountability* baseada no agente de controle, ramificando a *accountability* democrática em dois grandes grupos: (i) *accountability* eleitoral e (ii) *accountability* intraestatal ou controle institucional durante o mandato.

Para Abrucio e Loureiro (2005), os ideais democráticos podem ser promovidos por meio de mecanismos de *accountability* em três formas: a) processo eleitoral (soberania popular); b) controle constitucional durante os mandatos, com mecanismos de fiscalização contínua; e c) regras estatais intertemporais em que o poder estatal é limitado ao seu escopo de atuação, de modo a garantir os interesses individuais e coletivos e assegurar estabilidade jurídica à sociedade.

Segundo Ackerman (2004), a celebração de eleições livres e justas é um dos mecanismos pró-responsabilização mais poderosos que existem. Por meio de eleições periódicas, os líderes políticos que trabalham para o bem comum teriam mais chance de serem reeleitos e os líderes que usam cargos públicos para fins particulares, de ser destituídos. No entanto, as eleições, quando o fazem, pois são afetadas por assimetrias de informação e outros desequilíbrios de poder, apenas responsabilizam os eleitos. Muitos agentes públicos não respondem diretamente ao público durante o processo eleitoral. Além disso, dado o lapso temporal em que ocorrem as eleições, elas não conseguem dar sinais claros de responsabilização a titulares de cargos individuais. Ainda, o processo eleitoral nem sempre revela publicamente a natureza clientelista dos partidos políticos, seus financiadores, o funcionamento geral do governo e o comportamento específico de titulares de cargos individuais.

O controle social é uma forma de *accountability* vertical que não se esgota na eleição, para tanto, é preciso que exista informação e debate entre os cidadãos, instituições que viabilizem a fiscalização e regras que incentivem o pluralismo e previnam desvios de finalidade (ABRUCIO;

LOUREIRO, 2005). Esses são alguns requisitos para que possibilite um debate político mais qualificado e o período pós-eleitoral seja acompanhado tanto pela sociedade quanto por parte do governo, este fiscalizando e disponibilizando informações que viabilizem os mecanismos de *accountability*.

Daí então que os mecanismos de *accountability* são complementares e interdependentes, dado que o processo eleitoral por si só não garante o controle completo dos governantes para o cumprimento de promessas de campanha, é preciso que seja realizada uma avaliação da atuação governamental. Esse controle também não se limita aos atores políticos eleitos, mas sim a todos aqueles que servem à sociedade, sejam eleitos ou não (ABRUCIO; LOUREIRO, 2005).

Ceneviva (2006) e Abrucio e Loureiro (2005) classificam os mecanismos de *accountability*, como sinônimo de controle, durante os mandatos (não eleitorais), em cinco tipos: i. Controle Parlamentar (fiscalização e monitoramento do Executivo pelo Legislativo); ii. Controles Judiciais (exame da legalidade da atuação dos agentes públicos); iii. Controle administrativo-financeiro (Controle Externo e Interno exercido pelos Tribunais de Contas e Sistemas de Controle Interno); iv. Controles de resultados (responsabilização do Poder Público pelo desempenho das políticas, programas e projetos governamentais realizado por agentes públicos ou pela sociedade); e o v. Controle Social (pode se dar em todas as outras formas de controle: auditorias externas independentes, audiências públicas, plebiscitos, referendos, entre outros).

Salienta-se que a responsabilização por resultados configura uma modalidade de *accountability* baseada no desempenho de políticas e programas governamentais e, portanto, na qualidade da gestão pública, medidos por meio de metas e objetivos claros pactuados e definidos não apenas pelos próprios servidores públicos, mas também, por agentes externos: representantes políticos ou comitês de cidadãos e usuários, o que aumenta o controle dos cidadãos sobre a burocracia e os governantes (CENEVIVA, 2006).

Pinho e Sacramento (2009) mencionam que os governos são *accountable* se os cidadãos têm como saber se aqueles estão ou não estão atuando na defesa dos interesses públicos e, caso não estejam, podem lhes aplicar as sanções apropriadas, de modo que os governantes que atuarem de acordo com os interesses dos cidadãos sejam reeleitos e os que não o tenham feito percam as eleições.

Braga (2016), ao citar Koppell (2010), menciona que as organizações “*accountable*” caracterizam-se pela transparência e contribuem pela possibilidade de serem punidas por baixo desempenho e por estarem sujeitas a avaliação. Essas organizações apresentam a “*Accountability* como uma fonte de credibilidade e de sustentação do poder, exaltando a questão da legitimidade das organizações em um contexto democrático” (BRAGA, 2016, p. 13).

Koppel (2005), em estudo sobre as patologias da *accountability*: a desordem das múltiplas *accountabilities*, desenvolveu 5 tipos de *accountability*, transparência (*transparency*), sujeição (*liability*), controle (*controlability*), responsabilidade (*responsibility*) e responsividade (*responsiveness*), sendo para cada uma delas elaborado uma pergunta que estende à prática do conceito.

O autor argumenta que transparência e sujeição sustentam a noção de *accountability* em todas suas manifestações, pois pela transparência os burocratas explicam e dão acesso às suas ações e assim sujeitam suas ações a julgamento. Isso faz com que indivíduos e organizações possam ser responsabilizados por suas ações, com punições pelas más ações ou com recompensa pelo sucesso das ações. Heidemann (2009) traduziu sujeição como “imputabilidade”, que é a capacidade de imputar responsabilidade por atos e omissões. (DUARTE; ZOUAIN, 2019; KOPPELL, 2005).

O tipo controle refere-se ao fato de os agentes eleitos chegarem a um consenso sobre os objetivos de políticas públicas e confiarem nos burocratas para implementar suas políticas escolhidas. Já a responsabilidade se refere a seguir as regras, isto é, os indivíduos e as organizações podem ser limitados por leis, regras e normas (comportamentais) e padrões profissionais formais e informais. A responsividade refere-se à capacidade de resposta da organização, isto é, a organização deve cumprir as expectativas, demandas e necessidade de seus clientes/principal (DUARTE; ZOUAIN, 2019; KOPPELL, 2005).

Denhardt e Denhardt (2007) associam cada um dos três modelos de administração pública, Velha Administração Pública ou Administração Pública Tradicional (APT), Nova Gestão Pública (NGP) e Novo Serviço Público (NSP), a uma forma ou abordagem de *accountability*. Deste modo, a Velha Administração Pública ou Administração Pública Tradicional (APT) tem uma visão formal, hierárquica e legal, concentrando-se em assegurar, portanto, a *accountability* sobre a decisão política apenas em relação aos agentes eleitos, e a *accountability* institucional (sobre o

processo) apenas sobre os administradores. Espera-se que estes sigam os padrões e estejam em conformidade com regras e procedimentos estabelecidos, com padrões tradicionais de controle (DUARTE; ZOUAIN, 2019; ROCHA, 2011).

Diante do diagnóstico de incapacidade do Estado de oferecer resposta efetiva ao aumento constante da demanda por mais serviços públicos e de lidar com os custos crescentes desses mesmos serviços, surge o modelo da Nova Gestão Pública (NGP) (ROCHA, 2011). Neste, o foco da *accountability* passa a ser o cumprimento das normas de desempenho para produzir resultados e não mais os processos. A ênfase está em atender às demandas dos consumidores dos serviços, muitas vezes prestados pelo setor privado, o que caracteriza a *accountability* com uma visão típica de mercado. Assim, haveria um alto grau de discricionariedade do agente público (DUARTE; ZOUAIN, 2019; ROCHA, 2011).

Já no Novo Serviço Público (NSP), as medidas de eficiência e os resultados continuam sendo importantes, porém são incluídas outras expectativas em relação aos administradores públicos, como agir de forma responsável, ética e em conformidade com os princípios democráticos e do interesse público. Assim, a *accountability* no modelo do NSP é multifacetada, pois reconhece a alta complexidade das funções desempenhadas pelos agentes públicos, sendo o seu objetivo final assegurar a capacidade de resposta (responsividade) do governo às preferências e necessidades dos cidadãos (DUARTE; ZOUAIN, 2019; ROCHA, 2011).

Na concepção da *accountability* construída por Schedler (1999), três questões são identificadas como necessárias para sua eficácia: informação, justificação e punição. As primeiras — informação e justificação — remetem ao que o autor denomina de *answerability*, isto é, a obrigação dos detentores de mandatos públicos informarem, explicarem e responderem pelos seus atos. A última — punição — diz respeito à capacidade de *enforcement*, ou seja, a capacidade das agências de impor sanções e perda de poder para aqueles que violarem os deveres públicos (PINHO; SACRAMENTO, 2009; ROCHA, 2013b).

Ceneviva (2006) defende que a responsabilização deve compreender em seus limites não somente as relações formais e institucionalizadas, mas também as relações informais de fiscalização e controle, considerando assim, como agentes de *accountability*, a imprensa e organizações da sociedade civil que comumente se incumbem de monitorar e denunciar abusos e condutas impróprias de agentes públicos no exercício do poder. Nesse sentido, os mecanismos de

controle social não se limitam às sanções simbólicas, mas também têm a capacidade de ativar mecanismos de sanção institucional. Podem fazê-lo por meio da mídia, da mobilização em torno de demandas específicas ou do acionamento de procedimentos judiciais, por meio de denúncias ao Ministério Público, aos Tribunais de Contas e conselhos de usuários em políticas específicas. Assim, o controle social detém o poder indireto, não institucionalizado, de impor sanções legais a burocratas e governantes ou agências públicas (CENEVIVA, 2006).

Desta forma, a *accountability* exercida como meio de construção e manutenção de um regime democrático tende a ser efetiva com a participação ativa do cidadão (organizados ou não) e com informações confiáveis e tempestivas que subsidiem o controle social e a responsabilização dos agentes públicos (DOIN et al., 2012).

Doin et al. (2012) mencionam que, embora as informações sobre a coisa pública sejam produzidas preponderantemente pelos órgãos de governo, a sua difusão e propagação pelos demais atores sociais cria um ambiente dinâmico de interação entre os atores envolvidos no processo de controle (cidadãos e sociedade), coproduzindo bens e serviços públicos em rede com o engajamento da sociedade e governo.

Para Ackerman (2004), essa sinergia Estado-sociedade é uma das melhores maneiras de fortalecer a responsabilidade governamental, aumentar a eficácia e preservar a integridade do público. Além de coproduzir serviços específicos e pressionar o governo, os atores sociais também podem participar diretamente nas funções básicas do próprio governo. Esta forma de participação da sociedade civil representa uma mudança no sentido de aumentar a eficácia limitada da função de fiscalização da sociedade civil ao quebrar o monopólio do Estado sobre a responsabilidade sobre os meios de controle. No entanto, a eficácia do controle social depende diretamente da independência e da autonomia que os atores sociais mantêm em relação aos atores estatais.

Esse engajamento da sociedade, impulsionado pelo cumprimento da *accountability* em todas as esferas de governo, cria um ambiente favorável à coprodução de informações públicas que são utilizadas no exercício do controle social, na tomada de decisão, na avaliação das políticas públicas e na responsabilização e aproxima-se de uma visão multidimensional da *accountability* (DOIN et al., 2012).

Para Aquino et al. (2018), controle, *accountability* e coprodução têm em comum a ação de indivíduos e organizações sobre governos, alinhando as ações do governo ao interesse público,

incluindo legalidade dos atos e a melhoria de desempenho na entrega de serviços públicos. O tema ganha amplitude e inclui outros temas como transparência, governo aberto, governo eletrônico e diversas formas de participação social.

A coprodução requer um envolvimento organizado e permanente dos cidadãos, na medida em que apresentam demandas, estabelecem prioridades e, principalmente, participam diretamente da produção ou entrega de bens e serviços públicos. Essa interação entre agentes públicos e cidadãos pode promover o poder compartilhado com o governo, o que pode aumentar a capacidade dos agentes públicos e comunitários de entender e agir sobre o próprio sistema de controle sociopolítico, tornando-o mais dinâmico (SCHOMMER et al., 2015).

Schommer et al. (2015), avançando em relação ao conceito clássico de *accountability* vertical e horizontal (O'DONNELL, 1998), ao considerar as assimetrias de poder entre os agentes públicos e mecanismos de controle (eixo horizontal) e a diversidade de papéis dos agentes públicos e sua interação com a sociedade (eixo vertical), apresentam uma nova categorização da *accountability*. A partir das múltiplas interações entre os agentes e os mecanismos de controle, classificaram *accountability* em quatro estágios: clássico, transversal, sistêmico e difuso (SCHOMMER et al., 2015).

No primeiro estágio (clássico) não há coprodução de informações e controle e o nível de interação entre os mecanismos de controle social e institucional é baixa, assim como a capacidade de influência do controle social sobre as agências de controle institucional, sendo o Estado o responsável quase exclusivo por informação e controle. Neste estágio, a ênfase é dada no processo eleitoral como forma de controle e eventual punição.

No segundo estágio (transversal), a disseminação e o uso de informações pelos agentes públicos e cidadãos faz com que haja interação entre os eixos vertical e horizontal, criando um novo eixo transversal de controle sobre as atividades do Estado. Nesse estágio, há coprodução esporádica e periférica de informações e de controle, haja vista a influência dos cidadãos nas ações do governo, porém o Estado ainda é o grande responsável por informação e controle, eventualmente compartilhando suas atividades com organizações da sociedade civil (SCHOMMER et al., 2015).

Já no terceiro estágio (sistêmico), o aparato estatal assume uma forma mais flexível e torna seus limites permeáveis aos interesses da sociedade. Cidadãos e agentes estatais coproduzem

informações e controle em níveis diferentes de institucionalização. O quarto estágio (difuso) seria quando as informações e controle são coproduzidos por várias partes sem um estrutura central estatal e representa um baixo grau de institucionalização, sem necessariamente envolver o aparelho estatal, o que corresponderia a um tipo utópico de *accountability* (SCHOMMER et al., 2015).

Cita-se ainda que essas interações entre agentes públicos e cidadão, que vão além da metáfora geométrica de classificação de mecanismos de responsabilização (vertical e horizontal), podem caracterizar a *accountability* social. A *accountability* social é um conjunto de iniciativas, práticas e mecanismos de controle por cidadãos, organizações civis e mídias sociais, que visa a questionar, exigir transparência, monitorar e avaliar o desempenho de políticos, servidores públicos e privados (HERNÁNDEZ QUIÑONES; SCHOMMER; CUADROS DE VÍLCHEZ, 2021).

Dada a diversidade e complexidade de práticas e mecanismos de *accountability*, reconhecendo que a participação do cidadão é crucial para a eficácia da *accountability* social, esta é então coproduzida por uma série de agentes como resultado de processos abertos e inovadores e o enfoque passa a se dar na qualidade das relações entre os agentes. Nessa abordagem, cidadãos e agentes públicos estão envolvidos em processos de reforma que buscam reforçar a capacidade de resposta do setor público (HERNÁNDEZ QUIÑONES; SCHOMMER; CUADROS DE VÍLCHEZ, 2021).

Estão resumidas no quadro 7, a seguir, elementos que compõem tipologias e modelos de *accountability* trazidos nesta pesquisa:

Quadro 7- Tipologias e modelos de *accountability*

Dimensão	Descrição	Autor
Horizontal	Pressupõe a existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal de supervisão de rotina e sanções legais. Exercida no interior do Estado e/ou entre órgãos da administração pública Ação entre iguais.	O'Donnel (1998)
Vertical	Realizada por quem não exerce posições em instituições de Estado, individualmente ou por algum tipo de sociedade organizada. Ação política da sociedade sobre os órgãos públicos. Ação entre desiguais.	

Dimensão	Descrição	Autor
Formal	Forma como o processo é conduzido. Integram essa dimensão a publicidade, justificação e sanção (<i>answerability e enforcement</i>)	Rocha (2013)
Substantiva	Produtos do processo como a conformação, desempenho, atuação ética, defesa dos princípios democráticos e o interesse público	
Processo eleitoral	Corresponde ao princípio democrático da soberania popular em escolher seus governantes e é uma questão básica de qualquer governo democrático	Abrucio e Loureiro (2005)
Controle Institucional durante o mandato	Relaciona-se ao princípio de que os governantes devem prestar contas ao povo e se responsabilizar por seus atos. Exercido por meio de cinco mecanismos de controle: parlamentar, judicial, administrativo-financeiro, social e de resultados	
Regras estatais intertemporais	Relacionam-se aos limites de atuação dos governantes e garantia das liberdades individuais e coletivas	
Controle Parlamentar	Fiscalização e monitoramento do Executivo pelo Legislativo	Ceneviva (2006); Abrucio e Loureiro (2005)
Controle Judicial	Exame da legalidade da atuação dos agentes públicos pelo Poder Judiciário	
Controle administrativo-financeiro	Controle Externo e Interno exercido pelos Tribunais de Contas e Sistemas de Controle Interno	
Controle de resultados	Responsabilização do Poder Público pelo desempenho das políticas, programas e projetos governamentais realizado por agentes públicos ou pela sociedade	
Controle Social	Pode se dar em todas as outras formas de controle: auditorias externas independentes, audiências públicas, plebiscitos, referendos, entre outros	
Transparência	Conceder acesso às ações dos agentes públicos	Koppell (2005)
Sujeição (imputabilidade)	Estar sujeito à culpabilidade por meio da transparência	
Controle	Consenso sobre os objetivos de políticas públicas e confiar nos burocratas para implementar suas políticas escolhidas	
Responsabilidade	Ações limitadas por leis, regras e normas	
Responsividade	Capacidade de resposta da organização às expectativas, demandas e necessidades dos clientes/cidadãos	
Administração Pública Tradicional (APT) e <i>accountability</i> voltada a processos	Visão formal, hierárquica e legal; <i>accountability</i> sociopolítica (sobre a decisão política) apenas em relação aos agentes eleitos; <i>accountability</i> institucional (sobre o processo) apenas sobre os administradores	Denhardt e Denhardt (2007)
Nova Gestão Pública (NGP) e <i>accountability</i> voltada a resultados	Cumprimento das normas de desempenho para produzir resultados e não mais através de processos, uma vez que a ênfase neste modelo está em atender às demandas dos consumidores dos serviços	
Novo Serviço Público (NSP) e <i>accountability</i> multifacetada	Medidas de eficiência, atuação responsável, ética e em conformidade com os princípios democráticos e do interesse público, para assegurar a capacidade de resposta (responsividade) do governo às preferências e necessidades dos cidadãos	
<i>Answerability</i>	Obrigação do agente público de agir e prestar contas, que pode ser representada pelos aspectos relacionados à obrigação de responder e informar	Schedler (1999)
<i>Enforcement</i>	Obrigação do agente fiscalizador de fazer cumprir a lei e aplicar sanções	
Clássico	Não há coprodução de informações; baixa interação entre os mecanismos de controle social e institucional; ênfase no processo eleitoral como forma de controle e punição	Schommer et al. (2015)
Transversal	Disseminação e uso de informações pelos agentes públicos e cidadãos; interação entre os eixos vertical e horizontal; novo eixo transversal de controle sobre as atividades do Estado; há coprodução esporádica e periférica de informações e de controle; Estado ainda é responsável pela informação e controle, eventualmente compartilhando atividades para produzi-los	

Dimensão	Descrição	Autor
Sistêmico	Forma mais flexível; cidadãos e Estado coproduzem informações e controle	
Difuso	Informações e controle são coproduzidos por várias partes sem uma estrutura central estatal; baixo grau de institucionalização; modelo utópico	

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Essa seção apresentou tipologias e modelos de *accountability* encontrados na literatura com foco na administração pública, sem, no entanto, esgotar demais tipologias existentes sobre o tema. A seguir, aborda-se em mais detalhe o controle social e sua relação com transparência.

2.3.2 Controle Social e Transparência

Ao abordar controle social como modo de controle da sociedade sobre o Estado, controle do Estado sobre a sociedade e controle entre os cidadãos, é possível distingui-lo do chamado controle institucional, como aquele exercido pela própria administração pública. O controle institucional, estrutura-se por meio de um conjunto de órgãos e entidades, processos, procedimentos e pessoas ou por mecanismos criados pela própria sociedade dentro da estrutura administrativa do Estado (controle governamental) ou em suas fronteiras. O controle social pressupõe, portanto, em regimes democráticos, o controle da ação estatal pelo cidadão, por meio de diversos mecanismos de controle durante o mandato, como a atuação da imprensa, conselhos de políticas públicas, audiências públicas, ouvidorias (BARROS, 2017). Além disso, o controle social envolve modos autônomos de organização e ação pela sociedade.

Para Fox (2019), que considera *accountability* como sinônimo de controle social, este é uma categoria que inclui: i. monitoramento e supervisão, por parte dos cidadãos, do desempenho do setor público e/ou do setor privado; ii. sistemas de acesso e disseminação de informações públicas centradas nos usuários; iii. mecanismos de recebimento de reclamações que incluam recursos contra decisões administrativas; iv. participação cidadã no que diz respeito ao processo decisório de alocação de recursos, como é o caso do orçamento participativo.

A participação do cidadão no controle da administração pública foi ampliada com a promulgação da CF/88, também chamada de “constituição cidadã”. Mecanismos de controle social foram criados a fim de que “cidadão seja o principal fiscal da atuação do poder público e assim ser capaz de impactar de forma positiva nas tomadas de decisões, no acompanhamento e no controle

das ações realizadas pelos gestores público, por meio da democracia participativa, representativa e direta” (BARROS, 2017, p. 8).

Destaca-se a CRFB/88 no avanço do controle social no país “resgatando a cidadania ativa, impondo ao cidadão não apenas direitos frente ao Estado, mas o amadurecimento desta noção de cidadania, restando a todos os sujeitos seu posicionamento como responsável e importante colaborador para os órgãos oficiais encarregados pelo controle externo” (PÍTICA, 2011, p. 14).

Além dos dispositivos constitucionais que deram amplo alcance ao controle social, a LRF estabeleceu o princípio da transparência, por meio de incentivo à participação popular e à realização de audiências públicas e presumiu como requisitos de uma responsabilidade da gestão fiscal a ação planejada e transparente da administração pública (BRASIL, 2000).

No período democrático brasileiro, a partir da década de 1980, ocorreram diversas inovações legislativas com vistas ao combate à corrupção e o fomento ao controle social. A LRF sofreu alterações dadas pela Lei Complementar nº 131/2009 (BRASIL, 2009), que exige a divulgação ampla de orçamentos, receitas e despesas de entes públicos. a Lei de Acesso à Informação, LAI (Lei nº 12.527/2011) (BRASIL, 2011), a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013) (BRASIL, 2013) e Lei nº. 13.460/2017 que instituiu o Código de Defesa do Usuário do Serviço Público – CDU e dispôs sobre as ouvidorias (BRASIL, 2017), também foram normas disruptivas quanto ao incentivo ao controle social.

Esses movimentos influenciam e são influenciados pela atuação dos órgãos de controle interno, elevando sua responsabilidade de promover a implementação dessas leis, apurar práticas ilícitas ou ineficientes, contrárias ao interesse público e com características da Administração Patrimonialista. Isso pode facilitar o esforço conjunto entre o poder público e a sociedade para inibir atitudes com efeitos indesejados na administração pública e promover melhorias na qualidade dos serviços públicos (SANTOS; BRAGA, 2019).

A Lei Complementar nº 131/2009, ao alterar a LRF, obriga que todos os municípios brasileiros disponibilizem suas informações financeiras pormenorizadas referentes a receita, despesa e execução orçamentária e financeira, em tempo real, em meios eletrônicos de acesso público. A mesma lei incentiva a participação popular e a realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e

orçamentos e reforça o direito de denúncia, pelo cidadão, quanto ao descumprimento dos dispositivos desta lei (BRASIL, 2009; MPF, 2015).

A LAI, por sua vez, fortalece o controle social ao regulamentou o direito à informação pública previsto na CF/88 e disciplinou o pedido de informações tanto no seu aspecto ativo quanto passivo (MPF, 2015). A referida lei garante à sociedade o acesso às informações públicas por meio da transparência passiva, quando o ente público fornece informações quando é solicitado, e por meio da chamada transparência ativa, quando o ente público disponibiliza as informações públicas proativamente (BARROS, 2017).

Cabe esclarecer que a Lei 12.527/11 (LAI), ao contrário da LRF e da Lei da Transparência (LC 131/2009), que impuseram deveres iguais a todos os entes, diferenciou, em seu artigo 8º, § 4º, as obrigações de municípios de acordo com o seu tamanho, isto é, aqueles com menos de 10.000 (dez mil) habitantes estão liberados de a divulgar informações em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

Demais mecanismos de controle social estão previstos em outras normas legais e constitucionais, a exemplo da Emenda Constitucional 108/2020, que acrescentou parágrafo único ao art. 193 da Constituição prevendo que o Estado exercerá a função de planejamento das políticas sociais, assegurada, na forma da lei, a participação da sociedade nos processos de formulação, de monitoramento, de controle e de avaliação dessas políticas (BRASIL, 1988).

Foi nesse contexto de acesso à informação e à transparência pública que nasceu o Portal da Transparência do Governo Federal, iniciativa liderada pela CGU que buscou dar ampla divulgação dos dados de receitas e despesas, transações e cadastros relevantes do Governo Federal para a sociedade. A partir do portal da transparência do governo federal, portais similares em outros entes públicos começaram a surgir, “alguns por pressão popular, outros por interesse da gestão, e outros por imposição legal, quando a Lei Complementar nº 131/2009 tornou obrigatória a divulgação dos atos de gestão de todos os órgãos públicos na internet” (SANTOS; BRAGA, 2019, p. 392).

A transparência pública se trata, portanto, da divulgação ampla das informações produzidas pelas entes públicos e não somente informações previstas legalmente, mas qualquer informação de interesse do cidadão, resguardadas as informações que envolverem segurança nacional, direito de terceiros, procedimentos em trâmite cuja revelação antecipada prejudique o cumprimento de uma função pública, entre outros (DREHMER; RAUPP, 2018).

Importante perceber que, enquanto a publicidade garante a divulgação das ações governamentais, a transparência busca, além da divulgação, a compreensão do conteúdo pela sociedade, com uso de linguagem acessível, comunicação visual amigável orientada ao perfil dos usuários. Deste modo, a transparência se caracteriza quando as informações forem postas de forma ágil e fácil e forem disponibilizadas em formato passível de verificação, linguagem clara e compreensível (DREHMER; RAUPP, 2018).

A participação social torna-se mais efetiva, em geral, com o acesso às informações governamentais e aproxima o cidadão da estrutura burocrática da administração pública. Essa aproximação permite a redução da assimetria informacional e o incremento da dinâmica principal-agente na relação sociedade e governo, ao fazer chegar a informação ao cidadão de forma clara, precisa e útil (SANTOS; BRAGA, 2019).

Diante dessa proximidade do cidadão (via imprensa, conselhos, observatórios, academia, sociedade civil organizada, etc.) com a estrutura governamental, os órgãos de controle interno podem ser tornar facilitadores e parceiros do controle social. Para Santos e Braga (2019, p. 392), os órgãos de controle interno passaram a ser “demandados para divulgar informações por eles concentradas em suas atividades, em uma dimensão mediada de transparência, pela publicação de seus relatórios na internet, interagindo com gestores, movimentos sociais e imprensa” (SANTOS; BRAGA, 2019, p. 392).

Nas palavras de Guerra (2008, p. 5), “o controle da gestão pública possui responsabilidade compartilhada entre as autoridades (instituições) e os atores sociais (cidadãos). O controle social decorre da ação da sociedade civil organizada”. Nesse contexto, o controle social exerce papel no controle da coisa pública, de modo que a interação entre o controle exercido pela administração pública (interno e externo) e aquele exercido pela sociedade (controle social) possa explicar como o controle interno municipal pode ser aprimorado com a contribuição da sociedade.

Schommer et al. (2015) enfatizam que para estabelecer a coprodução de informações e controle, o engajamento da sociedade civil com servidores públicos abertos ao diálogo e à coprodução com a sociedade contribui para facilitar e abrir canais de comunicação entre controle institucional e controle social. Vê-se, portanto, que há interdependência entre controle interno, controle externo e controle social. O desempenho de cada uma das partes e suas relações tende a

afetar o desempenho dos sistemas de controle e *accountability* como um todo e o desempenho da administração pública.

Para Filho et al (2008, p. 3), “um controle externo que seja efetivo em seu papel, portanto, deve buscar o desenvolvimento e o aperfeiçoamento, em bases contínuas, do controle interno”. Não menos importante é o papel do controle social que, “de igual modo, ancorado em um controle interno atuante e prospectivo, atestaria a efetividade de todos os atos de gestão praticados” (FILHO et al., 2008, p. 3).

Deste modo, configura-se o Controle Social como potencial parceiro do controle exercido pelos Sistemas de Controle Interno de cada Poder e pelo Sistema de Controle Externo (Poder Legislativo e Tribunais de Contas), na busca de uma gestão pública qualificada, com o uso adequado dos recursos públicos. Entretanto, as relações existentes entre os mecanismos de controles instituídos pelo atual ordenamento jurídico merecem reflexões acerca da efetividade dessas relações.

Não obstante as alterações recentes na legislação com objetivo de incentivar a transparência e o controle social, estudos indicam que as fragilidades locais, em termos operacionais e de *accountability*, ainda são a causa relevante de irregularidades encontradas (BRAGA, 2016). “Apesar da proximidade da população na gestão dos recursos, tem-se ainda um desenho de baixo nível de capacitação técnica, falta de transparência, ausência de controles administrativos e uma cultura de fraudes e desvios de finalidade”, aponta Braga (2016, p. 7).

Nessa perspectiva, questiona-se em que medida os SCIs dos municípios catarinenses têm trabalhado para ampliar a *accountability*, a transparência e o controle social?

A democracia representativa estabelece a necessidade da busca de mecanismos para que se consiga promover a vontade e a participação popular dos atos da administração pública. Castro (2016, p. 47) cita José Joaquim Gomes Canotilho que afirma “democratizar a democracia através da participação significa, em termos gerais, intensificar a otimização das participações dos homens nos processos de decisão”.

Nesse sentido, a democratização das atividades do Estado é efetivada por meio da participação do cidadão nas decisões da administração, na medida em que esta toma as decisões em conjunto com a sociedade. Esses mecanismos de interação dão suporte à participação popular

na formulação e acompanhamento das políticas públicas e na condução financeiras dessas atividades. Pode haver participação cidadão, ainda na coprodução de bens e serviços públicos, não apenas na decisão ou no desenho de políticas e serviços, também na sua entrega ou implementação.

2.3.3 Formas de participação e controle social

Para Ackerman (2004), existem três níveis diferentes nos quais os mecanismos participativos podem ser institucionalizados: por meio de sua integração aos planos das agências governamentais existentes, criando-se novas agências com o objetivo de assegurar a participação e pela inscrição em lei.

Conforme Ceneviva (2006), a participação dos cidadãos pode se dar em todas as formas de controle, por meio de auditorias externas independentes, nas audiências públicas no Poder Legislativo, na definição de critérios que guiam o controle por resultados das políticas e programas públicos e na participação em órgãos de fiscalização administrativa e financeira.

Os meios não institucionalizados de participação social também podem se mostrar relevantes.

No processo de amadurecimento da democracia brasileira, muitos atores estão envolvidos diretamente no processo de *accountability*, transparência e controle social. Esses atores, autônomos ou institucionalizados, essenciais para o aprimoramento do controle social, são consubstanciados pelos instrumentos de conselhos sociais de políticas públicas, audiências públicas, ouvidorias, leis tais como o PPA, LDO, LOA, LRF, Lei da Transparência (Lei Complementar 131/2009) e LAI (SCHOMMER; DAHMER; SPANIOL, 2014).

Não obstante essas formas de participação, existem canais vinculados à tomada de decisão e à responsabilização por meio do controle social. Tais mecanismos constituem-se de consultas populares (plebiscitos e referendos); conselhos de usuários, consultivos ou deliberativos, ligados às diversas políticas (educação, saúde, etc.) ou programas governamentais; mediante a figura institucional do *ombudsman* e através de parcerias com organizações da sociedade civil para a provisão de produtos e/ou serviços públicos (CENEVIVA, 2006).

A título exemplificativo, conforme publicação da CGE/MG, o exercício do controle em vários pode ser exercido pelos cidadãos de acordo com o disposto no quadro 8 a seguir:

Quadro 8 - Formas e modos de participação social no controle da administração pública

Forma de participação social	Modos de participação
Individual	Pelo cidadão, isoladamente;
Coletiva	Por pequenos ou grandes grupos, como conselhos, observatórios, associações;
Permanente	Acompanhamento de repasses governamentais, em processos eleitorais e em discussões das leis orçamentárias
Ocasional	Realização de consulta pública, audiência pública
Tradicional	Encontros presenciais, com uso de recursos convencionais como a manifestação oral e escrita
Mediado por tecnologias da informação e comunicação	Reuniões plenárias virtuais, formulários eletrônicos;
Sobre temas de interesse coletivo abrangente	Educação, saúde e segurança pública, por exemplo;
Sobre temas de interesse de grupos específicos	Questões identitárias e interseccionais

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de CGE/MG (2021).

Dentre as diversas ferramentas ou mecanismos de controle e participação Social existentes no Brasil, sumariza-se alguns deles no Quadro 9, a seguir:

Quadro 9 - Mecanismos de Controle e Participação Social

Mecanismos de Controle e Participação Social	Descrição
Acesso à informação e transparência pública	Direito constitucional que garante a qualquer interessado o direito de ter acesso às informações públicas produzidas e mantidas pelo Estado em todos os níveis (Federal, Estadual, Distrital e Municipal) e em todos os Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e Órgãos. Esse direito também é garantido pela LAI (Lei nº 12.527/2011) (CGE/MG, 2021)
Audiência Pública	Espaço em que representantes da administração pública e sociedade debatem sobre a formulação de políticas públicas, elaboração de projetos de lei, realização de empreendimentos que possam gerar impactos diretamente à sociedade e ao meio ambiente (CGE/MG, 2021)
Conferência de Políticas Públicas	Espaços de participação entre representantes do Estado e da sociedade visando à formulação de propostas para determinada política pública. Ocorrem em âmbito municipal, estadual e federal e são realizadas periodicamente, convocadas, em geral pelo Estado, para debates e propostas sobre políticas públicas (TEIXEIRA; SOUZA; LIMA, 2012)
Conselho de Políticas Públicas	São órgãos colegiados com integrantes de diversos setores da sociedade tais como saúde, educação, assistência social e representantes do Estado que têm como finalidade incidir de alguma forma nas políticas públicas de determinado tema (TEIXEIRA; SOUZA; LIMA, 2012)

Mecanismos de Controle e Participação Social	Descrição
Ouvidoria Pública	Instrumento de democracia participativa e de controle social. Funciona como um canal de comunicação do cidadão com o Estado destinado a quaisquer interessados para manifestar sua opinião, dúvida, insatisfação, denúncias, reclamações, elogios, sobre a atuação dos agentes públicos e recebendo respostas institucionais sobre suas manifestações (CGE/MG, 2021)
Processos de elaboração e monitoramento das Leis Orçamentárias (PPA, LDO e LOA) Plano Diretor e Planos Setoriais	Sistema de planejamento e orçamento municipal aberto à coletividade e com a participação da sociedade que integra políticas setoriais, orçamentos anuais e plurianuais e diretrizes do Plano Diretor (SILVA, 2006)
Organizações da sociedade civil e movimentos sociais	Movimentos sociais não formalizados e organizações sem fins lucrativos voltadas a políticas ou públicos específicos. Muitas delas participam de conselhos de políticas públicas e interagem com mecanismos de controle interno e externo como os Sistemas de Controle Interno, TCE, MP, Poder Legislativo. Entre elas, há organizações que focalizam a cidadania fiscal, o acompanhamento da aplicação de recursos públicos, a avaliação dos programas de governo, indicadores de desenvolvimento e qualidade de vida, como os observatórios sociais (DOIN et al., 2012; SCHOMMER; MORAES, 2010)
Orçamento Participativo	Processo de cogestão deliberativa dos recursos orçamentários, em que a sociedade é convidada a participar e deliberar com a administração pública sobre a definição das regras de atribuição de uma parcela dos recursos públicos e das prioridades comuns de investimentos (ELI, 2020)
Plebiscito, Referendo, Iniciativa Popular	Mecanismos de democracia direta que ampliam a participação do cidadão no processo decisório ao submeter à consulta do cidadão prévia (Plebiscito) ou posterior (Referendo) determinado tema de relevância pública ou ainda elevando a possibilidade de os eleitores realizarem proposição legislativa diretamente ao Poder Legislativo (Iniciativa Popular) (FREITAS, 2012)

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de (CGE/MG, 2021); (TEIXEIRA; SOUZA; LIMA, 2012); (FREITAS, 2012); (DOIN et al., 2012; SCHOMMER; MORAES, 2010, p. 20210); (ELI, 2020); (SILVA, 2006).

Além do arcabouço normativo que viabiliza a transparência pública, esta também é assegurada e instrumentalizada pelos portais de transparência governamentais, dados abertos e Sistemas Eletrônicos de Informação ao Cidadão (e-SIC) (CGE/MG, 2021).

Quanto aos observatórios sociais e demais organizações da sociedade civil, embora não sejam revestidos do poder de exercer sanção direta sobre os governantes, ao monitorar sistematicamente as ações de certo setor ou órgão de interesse coletivo, exercem controle social e influenciam outros mecanismos de *accountability* como o controle judicial, parlamentar e administrativo. Podem, ainda, influenciar o controle interno (SCHOMMER; MORAES, 2010).

Os observatórios sociais, muitas vezes atuam em parceria com universidades e entidades governamentais, tais como a CGU, promovendo, por exemplo, capacitações e metodologias de monitoramento de informações públicas. Buscam promover o conhecimento por parte dos cidadãos, empresas e entidades sobre temas públicos, estimulando o exercício da chamada cidadania fiscal e do controle da qualidade e eficiência dos serviços públicos ofertados à sociedade (SCHOMMER; MORAES, 2010).

Em relação às conferências, que em algumas áreas, como na saúde, ocorrem há décadas e tem papel destacado nas políticas do setor, destaca-se neste trabalho a 1ª Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social (Consocial). A Consocial foi proposta e realizada por um conjunto de órgãos de governo, organizações da sociedade civil e movimentos sociais, sob a liderança da CGU, em 2011 e 2012. Seu objetivo era o de “promover a transparência pública e estimular a participação da sociedade no acompanhamento e controle da gestão pública, contribuindo para um controle social mais efetivo e democrático” (SCHOMMER; DAHMER; SPANIOL, 2014, p. 36).

A Conferência contou com etapas municipais, regionais, estaduais/distrital e nacional e as propostas discutidas em cada etapa foram priorizadas e agrupadas em 42, para subsidiar a elaboração do Plano Nacional sobre Transparência e Controle Social. Essas etapas contaram ainda com palestras sobre quatro eixos temáticos vinculados ao texto-base da Conferência: 1) Promoção da transparência pública e acesso à informação e dados públicos; 2) Mecanismos de controle social, engajamento e capacitação da sociedade para o controle da gestão pública; 3) A atuação dos conselhos de políticas públicas como instâncias de controle; 4) Diretrizes para a prevenção e o combate à corrupção (SCHOMMER; DAHMER; SPANIOL, 2014).

Com a entrada em vigor desses mecanismos de *accountability*, atores estatais como os Sistemas de Controle Interno, Ministério Público e Tribunais de Contas foram essenciais para ampliar a transparência e fomentar os mecanismos de controle social, estimulando a participação social na fiscalização e controle das contas públicas, inclusive atuando em parceria com atores da sociedade e dos próprios governos locais e ouvidorias (LOUREIRO; TEIXEIRA; MORAES, 2009).

O relacionamento dos órgãos de controle interno com a sociedade tem ficado mais próximo com a adoção de mecanismos de Governo Aberto. É o caso da Controladoria-Geral de Santa

Catarina e de algumas prefeituras do interior do estado de catarinense e do estado de São Paulo que aderiram ao programa OGP Local (OGP, 2021).

2.3.4 Governo Aberto e a *Open Government Partnership* – OGP

Não restrito ao acesso às leis, à transparência e às medidas de responsabilização para promover o controle social, o governo aberto inclui uma gama de objetivos, funções, que se consubstancia em quatro eixos principais: dados abertos (transparência), melhoria dos serviços públicos (inovação), eficiência governamental (responsividade e responsabilização) e participação pública (CLARKE; FRANCOLI, 2014).

Para Rosário (2019, p. 1), os quatro pilares que define Governo Aberto são:

transparência, como ferramenta importante dentro do governo aberto de dados, a **participação social**, como mola propulsora do conceito de governo aberto, a **responsividade**, dando respostas às demandas e não sendo inerte às informações que chegam ao governo, e a **inovação**, criando mecanismos que permitam que o conceito de governo aberto seja alcançado em sua plenitude. Para uma cultura de governança pública deve haver a promoção desses pilares como forma de gerar e gerir as políticas públicas de forma eficiente e inovadora (grifou-se).

O quadro a seguir resume os princípios de Governo Aberto, segundo a OGP:

Quadro 10 - Princípios do Governo Aberto

Princípios	Descrição
Transparência e acesso à informação	Acesso público à informação governamental. Como exemplo, temos: divulgação de dados abertos, publicação proativa ou reativa e criação de mecanismos legais para fortalecer o direito à informação
Participação Social e Responsividade	Promoção de uma participação pública formal, mobilizando a sociedade para debater, colaborar e propor contribuições que levam a um governo mais efetivo e responsivo que dá respostas às demandas sociais que chegam ao governo
Prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>)	Regras e mecanismos que estabelecem como os atores justificam suas ações, atuam sobre críticas e exigências e aceitam as responsabilidades que lhes são incumbidas
Tecnologia e Inovação	Promoção de tecnologias que ofereçam oportunidades para o intercâmbio de informação, participação cidadã e colaboração

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em CGE/SC (2021) e Rosário (2019).

O termo governo aberto surgiu em debates ainda na década de 1950, que discutiam sobre a provisão de informações relacionadas à *accountability*. Quando o presidente dos Estados Unidos,

Barak Obama, assumiu o cargo pela primeira vez em 2008 e emitiu uma Diretiva de Governo Aberto, o termo foi revivido e se tornou amplamente utilizado (CLARKE; FRANCOLI, 2014).

Diferente das noções tradicionais de governo aberto, que se restringiam à transparência e divulgações dos dados públicos, a equipe de Obama usou o termo com a tecnologia digital, recorrendo à linguagem e aos fundamentos do código aberto e dos movimentos de dados abertos, juntamente com a ideia de que as tecnologias da Internet podem abrir portas para a inovação, eficiência e flexibilidade no governo (CLARKE; FRANCOLI, 2014; YU; ROBINSON, 2012).

De acordo com a organização OGP (2021), Governo Aberto é um esforço global crescente para ajudar a tornar os governos melhores. Lançada por oito governos nacionais (África do Sul, Brasil, Estados Unidos, Filipinas, Indonésia, México, Noruega e Reino Unido) e nove organizações da sociedade civil em setembro de 2011, a OGP, em 2021, inclui atividades em 78 países e 76 jurisdições locais que trabalham ao lado de diversas organizações da sociedade civil. A cada dois anos, cada membro apresenta um plano de ação cocriado com a sociedade civil que delinea compromissos concretos para aumentar a transparência, a prestação de contas e a participação pública no governo (CGE/SC, 2021; OGP, 2021).

O objetivo da OGP é garantir compromissos concretos dos governos para promover a transparência, empoderar os cidadãos, combater a corrupção e aproveitar novas tecnologias para fortalecer a governança (CGE/SC, 2021; CLARKE; FRANCOLI, 2014). A OGP é baseado na ideia de um governo mais acessível, responsivo e responsável, por meio de parceria que inclui membros da sociedade civil e do próprio governo (OGP, 2021). A Parceria para Governo Aberto busca construir governos mais transparentes, eficazes e responsáveis que capacitem os cidadãos e respondam às suas aspirações democráticas (WEINSTEIN, 2013).

Para participar da parceria, além de se comprometerem a defender os princípios de um governo aberto e transparente e desenvolver um plano de ação com o estabelecimento de compromissos, os governos devem demonstrar que cumpriram os padrões mínimos em quatro áreas: i) Transparência Fiscal; ii) Acesso à Informação; iii) Divulgação de Ativos de Funcionários Públicos e iv) Engajamento do Cidadão (OGP, 2021).

A divulgação dos dados por meio de transparência objetiva fornecer aos cidadãos informações para que possam avaliar e responsabilizar os governantes e ainda gerar valor adicional de maneiras que melhorem os serviços e o desenvolvimento de políticas, e que estimulem a

economia por meio de aplicações inovadoras dos dados, inclusive com sua reutilização e manipulação (CLARKE; FRANCOLI, 2014).

As informações online em um formato aberto são aquelas que podem ser legíveis por máquina e disponibilizadas ao público sem restrições que impeçam a reutilização dessas informações (YU; ROBINSON, 2012).

Ocorre que esses dados podem ser usados para melhorar a qualidade de vida e melhorar a prestação de serviços públicos, mas podem ter pouco impacto na responsabilidade política. Um governo pode ser considerado aberto, mesmo sem fornecer tecnologia avançadas de dados abertos e outro pode fornecer dados abertos sobre temas politicamente neutros, sem promover subsídio à responsabilidade e responsabilização por parte do governo que disponibiliza tais dados (YU; ROBINSON, 2012).

Nesse sentido, para que um governo seja realmente aberto, é importante que a divulgação dos dados sejam de fácil acesso e sejam politicamente importantes e não apenas o fornecimento de tecnologia de dados abertos inertes e sem utilidade para a sociedade e sem responsabilização e responsabilidade governamental. Em outras palavras, é necessário que o objetivo do governo aberto seja não somente a prestação de serviços mas também a prestação de contas à sociedade (YU; ROBINSON, 2012).

2.4 AVALIAÇÕES DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL CATARINENSE E BRASILEIRO

Não obstante a CF/88 tenha dado ênfase ao controle interno em relação às atribuições e finalidade, não há um modelo próprio e acabado. Ainda que o sistema de controle interno deva apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, não há subordinação entre eles. Essa relação de colaboração deve ser recíproca, agindo os órgãos de controle externo de maneira pedagógica, orientando na implantação e no desenvolvimento do sistema de controle interno, para que possa efetuar seus trabalhos de fiscalização e subsidiar a missão do controle externo (GUERRA, 2019).

Avaliar o controle interno numa organização pública é verificar em que medida os sistemas e mecanismos de controle adotados asseguram, de forma razoável que, na consecução de suas missões, objetivos e metas, os princípios constitucionais da administração pública sejam obedecidos; as operações sejam executadas com eficiência, eficácia e efetividade, de maneira ordenada, ética e econômica e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis (SOUZA; SANTOS, 2019).

A avaliação de controles internos também pode ser útil para embasar recomendações e determinações de planos de ação para a melhoria de processos organizacionais (redução de riscos e aproveitamento de oportunidades) e direcionar e determinar a extensão de procedimentos e exames de auditorias com mais precisão, tendo por base a avaliação de confiabilidade dos controles que mitigam os riscos do objeto de auditoria (SOUZA; SANTOS, 2019).

Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela INTOSAI, essenciais para a qualidade da auditoria do setor público, são emitidas com vistas à estruturação e funcionamento do Sistema de Controle Interno. Em 2004, a INTOSAI publicou o guia GOV 9100 – *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, contendo orientações para a atuação da unidade de controle interno, por meio do qual pode ser avaliado. Parte dessas orientações são aplicáveis a outros mecanismos e órgãos do setor público (TCE PR, 2017; TCU, 2020).

Normalmente, os modelos referentes ao Sistema de Controle Interno divulgados internacionalmente seguem o padrão apresentado inicialmente em 1992 pelo Comitê das Organizações Patrocinadoras – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). Nesse modelo de estrutura de controle interno (COSO-I), que é utilizado tanto em organizações privadas como em públicas, o enfoque é na integração de toda a organização na atuação do controle em atenção à política de gerenciamento de riscos.

Em 2013, o COSO-I foi atualizado e substituído pela versão COSO 2013 - Estrutura de Controle Interno, que trouxe como diferencial a generalização do objetivo relatórios financeiros para relatórios da gestão em geral (divulgação), sendo ainda atualizados os 17 princípios associados aos componentes do Sistema de Controle Interno, objetivando eliminar controles ineficazes ou ineficientes (ANGOTI, 2018; TCU, 2020).

Com base nessa metodologia, Gattringer e Marinho (2019) avaliaram os Controles Internos

municipais catarinenses à luz do modelo COSO Framework 2013, relacionando-os aos 5 (cinco) componentes do modelo: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

A pesquisa, que teve abordagem quantitativa, coletou questionário estruturado com 80 (oitenta) perguntas e atingiu a todos a totalidade de 295 Controles Internos dos municípios catarinenses. Os resultados da pesquisa evidenciaram que os municípios catarinenses utilizam satisfatoriamente os 5 (cinco) componentes da estrutura COSO Framework 2013, o que contribui para a efetividade do Sistema de Controle Interno. Contudo, a pesquisa revelou a necessidade de aprimoramento dos componentes Ambiente de Controle e Ambiente de Informação e Comunicação (GATTRINGER; MARINHO, 2019).

Nesse sentido, Gattringer e Marinho (2019) afirmam que o Ambiente de Controle relaciona-se à estrutura, aos processos de controle, ao acesso e salvaguarda dos ativos, assim como a proteção e guarda dos sistemas informatizados e dos documentos. A atuação no componente Ambiente de Controle também proporciona a redução dos riscos e previne contra fraudes e outros fatores que possam prejudicar o patrimônio público.

Em relação ao Ambiente de Controle, a pesquisa apontou falta de estabelecimento de recompensas e remuneração adequada aos servidores que desempenham funções de relevância, falta de incentivos ao desempenho, disciplina e conduta dos servidores e ações de conduta e ética dos servidores (GATTRINGER; MARINHO, 2019).

O Ambiente de Informação e Comunicação é fundamental para o alcance das metas e concretização das diretrizes traçadas pela administração. A Informação e Comunicação, quando interna, disciplinam procedimentos e formas de controle. Quando externa, tornam públicas as informações à sociedade sobre as ações do Governo, o que fomenta a participação social, por meio de ações de transparência pública (GATTRINGER; MARINHO, 2019).

Já em relação ao Ambiente de Informação e Comunicação, a pesquisa revelou ser necessário aprimorar as ações da ouvidoria (comunicação externa) e o estabelecimento das ações de Controles Internos por meio de manuais (comunicação interna), bem como ser necessário dar maior efetividade à publicidade oficial para atender os atuais princípios da transparência trazidos pela LRF e LAI (GATTRINGER; MARINHO, 2019).

A avaliação dos SCIs com base na metodologia COSO também foi objeto de estudos em municípios de outros estados.

Silva (2017) avaliou o nível de maturidade dos Sistemas de Controle Interno de 34 municípios do estado de Alagoas com base nos componentes do COSO 2013. A escala de maturidade utilizada foi a desenvolvida pelo TCU, cuja aplicação se deu pela utilização de Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI) e de Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno (QDUCI), com base na estrutura COSO de 2013, respondidos pela alta gestão e pelos Controladores Gerais, análise documental e entrevistas.

A pesquisa revelou que os SCIs analisados possuem nível básico de maturidade e que as Controladorias Gerais dos Municípios não dispõem de Capacidade Institucional para desenvolver as funções típicas de uma Controladoria no setor público. As fragilidades encontradas nos Controles Internos contribuem para aumentar os riscos na gestão dos bens patrimoniais, nos recursos transferidos da União e nos próprios recursos (SILVA, 2017).

A mesma escala de nível de maturidade para os SCIs foi utilizada em estudo elaborado por Barros et al. (2015), cuja pesquisa teve por objetivo analisar e apresentar o diagnóstico da situação dos controles internos administrativos de todas as prefeituras do estado de Roraima. Os controle internos foram avaliados em nível entidade, os quais foram avaliados por meio da aplicação do QACI, respondido pelos gestores integrantes do primeiro escalão da prefeitura e pela percepção, com base na metodologia delineada no modelo de referência do COSO I – Estrutura integrada de controles internos, de 1992.

Os resultados revelaram que os SCIs possuem nível intermediário de maturidade e que não atuam como protagonistas no processo de melhoria dos sistemas de controles administrativos dos municípios. Isso amplia o risco nos processos de trabalhos relacionados à gestão dos bens patrimoniais, dos recursos próprios e dos transferidos pela União. A análise conclui pela necessidade de instrumentos que orientem os SCIs a melhorar sua atuação, de forma a contribuir para que a gestão municipal consiga ofertar melhores serviços essenciais à sociedade (BARROS et al., 2015).

Em relação à estrutura e atuação dos SCIs em Santa Catarina, Roncalio (2009), em estudo promovido com uma amostra de 19 (dezenove) municípios de Santa Catarina com mais de 50.000 habitantes, verificou a organização e a atuação dos órgãos centrais de controle interno frente às

funções estabelecidas pela CF/88 e outras legislações aplicáveis. Com uso de entrevistas semiestruturadas e análise documental em pareceres do TCE/SC, verificou-se que em alguns municípios a atuação do órgão central de controle interno é limitada, dada a sua vinculação à alguma secretaria e não diretamente ao Chefe do Poder Executivo. Ficou constatada a ausência de atuação em todas as áreas de competência atribuídas pelo artigo 70 da CF/88. As principais deficiências identificadas referem-se às áreas contábil e patrimonial.

A estrutura dos SCIs municipais em Santa Catarina também foi pesquisado por Galante et al. (2009), em estudo em prefeituras municipais de vinte municípios da região Oeste de Santa Catarina. O estudo analisou a utilização do controle interno como instrumento de gestão, de modo a contribuir para a transparência e integridade dos atos na administração pública.

Os resultados apontam que 65% dos municípios não possuem uma estrutura adequada para o desenvolvimento das atividades de controle interno. Em alguns municípios, o mesmo funcionário que faz o controle interno, desempenha outras atividades técnicas, como responsável pelo setor de Recursos Humanos, pela Contabilidade ou outras funções. Os controles internos seriam fracos por falta de formalização de um modelo padrão definido pelo Tribunal de Contas, considerando que a maioria dos pesquisados (75%) considera adequada essa definição por parte do TCE SC. Por fim, a pesquisa apontou que os municípios estão implantando e estruturando seu controle interno, com o objetivo de melhorar a transparência, comprovando a legalidade, a legitimidade das operações e a análise dos resultados (GALANTE; BEUREN; OLIVEIRA, 2009).

Casagrande et al. (2015) analisou os SCIs e a formação dos profissionais que atuam nos municípios da Associação de Municípios da Região Serrana – AMURES/SC. Objetivou-se levantar informações sobre a forma de contratação dos profissionais responsáveis pelo Controle Interno e identificar a melhor forma de atuação nos municípios, de resultados positivos e maior efetividade. A pesquisa considerou que o SCI pode instituído como órgão independente, com profissionais qualificados nas áreas afins, com apoio na formação continuada e com sistemas e equipamentos tecnológicos atualizados. Com base nos dados e análises, sugeriu-se melhorias na atuação dos sistemas de controle interno, utilizando-se metodologias de transparência da gestão fiscal, resultando no controle social e combate à corrupção.

Estudo realizado por Pereira e Filho (2012) nas prestações de contas dos 417 municípios da Bahia em 13 exercícios (1996 – 2008) concluiu, por meio da análise de regressão logística, que

apenas a existência do (sistema de) controle interno em determinada gestão não contribuiu para a redução do quantitativo de contas rejeitadas pelo TCM BA. Nesse sentido, inferiu-se que a mera existência de sistema de controle interno não está apta a promover mudanças orientadas para modernizar a burocracia tradicional, de forma mais profissional, eficiente e próxima do cidadão.

No contexto da estrutura de macrofunções da CGU, Cruz et al. (2014) avaliaram se os múltiplos papéis desempenhados pela CGU vêm sendo também adotados pelas controladorias municipais. Com uma amostra de 34 municípios entre as 5 regiões do Brasil, os resultados indicam que há diferentes estágios de estruturação nas controladorias municipais e que o controle interno é uma área a ser aprimorada nos municípios.

Na análise comparativa com as 5 funções exercidas pela CGU (auditoria, corregedoria, ouvidoria, promoção da transparência e fomento ao controle social), a atividade de auditoria continua sendo a função mais desempenhada pelas controladorias (100%); na função corregedoria, apenas 23% dos municípios investigados desempenham essa função; a função ouvidoria é desempenhada em 38% dos municípios da pesquisa; em relação às ações preventivas de controle de promoção da transparência, o índice de desenvolvimento dessa função ficou em 92% dos municípios pesquisados; já quanto o fomento ao controle social, apenas 31% desempenham essa tarefa (CRUZ et al., 2014).

Nesse mesmo contexto, Bona et al. (2020) desenvolveram um modelo de avaliação governança pública municipal aplicada ao Poder Executivo com ênfase nas estruturas e práticas da Controladoria Interna denominada Barômetro de Risco da Governança Municipal.

O barômetro proposto contém 43 variáveis distribuídas oriundas de dados secundários disponibilizados pelos diagnósticos da CGU e MPSC (Programa Unindo Forças) (MPSC, 2016), FECAM, IBGE, Mapa da transparência - Combate à Corrupção - MPF e dados do TCE SC. Essas 43 variáveis foram distribuídas em seis dimensões de avaliação: a) transparência; b) *accountability*; c) equidade; e outras 3 (três) desdobradas do princípio de *compliance*: d) materialidade: com ênfase na população e no risco relativo ao volume de recursos materiais e humanos; e) estruturas de controle interno: estruturas e às práticas da controladoria interna, tais como auditoria interna, correição disciplinar, ouvidoria e promoção da transparência; f) práticas de controle interno: volume de atividades das estruturas existentes (BONA; BORBA; MIRANDA, 2020).

A metodologia aplicada ao instrumento denominado Barômetro de Risco adotou uma escala de 5 (cinco) riscos para a governança pública municipal distribuídos em muito baixo, baixo, médio, alto e muito alto. Pode-se concluir que o grau de risco da governança nas prefeituras catarinenses pode ser avaliado como médio, sendo observado que o maior risco ocorre na dimensão práticas de controle, seguida da transparência e das estruturas de controle, o que revelou serem essas as dimensões mais vulneráveis nos mecanismos de governança das prefeituras de SC (BONA; BORBA; MIRANDA, 2020).

A pesquisa ainda revelou que quanto maior o orçamento administrado, a população e o total de servidores, maiores tendem a ser os riscos de governança sobre a equidade social; quanto maior o tamanho da cidade, menor tende a ser o nível de prestação de contas dos agentes; quanto mais efetiva a prestação de contas dos agentes, melhor tende a ser a equidade, ou seja, cidades cujos agentes são mais cobrados e prestam mais contas tenderiam a ter mais justiça social e melhor desenvolvimento humano, independentemente do porte ou dos recursos disponíveis. Nas dimensões transparência, estrutura e práticas de controle, as cidades menores estão com índices mais elevados de risco (BONA; BORBA; MIRANDA, 2020).

As pesquisas aqui elencadas se voltaram à avaliação dos sistemas de controles internos, sendo verificada a necessidade de aprimoramento na divulgação de informações públicas à sociedade sobre as ações do governo, o que fomenta a participação social, por meio de ações de transparência pública, necessidade de instrumentos que orientem os SCIs a melhorar sua atuação e adequação da estrutura, de forma a contribuir para que a gestão municipal e diminuir o risco de governança.

Deste modo, os estudos até aqui relacionados trouxeram um panorama dos Sistemas de Controle Interno brasileiros e catarinenses, antecipando, inclusive, suas fragilidades e potencialidades, que serão abordadas empiricamente nos resultados desta pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo são descritas a abordagem metodológica, o tipo de pesquisa adotada e os procedimentos de coleta e análise de dados.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO

Uma pesquisa pode ser desenvolvida sob uma abordagem quantitativa ou qualitativa, assim como podem ser combinadas as duas abordagens. Na abordagem quantitativa, são empregadas medidas padronizadas e sistemáticas, reunindo respostas pré-determinadas, facilitando a comparação e a análise de medidas estatísticas de dados. Já a pesquisa qualitativa é baseada na interpretação dos fenômenos observados e no significado que carregam, ou no significado atribuído pelo pesquisador, dada a realidade em que os fenômenos estão inseridos (LAKATOS; MARCONI, 2003).

A presente pesquisa adota uma abordagem qualitativa, na medida em que se preocupa com o “como” do mundo empírico em seu ambiente, qual seja, a compreensão dos fatores relacionados à possível contribuição dos SCI municipais para o incentivo à participação social e a promoção de *accountability*, com vistas a identificar e propor medidas para fortalecer a atuação dos SCI nos municípios catarinenses quanto ao fomento ao controle social.

Os participantes ou sujeitos da pesquisa são pessoas envolvidas com o controle interno, com o controle externo e com o controle social em Santa Catarina, incluindo o próprio pesquisador, que atua no sistema de controle (externo). Não obstante, considerando a atuação profissional do pesquisador que, por um lado, utilizou-se do seu conhecimento e experiência em controle e na relação entre TCE e municípios, ao mesmo tempo em que utilizou procedimentos metodológicos para coleta e análise de dados que ampliassem perspectivas e reduzisse vieses na condução da pesquisa, tomou alguns cuidados tais como manter-se imparcial, não interromper a fala dos entrevistados, evitar realizar comentários que pudessem direcionar as respostas dos entrevistados, entre outros. A atuação profissional do pesquisador foi exposta aos entrevistados e ainda que esse fato possa ter trazido certo viés às falas dos entrevistados, não foram comentados temas relacionados diretamente à sua atuação no TCE/SC, o que deu mais liberdade de expressão aos entrevistados.

De modo a dar maior qualidade nos dados coletados nas entrevistas e ainda contemplar diversos olhares sobre o tema em análise, foram realizadas triangulações em relação aos perfis dos entrevistados. Foram escolhidos entrevistados com experiência profissional de diferentes perspectivas e experiências sobre o tema, o que contribuiu para a formação de diferentes tipos de dados utilizados na pesquisa.

Além das percepções de sujeitos que atuam sobre o tema de pesquisa, são considerados dados de documentos relativos à ação do controle interno em municípios catarinenses no que tange à transparência e controle social. Foram então considerados três tipos de fontes de dados: i) produção acadêmica e técnica sobre o tema, incluindo análises sobre SCIs (bibliográfica); ii) documentos (relatórios, sites, projetos, cartilhas) (documental) e iii) entrevistas semiestruturadas coletando percepções de 08 pessoas envolvidas com controles em SC (empírica/coleta de dados primários).

De acordo com Gil (2010), se utilizarmos o objetivo geral como critério de pesquisa, podemos ter três grupos de pesquisa, a saber, Pesquisas Exploratórias, Pesquisas Descritivas e Pesquisas Explicativas. A pesquisa descritiva possui como objetivo a descrição das características de uma população, de um fenômeno ou de uma experiência e a principal contribuição é proporcionar novas visões sobre uma realidade já conhecida.

Na pesquisa exploratória, o objetivo é aprofundar um assunto ainda pouco conhecido, pouco explorado e, ao final, de posse dos conhecimentos adquiridos, estar apto a construir hipóteses. Já a pesquisa explicativa tem como objetivo identificar fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência de fenômenos e aprofunda o conhecimento da realidade (GIL, 2010).

Esta pesquisa classifica-se como pesquisa descritiva, haja vista que tem como objetivo estudar e identificar a atuação dos controles internos de Santa Catarina quanto ao incentivo à participação social e promoção de *accountability* e propor medidas que possam contribuir para o fortalecimento do controle social. A pesquisa assume, ainda, caráter exploratório, pois se dedica a aprofundar o conhecimento do tema Controle Interno e Controle Social e identificar os fatores que contribuem para a atuação dos SCIs municipais no que tange ao incentivo à participação social.

Quanto aos procedimentos utilizados, esta pesquisa caracteriza-se como bibliográfica, pois aponta os consensos e as divergências sobre o fenômeno estudado, considerando que são utilizadas obras que abordam diferentes perspectivas e conceitos acerca da temática do controle interno e sua

relação com controle social e controle externo. A pesquisa bibliográfica se baseia na consulta de livros e periódicos e é etapa obrigatória de qualquer modalidade de pesquisa (GIL, 2010). Nesse aspecto, para elaboração desta pesquisa foi realizado levantamento sistemático em bases de dados e livros, sendo anotados os principais resultados e realizados fichamentos das obras selecionadas, de modo que o pesquisador pudesse aprofundar o conhecimento do que vem sendo trabalhado no campo acadêmico e aplicado em pesquisas empíricas e teóricas.

3.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Esta pesquisa compreende municípios e agentes de controle interno, externo e social em Santa Catarina. O fenômeno investigado nesta pesquisa é a atuação do controle interno como incentivador da participação social e da promoção de *accountability*, no contexto das relações entre CI, CE e CS em municípios de SC.

Creswell (2014) afirma que a amostragem intencional em pesquisa qualitativa pode se dar pelo indivíduo selecionado intencionalmente estar disponível para o estudo, ser politicamente importante e, principalmente, por ter história para contar e poder contribuir com sua experiência para a pesquisa. Assim, os sujeitos selecionados intencionalmente podem informar uma compreensão do problema de pesquisa.

Para cumprir os objetivos da pesquisa, a amostra foi selecionada com base em levantamento realizado como etapa da presente pesquisa das ações já desenvolvidas pela CGU, CGE/SC, bem como pela Controladorias municipais dos municípios de Blumenau e Navegantes.

A seleção da CGU e CGE/SC justifica-se por serem órgãos de controle interno que têm experiência de interação com o controle social e desenvolverem ações na relação com municípios catarinenses, o que agrega valor aos resultados da pesquisa.

Ainda, a seleção das controladorias dos municípios de Blumenau e Navegantes tem como justificativa o alinhamento à estrutura de controle interno preconizada pela CGU, conforme visto na seção do referencial teórico, cuja atenção está voltada para a transparência, ouvidoria e controle social. Ambos os municípios participam de programas de fortalecimento do controle interno, o Time Brasil (CGU, 2021e; SILVA, 2021). Além disso, são municípios bem avaliados em transparência de acordo com a 2ª edição da Escala Brasil Transparente (EBT 360º) (CGU, 2021f),

Ranking Nacional de Transparência (MPF, 2015) e índice IEGM (TCE SC, 2021a), participam de ações de fortalecimento do controle social em conjunto com a sociedade civil e universidade (UDESC, 2020) e se sobressaem em iniciativas de transparência em projetos de infraestrutura (ROCHA et al., 2019).

Não foram realizadas entrevistas com integrantes de municípios de menor porte em razão da delimitação deste estudo. Entretanto, sugere-se para pesquisas futuras a inclusão de realidades e perspectivas de sistemas de controle interno de municípios de menor porte que os aqui pesquisados, inclusive para fins comparativos e de validação das propostas elencadas nos resultados.

Em relação aos atores do controle social, foi realizada entrevista com o responsável pelo Observatório Social de Brusque (OSB) e com Conselheira do Conselho Municipal de Saúde de Florianópolis.

A seleção do OSB para participar da pesquisa empírica levou em consideração o histórico de atuação dos responsáveis no fenômeno a ser estudado, que no caso do OSB, o responsável é servidor público estadual aposentado, portanto possui larga experiência com o serviço público catarinense e atua há pouco mais de 10 anos no Observatório Social. O Observatório Social de Brusque demonstra ser atuante em relação ao controle social não só no município como também está engajado com o fortalecimento do controle social em parceria com órgãos de controle interno, como é o caso da sua participação no Programa SC Governo Aberto (CGE/SC, 2021). As ações do OS de Brusque também são disseminadas por meio de sua participação no Prêmio Boas Práticas em Gestão Pública de Santa Catarina, promovido pela Udesc, que o levou a classificar-se em primeiro lugar com o Programa de Colaboração e Monitoramento de Contratos e Licitações (UDESC, 2020).

A Conselheira do Conselho Municipal de Saúde de Florianópolis (CMS) tem ampla atuação profissional no âmbito do referido conselho, atua também como professora universitária da Universidade Federal de Santa Catarina(UFSC) no departamento de saúde pública e do programa de pós-graduação em saúde coletiva. Atualmente é membro titular do CMS desde o ano de 2018 e atuou como membro titular do Conselho Estadual de Saúde na década de 1990, possuindo ampla experiência prática e acadêmica sobre o tema controle social.

Participou também como sujeito da pesquisa um servidor do TCE/SC que exerce interação com as controladorias municipais e com o controle social em programas desenvolvidos pelo órgão, como o Seminário de Controle Social e Ouvidoria (TCE SC, 2021b) com objetivo de fortalecimento e aproximação entre controle interno e controle social. O participante atua no TCE/SC há mais de 38 anos, é Coordenador Técnico da Ouvidoria desde 2016 e passou por diversas diretorias de controle do Tribunal de Contas. Formado em Ciências Contábeis (UFSC), com especialização em Auditoria Pública Aplicada ao Controle Externo (Esag).

Foi também realizado entrevista com um representante do Ministério Público de Santa Catarina, ocupante do cargo de procurador de justiça, com atuação no Programa Unindo Forças com experiência de atuação profissional com as controladorias internas municipais catarinenses com a divulgação do programa, sendo, à época, coordenador do Centro de Apoio à Moralidade Administrativa (CMA) do MPSC, atuou como vice-coordenador estadual da Campanha "O que você tem a ver com a corrupção?", é autor de um livro e atua também como professor da Escola do Ministério Público de Santa Catarina, o que contribui com experiência prática para a pesquisa.

3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Para cumprir os objetivos delimitados na pesquisa, realizou-se inicialmente pesquisa bibliográfica, por meio da qual foi possível contextualizar os conceitos, classificações, objetivos, princípios, aspectos legais e a relação entre as controlarias municipais e transparência e participação social, bem como o papel dos órgãos de controle externo nesse contexto.

Para a identificação de estudos anteriores sobre o tema do trabalho, foram realizadas buscas por meio de publicações disponibilizadas na internet, nas bases de dados EBSCO *host*, SCIELO (Web of Science), SCOPUS, Google Acadêmico e sites de revistas especializadas no tema. Entre as revistas, estão Revista dos Tribunais de Contas, Revista de Controle, e Revista da CGU. Os descritores em português e inglês foram ("Controllership" OR "Central Internal Control Unit" OR "Internal Control System" OR "Internal Control" OR "External Control"), configurados para pesquisar em todos os campos.

Do resultado da pesquisa, foram selecionados 47 (quarenta e sete) principais estudos anteriores sobre o tema Controle Interno na administração pública. Do resultado da pesquisa, foram selecionados 28 (vinte e oito) principais estudos anteriores sobre o tema Controle Interno na administração pública municipal, cujos trabalhos estão apresentados ao longo do referencial teórico. Além destes estudos, foram ainda utilizados demais estudos que abordaram a temática do controle social e *accountability*.

Realizou-se levantamento documental em estudos anteriores, conforme disposto no item 2.6, e em materiais técnicos, tais como diagnóstico das controladorias municipais realizado pelo MPSC no Programa Unindo Forças (MPSC, 2016) e demais ações realizadas pelos Ministérios Públicos estaduais e federal e CGU (CGU, 2021f, 2021e; CNMP, 2021; MPF, 2015), Programa SC Governo Aberto (CGE/SC, 2021), ações realizadas pelos TCE/SC (TCE SC, 2019, 2021c) e pela CGU, conforme disposto no item 4.1.2, de modo a identificar as fragilidades e potencialidades nas Controladorias municipais que possam contribuir para a promoção de *accountability* e incentivo à participação social.

O quadro a seguir sistematiza as etapas da pesquisa associadas às técnicas de coleta de dados:

Quadro 11 - Técnicas de coleta de dados

	Objetivos específicos/etapas da pesquisa	Técnicas de coleta de dados
a)	Identificar ações já desenvolvidas por órgãos de controle e seus parceiros em Santa Catarina que buscam contribuir para a promoção de <i>accountability</i> e incentivo à participação social;	Análise documental Pesquisa Bibliográfica Entrevistas semiestruturadas
b)	Identificar junto a agentes que atuam no Controle Interno, Externo e Social em Santa Catarina quais as fragilidades e as potencialidades das controladorias municipais em relação às ações de incentivo à participação social e à promoção de <i>accountability</i> em âmbito municipal;	Entrevistas semiestruturadas
c)	Sistematizar um conjunto de medidas que podem ser adotadas pelos Sistemas de Controle Interno municipais, em conjunto com demais órgãos de controle e sociedade, que possam contribuir para o incentivo à participação social e à promoção de <i>accountability</i>	Pesquisa Bibliográfica Análise documental

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Foram ainda realizadas entrevistas semiestruturadas com os responsáveis pelo CIs dos municípios catarinenses selecionados na amostra para aprofundar o conhecimento de sua realidade. Entrevista com servidor do TCE SC que tem interação com os controles internos

municipais, com pessoas envolvidas em controle social (Observatórios Sociais e Conselho), integrante da CGU/SC e MPSC, para contribuir com a proposição de medidas adotadas pelas Controladorias municipais, em conjunto com demais órgãos de controle e sociedade, que possam contribuir para o incentivo à participação social e a promoção de *accountability* em âmbito municipal.

As entrevistas foram realizadas no formato semiestruturado, a partir de dados investigados no referencial teórico e da análise do campo de atuação de cada entrevistado. Foram conduzidas 8 entrevistas, sendo 1 servidor da Controladoria-Geral da União (CGU) com atuação na interação com as Controladorias Municipais, 1 servidor da Controladoria-Geral do Estado de Santa Catarina (CGE/SC) com atuação no programa SC Governo Aberto, 1 representante do Observatório Social de Brusque, 1 servidor da Secretaria de Gestão Governamental de Blumenau, 1 Servidor da Controladoria de Navegantes e 1 servidor que atua na Ouvidoria do Tribunal de Contas de Santa Catarina, 1 representando do Conselho de Saúde de Florianópolis e 1 representante do Ministério Público com atuação no Programa Unindo Forças, conforme quadro a seguir:

Quadro 12 - Cronograma de entrevistas

Órgão	Data entrevista
CGE	14/09/2021
CGU	15/09/2021
Observatório Social de Brusque	29/09/2021
Controladoria de Navegantes	29/09/2021
TCE/SC	13/10/2021
Secretaria de Gestão Governamental de Blumenau	21/10/2021
Conselho de Saúde de Florianópolis	16/11/2021
Ministério Público de SC	18/11/2021

Fonte: elaborado pelo autor (2021).

As entrevistas foram conduzidas de modo remoto (*on-line*) por meio de aplicativo de videochamada. Para conduzir as entrevistas, o pesquisador utilizou-se de questionário (apêndice A), o qual foi ajustado a depender do perfil do entrevistado. Inicialmente, havia a apresentação do pesquisador e do entrevistado, em seguida o pesquisador realizava os questionamentos, sem interferir na resposta do entrevistado, até que o entrevistado terminasse suas colocações. As entrevistas foram todas gravadas e transcritas, de maneira a não interferir na atenção que o pesquisador dava aos entrevistados e às suas falas. Posteriormente, as respostas transcritas foram

classificadas e analisadas pelo pesquisador, as quais encontram-se discutidas no capítulo 4 de Análise. Como etapa final, elaborou-se um conjunto de medidas que podem vir a ser adotadas pelas controladorias municipais e pelos diversos atores que compõem o sistema de controle que possam contribuir para o incentivo à participação social e para a promoção de *accountability* em âmbito municipal, com base na literatura acadêmica e técnica e das entrevistas e da interpretação do pesquisador sobre o tema.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

O modelo de análise utiliza autores citados no referencial teórico que abordam aspectos relacionados à dimensão Controle e Participação Social. Nessa dimensão, são identificadas e analisadas informações mais gerais de como o apoio da gestão ao controle interno pode incentivar o controle social, quais são os desafios e avanços nessa relação, como é o apoio dos órgãos de controle externo, como fortalecer os atores e o controle social e como produzir engajamento e coprodução de informações para ampliar o controle social.

A dimensão Transparência aborda como a disponibilização de informações públicas à sociedade pode ser aprimorada, como tornar os governos mais *accountable*, por meio da transparência pública e como tornar a transparência pública um instrumento democrático acessível aos cidadãos.

A dimensão Ouvidoria se propõe a entender como acontece a interação entre o cidadão e o governo, como se pode promover uma aproximação nessa relação, qual a capacidade de o governo justificar suas ações (*answerability*) e estar atento às demandas do controle social.

Por fim, a dimensão Aprimoramento da Gestão tem como objetivo analisar como as demandas sociais são percebidas pelos governos municipais e como isso é considerado para o aprimoramento da gestão pública, como a sinergia entre as funções de ouvidoria e transparência pode promover o controle social e aprimorar a gestão e desenvolver capacidade de gerar respostas à sociedade (responsividade).

O quadro a seguir relaciona as dimensões, categorias e autores trazidos no referencial teórico que integram o modelo de análise da pesquisa.

Quadro 13 – Modelo de Análise

DIMENSÕES	CATEGORIAS	Autores
Controle e Participação Social	Apoio da alta gestão e engajamento dos servidores do CI	Guerra (2019); CRUZ et al., (2014)
	Desafios, barreiras e avanços	Guerra (2019)
	Apoio dos órgãos de Controle Externo (orientação e rede de controle)	Guerra (2019)
	Fortalecimento dos atores do controle social	Olivieri e Balbe (2019)
	Engajamento e coprodução de informações e do controle - estágios transversal e sistêmico de coprodução e <i>accountability</i>	Doin et al. (2012); Schommer et al. (2015)
Transparência	Mecanismos para o fortalecimento da transparência pública	Olivieri e Balbe (2019)
	Capacidade do governo de ser <i>accountable</i>	Pinho e Sacramento (2009); Koppel (2005)
	Transparência democrática (linguagem clara e compreensível)	Drehmer; Raupp (2018)
Ouvidoria	Aproximação dos cidadãos da estrutura governamental	Santos e Braga (2019)
	Capacidade de justificação das ações (<i>answerability</i>)	Schedler (1999); Pinho; Sacramento (2009); Rocha (2013b)
Aprimoramento da Gestão	Demandas sociais conectadas aos objetivos da gestão	Albernaz; Gomes, (2019)
	Sinergia entre as funções de ouvidoria e transparência	Olivieri e Balbe (2019)
	Capacidade de dar respostas à sociedade (responsividade)	Koppel (2005); Rocha (2011); Denhardt e Denhardt (2007)

Fonte: elaborado pelo autor (2021).

A análise dos dados sobre o modelo elaborado pelo autor auxiliou no diagnóstico realizado, a fim de explorar a situação atual das controladorias e sua relação com o controle social, bem como serviu de subsídio para a realização de entrevistas com agentes do controle interno, externo e do controle social envolvidos nessa interação.

A estratégia de análise dos dados foi realizada em etapas de preparação e organização dos dados (transcrições das entrevistas), separação, relação e interpretação dos dados nas quatro dimensões de análise (CRESWELL, 2014).

Assim, com base na análise realizada, que teve como referência um levantamento sobre as ações realizadas decorrentes da interação entre controle interno e controle social e, posteriormente,

com dados sobre a percepção e experiência de um grupo de agentes que atuam nessa relação entre o controle interno e o controle social, com vistas ao fortalecimento e incentivo à participação social na administração pública, foram propostas medidas na atuação das controladorias municipais, em conjunto com demais órgãos de controle e sociedade, que possam contribuir para o incentivo à participação social e à promoção de *accountability*.

As propostas realizadas ao final desta pesquisa foram agrupadas de acordo com as dimensões analisadas no quadro 13, de maneira a ordenar os tipos de medidas a serem adotadas entre as quatro dimensões analisadas. As medidas foram também apresentadas por órgão(s) responsável(eis) por as adotarem e ainda relacionando-as com ações já existentes, com base no material pesquisado e no próprio relato dos entrevistados. Ressalte-se que as medidas não passaram por validação dos entrevistados ou de outros especialistas, dado o limite de prazo e escopo, não obstante possa ser realizado no órgão do qual o pesquisador faz parte ou ainda em rede com demais parceiros.

4 RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados obtidos a partir da coleta de dados, conforme procedimentos descritos na metodologia. O capítulo está dividido em duas partes. A partir do referencial teórico e do quadro de análise dos dados, foi realizado levantamento das ações já desenvolvidas no âmbito dos Sistemas de Controle Interno que buscam contribuir para a promoção de *accountability* e o fomento do controle e participação social, o que se refere ao objetivo específico b).

Em seguida, a partir de coleta de dados por meio de entrevistas com atores do Controle Interno, Externo e Social, foram identificadas fragilidades e potencialidades dos SCIs municipais com relação às ações de incentivo à participação social e à promoção de *accountability*, em cumprimento ao objetivo específico c).

Por fim, para alcançar o objetivo específico d), com base no levantamento realizado e na coleta de dados com base nas percepções dos atores envolvidos e no referencial teórico, foram propostas medidas na atuação das controladorias municipais, em conjunto com demais órgãos de controle e sociedade, que possam contribuir para o incentivo à participação social e à promoção de *accountability*.

4.1 AÇÕES JÁ DESENVOLVIDAS NO ÂMBITO DO CONTROLE INTERNO QUE INCENTIVEM A PARTICIPAÇÃO SOCIAL E A PROMOÇÃO DE ACCOUNTABILITY

4.1.2 Ações de órgãos de controle

Com base em pesquisa realizada nos portais de órgãos de controle interno e externo, coletou-se iniciativas desenvolvidas que incentivam a participação social e a promoção de *accountability*, a quais são apresentadas a seguir.

Práticas do Ministério Público para Fomento e Aprimoramento da Governança, dos Controles Internos e da Transparência nos Municípios (CNMP)

O Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) realizou trabalho de identificação e catalogação de iniciativas de transparência e de aprimoramento dos controles internos fomentadas pelos órgãos do Ministério Público estaduais e federal, que culminou na publicação denominada “As Boas Práticas do Ministério Público para Fomento e Aprimoramento da Governança, dos

Controles Internos e da Transparência nos Municípios” (CNMP, 2021).

Como meio para estimular a ação cidadã, as iniciativas, que foram realizadas na última década, versam em sua maioria sobre ações de fortalecimento da transparência, das ouvidorias, do controle social, dos controles internos, estímulo ao cumprimento da LAI, integridade e prevenção à corrupção (CNMP, 2021). Destacam-se entre as ações:

Fortalecimento da transparência:

- Realização de seminários para divulgar a pauta da transparência em parceria com associações e federações de municípios, Tribunais de Contas e CGU;

- Desenvolvimento de *rankings* de portais de transparência com base em *ckecklists* amparados na LAI e na Lei da Transparência, com avaliação realizada por meio de ferramentas tecnológicas que possibilitam a análise e a avaliação contínua dos portais municipais, a partir do emprego de aplicativos de inteligência artificial. Um exemplo é a ferramenta de inteligência artificial denominada Confúcio, responsável pela varredura e avaliação dos portais de transparência em tempo real;

- Estabelecimento de requisitos mínimos dos portais de transparência;

- Desenvolvimento de plataforma tecnológica específica para a hospedagem dos portais municipais;

- Fiscalização da publicação integral de atos oficiais em meios eletrônicos de divulgação, com ferramentas que garantam a confiabilidade e integridade dos dados, como por exemplo o uso de certificação digital nas publicações realizadas;

- Adoção de pregões eletrônicos como modalidade preferencial nas aquisições de bens e serviços comuns e gravação e transmissão on-line e ao vivo dos atos públicos relativos aos processos licitatórios;

- Banco de boas práticas de transparência que facilitam o acesso à informação;

Fortalecimento das ouvidorias:

- Material de apoio sobre ouvidorias municipais (checklist, painel com dados obtidos por meio de pesquisas) para auxílio de atores de controle externo (MP/TCE);

- Cartilha Instrutiva sobre as ouvidorias municipais para a população;

Destacam-se entre as ações de fortalecimento do controle social:

- Material de apoio sobre controle social (checklist, painel com dados obtidos por meio de pesquisas) para auxílio de atores de controle externo e interno;
- Cartilha Instrutiva sobre controle social para a população;
- Elaboração de termos de compromisso firmados entre Ministério Público e Observatório Social do Brasil na definição das informações precisas e acuradas sobre a gestão dos recursos públicos;

Fortalecimento das controladorias municipais e câmaras municipais:

- Diagnóstico das controladorias municipais;
- Treinamentos, seminários e capacitações voltados aos gestores e agentes públicos municipais;
- Estímulo à elaboração de normas específicas quanto à criação e à estruturação das unidades de controle, criação de cargo específico para o controle interno, criação de canais de denúncia, fiscalização de atos, inclusive com disponibilização de modelos e minutas;
- Estímulo à adesão voluntária dos municípios ao Programa Time Brasil, conduzido pela CGU, que utiliza os eixos Transparência – Integridade – Participação, TIP, que fomenta boas práticas de controle interno e estimula a cultura de diálogo com os gestores públicos municipais, com os cidadãos, sociedade civil, conselhos, entre outros atores do controle social;
- Banco de boas práticas de controle interno conduzido pelo MPSC.

Programa Unindo Forças do Ministério Público de Santa Catarina (MPSC)

Em Santa Catarina, catalogadas entre as iniciativas dispostas no inventário de boas práticas produzidas pelo CNMP (CNMP, 2021), a partir de um projeto proposto em 2014 na Rede de Controle da Gestão Pública em Santa Catarina, a CGU, com o apoio do MPSC, aplicou um questionário on-line para mapeamento da estrutura e atuação das UCIs, cujas conclusões desse diagnóstico levaram o MPSC a criar o Programa Unindo Forças (BONA; BORBA; MIRANDA, 2020).

No 2º semestre de 2014, o 1º diagnóstico realizado pela a Rede de Controle da Gestão Pública do Estado, através da CGU, realizou diagnóstico preliminar das atividades das UCIs, detectou atuação extremamente fraca ou inexistente dos Controladores Municipais, além da falta de estrutura e execução de atividades incompatíveis com a natureza do órgão (MPSC, 2016, p. 3).

Entre os principais pontos, o diagnóstico identificou que 80% das Prefeituras tem apenas um agente na UCI; 35 % das UCIs integradas por comissionados; 65% dos Municípios não possuem cargo de auditor interno; 31 % das UCIs são vinculadas a Secretarias Municipais, sem autoridade sobre demais órgão; Gestão de bens e serviços sem qualquer regulação; carência de normatização de procedimentos; UCIs restritas a determinada Secretaria ou à Administração Direta; Quase 80% das Prefeituras não possuem órgãos correicionais; PAD's nulos ou inexistentes (MP SC, 2019). Os principais pontos estão destacados no quadro a seguir:

Quadro 14 – Dados do 1º diagnóstico do Programa Unindo Forças (MP/SC)

- 80% das Prefeituras têm apenas um agente na UCI (carência de servidores nas UCIs);
- 35 % das UCIs integradas por servidor não efetivo nomeado na condição de ocupante de cargo de provimento em comissão (Responsável UCI comissionado);
- 65% dos Municípios não possuem cargo de auditor interno e de cargos específicos para o desempenho das atividades de controle em seus quadros funcionais (ausência cargo de auditor);
- 31 % das UCIs são vinculadas a Secretarias Municipais, sem autoridade sobre demais órgão (falta de autonomia);
- 148 Municípios não realizaram qualquer auditoria em 2015 (deficiência atividades de auditoria)
- 251 cidades não fizeram tomada de contas especial no mesmo período (deficiência nas atividades de fiscalização);
- 98% dos municípios tiveram entre 0 e 5 Tomadas de Contas Especiais apuradas (deficiência função de fiscalização);
- 34% dos controladores internos desempenharam atividades em desvio e sem segregação de funções (inobservância à segregação de funções);
- 95% dos Municípios tiveram, entre 2013-2014, apenas de 0 a 5 denúncias apuradas e 195 (66%) municípios informaram não ter apurado qualquer denúncia e somente de 11 a 14 prefeituras apuraram mais de 5 denúncias (deficiência função de ouvidoria);
- 77% das Prefeituras Catarinenses não possuem área de Corregedoria (deficiência função de correição)
- Pouco mais de 18% dos Municípios catarinenses não possuem ainda a estrutura do controle interno regulamentada por intermédio de lei (regulamentação legal do controle interno);
- Pouco mais de 18% dos Municípios catarinenses não possuem ainda a estrutura do controle interno regulamentada por intermédio de lei (regulamentação legal do controle interno);
- O controle interno não deve se limitar ao Poder Executivo (abrangência da atuação);
- Formação do responsável pelo controle interno ou, ao menos, experiência prática nas atividades de controle (área de formação às atividades de controle interno);
- Elaboração de normas pelo controle interno (normas elaboradas pelo controle interno);
- Incentivo à transparência pública;
- Incentivo ao Controle Social (Observatórios a afins);

- Avaliação das metas do PPA e LDO;
- Avaliação da execução e resultado dos programas de governo;
- Interação com o TCE SC.

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em MP/SC (2016).

De acordo com os dados do diagnóstico e como visto na literatura, o controle interno com uma atuação frágil ou que não possui estrutura necessária para realizar suas atribuições pode contribuir negativamente para a qualidade da administração pública municipal. Além disso, tende a não contribuir para a participação direta da sociedade nas ações da gestão pública. De outro modo, a fragilidade no controle interno pode ser fortalecida com uma atuação integrada com o controle social e com demais órgãos de controle.

Esse diagnóstico é parte das ações do Programa Unindo Forças, que tem por objetivo fortalecer a atuação das controladorias municipais catarinenses e atualmente conta com um 2º diagnóstico realizado em 2019, conforme dados das entrevistas trazidos na próxima seção.

Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal (TCE/SC)

Nesse contexto de busca de fortalecimento dos órgãos de controle interno, o TCE SC tem realizado o Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal, com temas voltados à capacitação dos controles internos municipais (TCE SC, 2019). Para o TCE SC, o Ciclo de Estudos constitui um meio para compreender, fortalecer e aprimorar a atuação dos gestores públicos e dos controles internos.

O evento, realizado de maneira presencial ou virtual, anualmente, é organizado por temas relevantes aos agentes públicos municipais, tais como contabilidade e controle interno, atos de pessoal, licitações e contratos, políticas públicas, conselhos municipais. A ação busca aproximar o TCE/SC dos servidores e gestores públicos municipais em um ambiente educacional que facilita o aprendizado, induz ao diálogo e o compartilhamento de boas práticas, que, por sua vez, visa a melhoria dos serviços públicos ao cidadãos e é visto com otimismo pelos jurisdicionados do TCE SC, posto que, dada a amplitude do evento, conta com alta adesão dos representantes municipais (TCE SC, 2019).

Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM) realizado pelo TCE/SC

Como método para traçar um diagnóstico dos municípios catarinenses, ampliar a transparência e estimular a participação social, o TCE/SC divulga anualmente Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM). O IEGM é gerenciado nacionalmente pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) dentro da Rede Nacional de Indicadores Públicos (Rede Indicon) e é aplicado por todos os Tribunais de Contas do país. É um indicador perene de processo que mensura o grau de aderência da gestão municipal a determinados processos e controles em sete áreas: educação, saúde, gestão fiscal, planejamento, meio ambiente, cidades protegidas (defesa civil) e governança em tecnologia da informação (IRB, 2021; TCE SC, 2021d).

A última edição do IEGM/TCESC-2020 divulgou dados obtidos através de questionário aplicado em 2020, relativo ao ano de 2019, respondidos por todas as 295 Unidades Centrais de Controle Interno dos municípios catarinenses, dados governamentais e dados de prestação de contas. Os resultados na dimensão Governança de Tecnologia da Informação (i-GOV TI), que reúne informações sobre políticas de uso de informática, segurança da informação, capacitação do quadro de pessoal e transparência e mede o conhecimento e o uso dos recursos de Tecnologia da Informação em favor da sociedade, evidencia que a maior quantidade de municípios (104; 35,30%) se situou na faixa de qualificação de “em fase de adequação”, que é a faixa de índice mais baixo na escala da medição, sendo considerado um retrocesso em relação ao ano anterior (2018), quando 98 (33,22%) dos municípios catarinenses haviam ficado nessa faixa (TCE SC, 2021a).

Este indicador (i-GOV TI) é medido por meio de 25 questões e 7 subquestões, entre as quais destacam-se aquelas mais adequadas ao controle social:

Quadro 15 - Questões selecionadas de IEGM TE/SC (i-GOV TI)

Questões IEGM - i-GOV TI
6. A prefeitura mantém site na Internet com informações atualizadas (semanalmente)?
9. Os dados relativos à transparência na gestão fiscal (planejamento, execução orçamentária, arrecadação de tributos etc.) são divulgados na página eletrônica do Município, nos termos do art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal?
15. Os dados e documentos relativos a editais dos processos licitatórios são divulgados na Internet?
19. Os dados relativos a atas da comissão de licitação de processos licitatórios são divulgados na Internet?
21. Há divulgação, em página eletrônica, em tempo real, das receitas arrecadadas e a espécie de despesa que está sendo realizada, indicando valor, fornecedor e, se for o caso, o tipo da licitação realizada? (LRF, art. 48-A)
23. A Prefeitura criou o Serviço de Informação ao Cidadão? (LF nº 12.527/11, art. 9º)

Questões IEGM - i-GOV TI
24. (Para municípios com mais de 10.000 habitantes) Há divulgação, em página eletrônica, de repasses a entidades do 3º setor, informações sobre licitações e ações governamentais? (LF nº 12.527/11, art. 8º, § 1º)
25. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficam disponíveis, durante todo o exercício, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade? (LRF, art. 49)
26. Houve encaminhamento à União das informações alusivas às contas do ano anterior? (LRF, art. 51, § 1º, I)
27. Há publicação dos valores dos subsídios e da remuneração dos cargos e empregos públicos? (CF, art. 39, § 6º)

Fonte: elaborado pelo autor a partir de TCE SC (2021c).

Figuram entre os dez municípios mais bem classificados no índice i-GOV TI em 2015, 2016, 2017 e 2018, Cocal do Sul, Macieira, Blumenau, Joinville e Lindóia do Sul e voltaram a figurar neste grupo, em 2019. Já entre os dez piores colocados, estão, Cerro Negro, Ouro, Petrolândia, Iomerê, Timbó Grande, Ponte Alta, Cunhataí, Santiago do Sul, Ouro Verde e Brunópolis, sendo estes 3 (três) últimos mantidos nessa faixa desde 2015 (TCE SC, 2021a).

Ranking Nacional de Transparência desenvolvido pelo Ministério Público Federal (MPF)

No quesito transparência, o Ministério Público Federal (MPF) e a CGU, em conjunto com demais órgãos colaboradores (Ajufe, AMB, Câmara dos Deputados, Bacen, CNMP, CNJ, DPF, FPCC-RS, MJ/CONJUR, MPF, MPPR, MPRJ, MPSP, SLTI/MPOG, STN/MF e TCU), em 2015 em primeira etapa e em 2016 em segunda etapa, traçaram diagnóstico que avaliou os 5.568 municípios e 27 estados da federação brasileira quanto à transparência nas contas públicas (MPF, 2015).

O diagnóstico culminou no Ranking Nacional de Transparência desenvolvido no âmbito da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro (ENCCLA), criada em 2003, para a formulação de políticas públicas e soluções voltadas ao combate a esses crimes (ENCCLA, 2021). O Ranking faz parte da ação nº 4 da ENCCLA, que tem como objetivo estabelecer estratégia articulada de fomento, monitoramento e cobrança do cumprimento da LAI - Lei nº 12.527/2011, em relação à transparência ativa e passiva (MPF, 2015).

Para coleta dos dados, foi aplicado questionário pelas unidades do Ministério Público Federal no Brasil inteiro sobre informações gerais sobre para cumprimento da LAI em transparência pública ativa e passiva, composto por 16 questões, sendo 14 baseada na LAI e 2 em boas práticas (MPF, 2015).

Os resultados da primeira avaliação, em 2015, indicaram um grau de cumprimento das leis de transparência muito baixo, obtendo o Ranking Nacional nota média de 3,92 em uma escala de zero a 10,00. Destaca-se que os municípios de Santa Catarina obtiveram nota média geral média de 6,87 na primeira avaliação e 8,25 na segunda avaliação, o que os classificou em primeiro lugar na segunda avaliação no ranking geral de governos municipais (por estado). Já o Estado de Santa Catarina ocupou a segunda colocação na primeira avaliação, com nota de 9,80 e 9,20 na segunda avaliação, ocupando a 12ª posição no ranking dos 27 estados com o DF.

Entre os municípios catarinenses, figuraram nas primeiras posições na segunda avaliação com nota média de 9,61 o município de Botuverá, Jaraguá do Sul, Bombinhas, São Francisco do Sul, Xanxerê, Apiúna, Joaçaba e Rio Negrinho. Já nas últimas colocações, com nota média de 3,97 na segunda avaliação, estão os municípios de Mirim Doce, Braço do Trombudo, Belmonte, Vargem, Salete, Major Vieira, Santa Rosa de Lima, Anchieta, Leoberto Leal, Dona Emma, Timbé do Sul, entre outras (MPF, 2015).

Entre as capitais, Florianópolis figurou na segunda posição com nota 7,70 na primeira avaliação (2015) e nota 10,00 na segunda avaliação (2016) (MPF, 2015).

Para o MPF (2015), o Ranking Nacional da Transparência resultou em inédita atuação de forma simultânea e articulada, com medidas judiciais e extrajudiciais para concretização do direito à Transparência, contribuindo para a prevenção da corrupção e para o fortalecimento da participação democrática no país. Apesar de Santa Catarina estar bem colocada no Ranking, ainda há muito a aperfeiçoar para atingir o nível desejado de transparência, que dá incentivo à participação social no estado.

Escala Brasil Transparente (EBT) 360° desenvolvida pela CGU

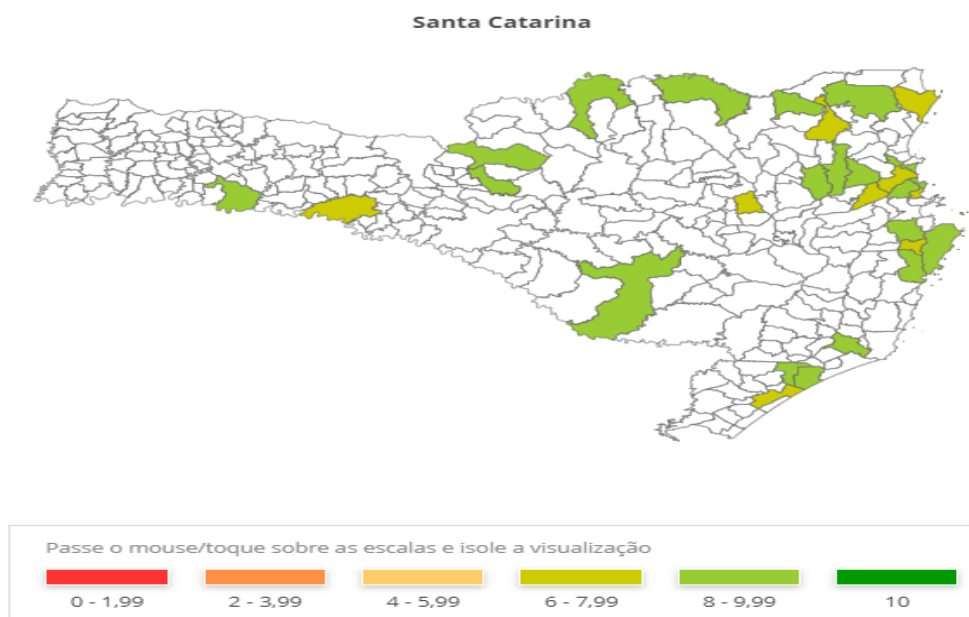
Nessa mesma linha, a CGU avalia a transparência pública com base no grau de cumprimento de dispositivos da LAI, por meio da Escala Brasil Transparente (EBT) 360° nos estados e municípios brasileiros (municípios com mais de 50 mil habitantes) (CGU, 2021f). A EBT 360° se encontra em sua 2ª edição e abrange critérios de transparência ativa e transparência passiva, por meio de solicitações reais de acesso à informação aos entes públicos avaliados

(passiva) e avaliação da publicação de dados pelos entes sobre receitas e despesas, licitações e contratos, estrutura administrativa, obras públicas e servidores, entre outros (ativa) (CGU, 2021f).

Com objetivo de aprofundar o monitoramento da transparência pública e gerar um produto que possibilite o acompanhamento das ações empreendidas por estados e municípios no tocante ao direito de acesso à informação, a 2ª edição da EBT 360°, aplicada em 2020 e com resultados divulgados em 2021, com pontuação que vai de 0 a 10,00, revelou que dentre os municípios avaliados com população igual ou superior a 50.000 habitantes a média nacional de transparência ativa e passiva ficou em 6,86, enquanto os estados ficaram com média 8,84 e as capitais 8,78 (CGU, 2021f).

Em Santa Catarina, foram avaliados 29 municípios, que alcançaram nota média de 8,44. Figuram entre os dez municípios mais bem avaliados Criciúma, Gaspar, Balneário, Camboriú, Navegantes, Mafra, Blumenau, Canoinhas, Chapecó, Indaial e Videira. Já entre os dez últimos colocados estão Tubarão, Concórdia, Rio do Sul, Jaraguá do Sul, São José, Itajaí, São Francisco do Sul, Brusque, Itapema e Araranguá (CGU, 2021f). A Figura 3 a seguir demonstra a relação dos municípios avaliados de acordo com a escala de pontuação.

Figura 3 - Municípios de SC avaliados na 2ª edição da EBT 360°



Fonte: (CGU, 2021f).

Programa de Integridade e orientações sobre a Lei Anticorrupção, orientação para criação de ouvidorias e corregedorias municipais e Programa Time Brasil (CGU)

Olivieri e Balbe (2019) abordam que a criação da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC, em 1994, e a CGU, em 2003, tiveram grande influência no papel político e administrativo dos órgãos e das atividades de controle interno. Estas passaram de um controle formal e legal e voltado para a verificação das contas públicas e para o público interno, para um controle que verifica não apenas a legalidade como também a eficiência e a implementação das políticas públicas.

Como forma de prevenir e mitigar os riscos associados à gestão pública municipal e com o objetivo de ampliar a transparência e atuar na prevenção à corrupção nos municípios brasileiros, a CGU atua com os municípios brasileiros de maneira colaborativa em algumas frentes, como por exemplo o Programa de Integridade e de orientações sobre a Lei Anticorrupção (nº 12.846/2013) (CGU, 2017a, 2017b, 2013), orientação para criação de ouvidorias municipais (CGU, 2019) e corregedorias municipais (CGU, 2017c). 2017c), realização de conferências (CGU, 2021h), parceria pelo Governo Aberto (CGU, 2021c), entre outros.

Outro exemplo pode ser dado pelo Programa de Fortalecimento da Gestão Municipal (FGP) da CGU, atualmente chamado de Time Brasil, cujo objetivo visa capacitar gestores públicos e apoiar estados e municípios no fortalecimento de seus controles internos, com estímulo à implementação de controladorias e de programas de integridade (BONA; BORBA; MIRANDA, 2020; CGU, 2020).

O Time Brasil foi criado em 2019 pela CGU para auxiliar estados e municípios no aprimoramento da gestão pública e no fortalecimento do combate à corrupção. A iniciativa possui três eixos - Transparência, Integridade e Participação Social, TIP, e está alinhada com a Agenda 2030 (Objetivos de Desenvolvimento Sustentável) (CGU, 2021e).

O Programa se propõe a atuar de forma cooperativa e voluntária entre entes, CGU e órgãos parceiros, contando a com a participação dos municípios catarinenses de Blumenau e Navegantes, que aderiram ao programa em 2020, e em 2021 Biguaçu, Formosa do Sul, Jaraguá do Sul, Itajaí, Pomerode, Joaçaba e Herval d'Oeste (CGU, 2021e; TCE SC, 2021e).

Ressalta-se que, em 2018, juntamente com demais municípios, o município de Navegantes participou do Programa Pacto -Transparência, Integridade e Participação - desenvolvido pela CGU (CGU, 2021d), que antecedeu o programa Time Brasil. A participação de Navegantes neste primeiro programa contribuiu para a difusão de boas práticas de controle interno e de cooperação intergovernamental nos entes subnacionais, que serviu como base para a reformulação do programa, a partir dos mesmos eixos de atuação de uma forma mais racional e simplificada, que deu origem ao Time Brasil (SILVA, 2021).

Plataforma Fala.Br (CGU)

Em 2012, para gerenciar as solicitações realizadas ao Poder Executivo Federal no âmbito da LAI, a CGU disponibilizou aos gestores e aos cidadãos o Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC), que funciona como porta de entrada única para os pedidos de informação (CGU, 2021i). O sistema permite que pessoas física ou jurídica encaminhem pedidos de acesso à informação para órgãos e entidades do Poder Executivo Federal e ainda é possível acompanhar o cumprimento do prazo de resposta; consultar as respostas recebidas; entrar com recursos; apresentar reclamações; entre outras ações (CGU, 2021i).

Com o objetivo de receber e responder denúncias, reclamações, solicitações, sugestões e elogios, o Governo Federal lançou, em 2014, o Sistema de Ouvidorias do Poder Executivo Federal (e-Ouv) (CGU, 2021i).

Em 2019, como resultado da integração entre o e-Ouv e o e-SIC, a CGU lançou a plataforma Fala.BR, onde é possível tratar, em ambiente único, as manifestações de ouvidoria, solicitações de simplificação e pedidos de acesso à informação. “A plataforma permite ao usuário o acesso integrado, por meio de acesso único, e deve ser utilizado pelas ouvidorias e serviços de informações ao cidadão para oferecer respostas aos diversos tipos de manifestações” (CGU, 2021i, p. 1).

O Fala.BR foi desenvolvido pela Diretoria de Tecnologia de Informação – DTI da CGU e é gratuito e online, não sendo necessário instalar qualquer software no computador do usuário. Além disso, apesar de desenvolvida pelo órgão federal, a plataforma está disponível para os entes

estaduais e municipais que manifestarem essa intenção junto à Ouvidora-geral da União (OGU) mediante preenchimento de formulário de adesão à Rede Nacional de Ouvidorias (CGU, 2021i).

A plataforma Fala.BR contempla ainda a ferramenta Painel Resolveu reúne informações sobre manifestações de ouvidoria (denúncias, sugestões, solicitações, reclamações, elogios e pedidos de simplificação) registradas no sistema Fala.BR diariamente (CGU, 2021i).

Programa SC Governo Aberto (*Open Government Partnership* – OGP Local)

O Brasil foi um dos países fundadores do OGP e o primeiro copresidente da iniciativa, ao lado dos Estados Unidos, sediando a primeira Conferência de Alto Nível da Parceria de Governo Aberto (OGP), em 17 de abril de 2012. A parceria foi criada para se basear em reformas de transparência e boa governança realizadas internamente - em maior ou menor grau - por governos de todo o mundo (HAGE, 2013).

Atualmente, em âmbito Federal, o Brasil executa seu 4º Plano de Ação de Governo Aberto e formula o 5º Plano de Ação (CGU, 2021c). (CGU, 2021c). Entre os marcos que auxiliam o governo e sociedade na execução dos compromissos, destacam-se ações desenvolvidas antes e durante a execução dos planos e que contribuem para avançar e fortalecer os princípios da transparência, da participação social, da responsabilização e prestação de contas e da aplicação de tecnologia e inovação aplicadas no engajamento social, tais como:

- I. A Lei Complementar nº. 101 de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal): a qual cria o paradigma da transparência na gestão pública no país;
- II. O pregão eletrônico: que marca o início da transparência nos processos e das ferramentas que permitem a ampliação da participação;
- III. O Portal da Transparência e as páginas de transparência: pilar fundamental da política de transparência proativa do Governo Federal;
- IV. A Lei Complementar 131 de 27 de maio de 2009: que expande a transparência e as lições aprendidas para todos os entes da federação;
- V. As conferências nacionais: que demonstram o avanço contínuo na participação social no país (CONSOCIAL);
- VI. A Lei 12.527 de 18 de novembro de 2011 e o Decreto 7724 de 2012: que determinam a obrigação do Estado em responder as demandas por informação da sociedade;
- VII. A Infraestrutura Nacional de Dados Abertos (INDA) e o Portal de Dados Abertos: que criam e disseminam a cultura de publicação e utilização de dados abertos no país (NEVES, 2013, p. 2)

Em 2020, o Governo do Estado de Santa Catarina participou do processo seletivo promovido pela OGP para ocupar uma das 50 vagas oferecidas para entes subnacionais do mundo inteiro, decorrentes da expansão do Programa OGP Local. Ao tornar-se membro da OGP, Santa Catarina tornou-se o primeiro estado brasileiro a fazer parte da iniciativa internacional, originando o Programa SC Governo Aberto (CGE/SC, 2021).

De acordo com o Manual de SC Governo Aberto (CGE/SC, 2021), ao tornar-se mesmo do OGP, desenvolve-se um Plano de Ação cocriado com o governo e com os múltiplos atores organizações da sociedade civil e outros atores não governamentais, que passam a ter responsabilidades no processo. O plano de ação é desenvolvido em áreas políticas temáticas em que se assumem compromissos e ações. Os compromissos assumidos no plano de ação por sua vez têm metas ambiciosas que focam em prioridades, contêm compromissos específicos, mensuráveis e delimitados no tempo e deve avançar em pelo menos um dos quatro princípios do governo aberto (Transparência, *Accountability*, Participação Social e Tecnologia e Inovação).

O Programa SC Governo Aberto passou pela etapa de elaboração do seu primeiro Plano de Ação, no primeiro semestre de 2021, cocriado com a coordenação de servidores da CGE/SC e membros da sociedade civil, academia e entes não governamentais. O plano foi lançado em setembro de 2021 e encontra-se na fase de implementação, acompanhamento e avaliação, que se finalizará em outubro de 2022, tendo como um de seus quatro compromissos a Articulação do Governo Aberto e Controle Social nos Municípios (CGE/SC, 2021).

Rede de Controle da Gestão Pública de Santa Catarina

A Rede de Controle da Gestão Pública em Santa Catarina foi constituída, em 2009 e segue desde então, como espaço colegiado permanente composto por órgãos e entidades de controle que atuam perante a administração pública estadual e municipal em Santa Catarina com objetivo de aprimorar a efetividade da função de controle do Estado sobre a gestão pública (REDE DE CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA EM SANTA CATARINA, 2020).

Compõem a Rede de controle os seguintes órgãos: Controladoria-Geral da União, Polícia Federal, Ministério Público Federal, Ministério Público Estadual, Ministério Público de Contas do Estado de Santa Catarina, Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, Tribunal de Contas da

União, Tribunal Regional Eleitoral, dentre outros órgãos, além de Conselhos de classe (CAU, CREA, CRA e CRC) e Observatórios Sociais (REDE DE CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA EM SANTA CATARINA, 2020).

Entre as iniciativas desenvolvidas pela Rede, destaca-se a 3ª edição do Prêmio de Boas Práticas em Gestão Pública de SC – Tema: Transparência com Cidadania realizado com a Universidade do Estado de Santa Catarina (Udesc), por meio do Departamento de Administração Pública do Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas (Esag) e diversos parceiros (UDESC, 2020).

A seguir, demonstra um quadro-resumo com as iniciativas identificadas:

Quadro 16 - Ações já desenvolvidas no âmbito do controle interno que incentivem a participação social e a promoção de *accountability*

Iniciativa	Responsável	Objetivo/Produto
1. Práticas do Ministério Público para Fomento e Aprimoramento da Governança, dos Controles Internos e da Transparência nos Municípios (CNMP)	Ministérios Públicos Estaduais, Federal e Controles Internos Municipais	Identificação e catalogação de iniciativas de transparência e de aprimoramento dos controles internos
1.1 Fortalecimento da transparência		Fiscalização da publicação integral de atos oficiais; banco de boas práticas de transparência; desenvolvimento de plataforma tecnológica específica para a hospedagem dos portais
1.2 Fortalecimento das ouvidorias		Elaborar material de apoio e checklist para auxílio de atores de controle externo (MP/TCE); Cartilha Instrutiva sobre as ouvidorias municipais para a população
1.3 Fortalecimento do controle social		Material de apoio sobre controle social; Cartilha Instrutiva sobre controle social para a população; Interação entre MP e OBS
14. Fortalecimento das controladorias municipais e câmaras municipais		Diagnóstico das controladorias municipais; treinamentos, seminários e capacitações; estímulo à elaboração de normas específicas; estímulo à adesão voluntária dos municípios ao Programa Time Brasil e Banco de boas práticas de controle interno conduzido pelo MPSC
2. Programa Unindo Forças do Ministério Público de Santa Catarina	MPSC	Mapeamento da estrutura e atuação das UCIs; Banco de boas práticas de controle interno
3. Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal	TCESC	Programa de capacitação com temas voltados à capacitação dos controles internos municipais
4. Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM)	TCESC	Realizar um diagnóstico dos municípios catarinenses, ampliar a transparência e estimular a participação social

Iniciativa	Responsável	Objetivo/Produto
5. Ranking Nacional de Transparência desenvolvido pelo Ministério Público Federal	MPF	Realização de ranking de transparência municipal com base em questionário aplicado pelo MPF em todos os municípios brasileiros para avaliar grau de cumprimento das leis de transparência, contribuindo para a prevenção da corrupção e para o fortalecimento da participação democrática
6. Escala Brasil Transparente (EBT) 360°	CGU	Avaliar a transparência pública com base no grau de cumprimento de dispositivos da LAI nos estados e municípios brasileiros com mais de 50 mil habitantes
7. Programa de Integridade e orientações sobre a Lei Anticorrupção, orientação para criação de ouvidorias e corregedorias municipais e Programa Time Brasil	CGU	Programa de adesão voluntária que visa capacitar gestores públicos e apoiar estados e municípios no fortalecimento de seus controles internos, com estímulo à implementação de controladorias e de programas de integridade
8. Plataforma Fala.Br	CGU	Resultado da integração entre o e-Ouv e o e-SIC, o Fala.Br, tem por objetivo gerenciar as solicitações realizadas no âmbito da LAI, por meio de pedido de acesso à informação, apresentação de denúncias e reclamações
9. Programa SC Governo Aberto	CGESC	Desenvolver um Plano de Ação cocriado com o governo e com os múltiplos atores organizações da sociedade civil e outros atores não governamentais, com assunção de compromissos em áreas políticas temáticas que abordam os temas Transparência, <i>Accountability</i> , Participação Social e Tecnologia e Inovação
10. Rede de Controle da Gestão Pública de Santa Catarina	RCGSC	Órgãos e entidades de controle que atuam perante a administração pública estadual e municipal em Santa Catarina com objetivo de aprimorar a efetividade da função de controle do Estado sobre a gestão pública

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Deste modo, com base nas iniciativas até aqui elencadas, percebe-se a mobilização de órgãos de controle interno e externo no sentido de incentivar a participação social, por meio de ações de transparência, fortalecimento das controladorias, programas de capacitação aos gestores e aos controladores municipais, implantação de indicadores de desempenho, programas de integridade, fortalecimento e disponibilização de ferramentas tecnológicas para acesso às ouvidorias e facilitação dos pedidos de acesso à informação, por meio da LAI, iniciativas de governo aberto e premiações de boas práticas.

A evolução até aqui é importante para que sejam ainda mais reconhecidos os direitos dos cidadãos de participar das decisões públicas, amparados por informações fidedignas e de qualidade, que possam promover um bom debate público entre os representantes e representados. Nas ações citadas, é preponderante a atuação dos órgãos em rede dos órgãos públicos e isso pode

significar que ações em conjunto tem mais chances de ganharem força e serem perenes, promovendo as mudanças e consolidando a cidadania na administração pública.

Entretanto, verifica-se que as ações são concentradas em órgãos de controle externo e, quando realizadas por órgãos de controle interno, estão concentradas por iniciativas de órgãos do governo federal (CGU). Admite-se, porém, que podem existir ações de órgãos de controle interno que visem a participação social e promoção de *accountability* em âmbito local, mas que não foram contempladas nesta pesquisa.

Assim, torna-se importante a investigação das aprendizagens, fragilidades e potencialidades de cada iniciativa e do conjunto delas para promover ações de participação social e como viabilizar a implantação. A próxima seção traz diferentes visões de atores do controle interno, externo e social que contribuem para a formação de propostas que viabilizem a participação social e promoção de *accountability*.

4.2 FRAGILIDADES, POTENCIALIDADES E PROPOSTA DE MEDIDAS PARA AS CONTROLADORIAS, DEMAIS ÓRGÃOS DE CONTROLE E SOCIEDADE QUE POSSAM CONTRIBUIR PARA O INCENTIVO À PARTICIPAÇÃO SOCIAL E À PROMOÇÃO DE *ACCOUNTABILITY*

A partir de coleta de dados junto às entrevistas com atores do Controle Interno, Externo e Social, foram identificadas fragilidades e potencialidades dos SCIs municipais com relação às ações de incentivo à participação social e à promoção de *accountability*.

Os entrevistados foram identificados pela numeração de I a VIII, conforme demonstrado na seção 3.3 das técnicas de coletas de dados. Os resultados das entrevistas foram sistematizados e estruturados em 4 tópicos, de acordo com o modelo de análise, conforme demonstrado a seguir.

4.2.1 Controle e Participação Social

A primeira dimensão analisada refere-se ao Controle e Participação Social no âmbito dos Sistemas de Controle Interno municipais. Essa dimensão trata de entender como se dá a Participação e o Controle Social nos municípios catarinenses, quais são os desafios, barreiras e avanços da relação entre Controle Interno e Controle Social, se há interesse e apoio da alta gestão

para implementar e manter políticas de fortalecimento do Controle Social, como se dá o apoio dos órgãos de Controle Externo e como é o engajamento da sociedade na coprodução de informações e controle (CRUZ et al., 2014; DOIN et al., 2012; GUERRA, 2019, 2019; OLIVIERI; BALBE, 2019; SCHOMMER et al., 2015).

Quanto à relação do Controle Interno com o Controle Social e aos atores envolvidos no controle social e o seu engajamento, inclusive com a coprodução de informações, verificou-se que não há um diagnóstico estruturado, de modo a saber quem são os atores do controle social que mais demandam aos Sistemas de Controle Interno (SCI). Contudo, foi identificado que participam mais ativamente do controle social os atores do ambiente acadêmico, conselhos de políticas públicas, observatórios sociais e imprensa.

O entrevistado II menciona que, além dos observatórios sociais e dos conselhos de políticas públicas, atores que merecem destaque na interação entre controle interno e controle social são os jornalistas, que exercem papel fundamental no exercício do controle social, na medida em que se especializam na extração e interpretação de dados públicos.

O entrevistado I relata que a relação entre o Controle Interno e o Controle Social vem ocorrendo com a implantação do Programa SC Governo Aberto (OGP), quando das discussões nas mesas temáticas realizadas com representantes dos órgãos de controle interno, externo e social, incluindo a Rede de Controle da Gestão Pública de Santa Catarina.

Para o entrevistado I, ações como o Programa SC Governo Aberto induzem um perfil mais contributivo dos cidadãos e órgãos de controle social, deixando de lado um pouco o perfil denunciador, haja vista que o programa idealiza a participação do cidadão coproduzindo informações e coparticipando do processo de aprimoramento da gestão pública, passando a ser um agente ativo na construção das políticas públicas.

Nesse sentido, o entrevistado I afirma que foi nas mesas temáticas do programa OGP, em conjunto com atuação de atores do controle interno e controle social em âmbito municipal, que surgiu a necessidade levar as iniciativas de transparência do âmbito estadual para o municipal. Isso aconteceu em prefeituras que já tinham histórico de governo aberto, como é o caso de Blumenau. Inclusive, o compromisso 1º do plano de ação do programa SC Governo Aberto inclui a articulação entre ações nos âmbitos estadual e municipal, articuladas entre si e com a rede internacional da OGP, para disseminar e promover iniciativas de governo aberto.

Ressalta-se que o referido compromisso objetiva a aprendizagem compartilhada e a articulação de iniciativas de governos e sociedade nos âmbitos local e estadual. Os atores do governo envolvidos nesse compromisso são as prefeituras de Blumenau, Brusque, Indaial e Joinville, em articulação com os observatórios sociais, universidade e associações de municípios, o que demonstra o engajamento e a capacidade de governos locais em práticas de governo aberto em conjunto com a sociedade civil (CGE/SC, 2021).

Para o entrevistado II, há falta de engajamento do cidadão com o governo e isso pode ter diversas causas, desde a ausência de autoestima das pessoas até mesmo com uma questão cultural de ausência de cidadania. O entrevistado II lembra que a CGU tem o programa “Um por todos e todos por um pela ética e cidadania”, que tem uma série de materiais para reflexões acerca do exercício de cidadania no âmbito das escolas, além de outros programas de ensino sobre extração e interpretação de dados da transparência, debates acadêmicos, entre outros, que visam ampliar a participação do cidadão nos órgãos de governo (CGU, 2021b). A pandemia auxiliou na produção de conteúdos educativos como cursos EAD e *lives* e isso aproximou a CGU dos órgãos de controle interno de todo o país e do controle social.

Ainda na visão do entrevistado II, o controle externo tem potencial de auxiliar o controle interno nas ações de fomento à participação social, pois para o cidadão não há claramente uma divisão entre controle interno e controle externo. O cidadão não sabe quais órgãos deve procurar para receber informações ou mesmo denunciar. Nesse sentido, a união dos órgãos de controle é essencial para promover ações mais assertivas de participação e controle social.

O entrevistado IV relata que, em seu município de atuação, há diversos conselhos e muitos deles instituídos por lei e com cadeira garantida no Conselho de Transparência e Anticorrupção. Apesar disso, não vê tanta contribuição por parte dos Conselhos na gestão pública municipal. Para ele, os conselhos municipais de políticas públicas têm cunho partidário latente e isso pode comprometer a atuação isenta perante a gestão municipal.

Para o entrevistado IV, a ausência de engajamento da sociedade se deve à falta de interesse e de cultura de cidadania da sociedade. O engajamento não é algo natural, são necessárias campanhas de conscientização, a exemplo da semana transparente que é realizada pelo CI de Navegantes, com treinamento para conselheiros e cidadãos sobre o uso das ferramentas do portal da transparência.

O entrevistado IV acredita que para mudar esse quadro de ausência ou fragilidade de participação social, deve haver uma política pública forte de mudança de consciência do cidadão para exercer de fato sua cidadania não somente na hora do voto e sim acompanhar a gestão pública municipal durante a execução dos mandatos. Para isso, ele acredita que essas políticas públicas de conscientização cidadã não surtirão efeitos se forem feitas somente em nível municipal. Para o entrevistado, deve existir uma campanha nacional apoiada por todos os órgãos de controle e pelos Poderes para que de fato haja mudança efetiva, a exemplo do que foi a campanha antitabagismo no Brasil nas últimas décadas, que teve grande mudança de mentalidade e de atitude da população.

O entrevistado cita ainda que campanhas locais como a campanha “Jeito Catarinense – Jeito certo de fazer as coisas” que distribuiu cartões verdes e vermelhos para os estudantes da rede estadual de ensino, para que eles indiquem, por meio dos cartões, ações negativas ou positivas, indicando o jeito certo de fazer as coisas, tem o poder de formar conscientização cidadã nos jovens e adolescentes. Para ele, essa é uma ótima maneira de conseguir engajamento da sociedade na participação social.

Em Navegantes, há a semana da transparência e controle social que tem como objetivo a divulgação dos serviços de ouvidoria e de transparência buscando o engajamento da população na participação da gestão pública como forma de incentivo à participação social.

Com relação à atuação do Observatório Social, o entrevistado III relata que a organização tem finalidade de atuar na qualidade do gasto público a fim de possibilitar a redução da carga tributária. O entrevistado acredita que recursos públicos bem administrados refletem em cargas tributárias menores à sociedade e, portanto, serviços de qualidade à população. Ele acredita que há sim boas intenções na atuação dos gestores públicos, contudo, é preciso um direcionamento e uma cobrança no sentido de conduzir as administração pública com a racionalidade que se espera do uso do patrimônio público, com uso de critérios técnicos e menos políticos. Para o OS, não interessa quanto foi gasto com determinada política pública, mas sim quais foram os resultados alcançados com esse gasto. Assim, o OS prima pela efetividade no uso dos recursos públicos.

Nesse sentido, relata o entrevistado III que o Observatório Social sempre teve uma relação respeitosa com a administração pública municipal, seu perfil é mais colaborativo do que “denuncista”, pois sempre prezaram pela responsabilidade na apuração e divulgação de informações.

O Observatório atua também na verificação da proporção de cargos comissionados e de cargos efetivos nos Poderes Executivo e Legislativo Municipal, de maneira que a atuação dos servidores se pautem pela técnica e merecimento, o que pode levar a uma atuação mais efetiva do município. Entre as ações do OS, estão a sugestão ao Legislativo municipal de implementação de leis que impedem o nepotismo cruzado, vedação à ocupação de pastas da prefeitura municipal por vereadores, entre outros. Esses, portanto, são passos consolidados na atuação do Observatório Social que ganham o reconhecimento da sociedade, na opinião do entrevistado III.

O Observatório Social trabalha muito com projetos educacionais, como o observador mirim, que foi aplicado em escolas municipais públicas e particulares envolvendo alunos com aulas de cidadania e educação fiscal e distribuição de cartilhas. O programa é visto hoje como inovador e precursor de uma iniciativa que é replicada em outras cidades do país.

Atuaram também com alunos de universidades para fazer comparações em contratos administrativos e levar as distorções encontradas de preços, capacidade técnica das empresas, qualidade dos produtos fornecidos, entre outras, para o gestor municipal analisar a oportunidade de correções. A iniciativa, além de fomentar a participação social e a cidadania dos alunos, contribuiu para aumentar o controle dos contratos firmados pelo município com particulares em termos de cláusulas que poderiam trazer prejuízos aos órgãos públicos, bem como para conseguir contratações com condições mais vantajosas à prefeitura.

Contudo, a relação de bom desempenho entre OS e prefeitura não é vista em todos os municípios. No âmbito de atuação do entrevistado III, ele relata que existe apoio da prefeitura para a atuação do Observatório Social, pois a atuação da entidade é reconhecida pela sociedade e pela prefeitura. Contudo, afirma que encontra mais dificuldade quando depara com pessoas com perfil mais político, o entrevistado relata que o seu trabalho é mais fluído e mais correspondido quando atua com pessoas de perfil mais técnico.

Relata o entrevistado III que servidores do município têm confiança na atuação do Observatório Social, que inclusive é chamado a participar, como observador, de alguns procedimentos licitatórios, de forma a demonstrar para os proponentes a prestar serviços para o município que a sociedade está fiscalizando de perto essa relação contratual. Essa atitude cria uma rede de relacionamento configurada como a tipologia de *accountability* transversal, conforme citado por Schommer et al. (2015), em que há disseminação de informações pelos agentes públicos

e cidadãos, gerando coprodução do controle, ainda que esporádica e com baixo grau de compartilhamento de poder. Assim, o controle não é exercido apenas pelo poder público, havendo também reforço da sociedade na prestação de contas não só do administrador público, também de quem contrata com o poder público.

Quanto à atuação do Controle Externo desempenhado pelo TCE/SC, o entrevistado III relata que já houve atuação em conjunto com o TCE e com a prefeitura para resolver impasses que surgiram em um contrato de obra que a prefeitura mantinha. Para ele, os municípios menores têm carência na supervisão técnica e o Observatório Social e os órgãos de controle são fundamentais em auxiliar.

Em relação à estrutura dos órgãos de controle interno, a percepção do entrevistado II é de que não houve, em princípio, influência do controle social na sua estruturação, mas de fato houve grande participação da CGU na elaboração da estrutura, que em geral é dividida em setores de Auditoria, Ouvidoria e Corregedoria, em simetria à estrutura difundida pela CGU.

Nesse sentido, percebe-se a relação entre os órgãos de controle interno e externo no fortalecimento da atuação das controladorias municipais tem exercido influência na estruturação das controladorias municipais, bem como no apoio à sua atuação independente.

Na visão do entrevistado II, é importante ter setores especializados de forma estruturada, tais como ouvidoria, corregedoria, auditoria e prevenção de forma a manter uma estrutura efetiva de atuação. A estrutura atual da CGU foi construída a partir de experiências, mas o que motivou a reestruturação da CGU nos moldes em que é hoje em auditoria, ouvidoria, corregedoria e prevenção, foi a integração com os atores do controle social, com os cidadãos e com os conselhos de políticas públicas. Outro momento decisivo para estruturar a ação da CGU foi a 1ª Consocial, que teve ampla participação da sociedade que definiu as prioridades de atuação do governo no âmbito do controle social.

O entrevistado VI relata que o controle social no município é exercido em sua maioria pelos conselhos de políticas públicas. Em sua avaliação, o município de Blumenau conta com mais de 70 conselhos que atuam diretamente na definição de agenda governamental e da fiscalização da atuação do governo municipal, isto é, atuam em conjunto com os gestores na tomada de decisão, coproduzindo informações e controle, para o aprimoramento da gestão.

Além dos conselhos, o Observatório Social atua também na esfera municipal como parceiro da gestão municipal apontando oportunidades de melhorias nos procedimentos da gestão, controle de gastos e aplicação dos recursos públicos. O entrevistado enumera também o setor privado, por meio das entidades representativas das classes, a universidade, entre outros. Na sua avaliação, atualmente, o perfil exercido pelo controle social é mais contributivo do que “denuncista” e o maior exemplo disso é a mudança de entendimento e a abertura de diálogo pelos órgãos de controle institucionais, como o Tribunal de Contas e o Ministério Público.

O entrevistado VI ressalta que a interação do controle interno com o controle social foi em grande parte delineada pela importância que a gestão municipal atribuiu ao controle interno municipal ao elevar a controladoria ao status de secretaria de governo. Nesse sentido, a controladoria e o governo municipal convergem no sentido de procurar o diálogo, estar aberto à resolução de demandas em conjunto com a sociedade com a interação permanente com os atores do controle social.

Relata o entrevistado VI que a participação de todos os gestores em conjunto com a controladoria, que tem por dever cobrar das outras secretarias, na assunção da comunicação com o controle social impõe facilidades nessa interação. Na sua opinião, uma das barreiras enfrentadas hoje, que o município já vem implementando, mas que pode ser melhorada com o uso da tecnologia, é a promoção de canais de comunicação com a população. Como exemplo, cita as consultas públicas e as audiências públicas, posto que são importantes instrumentos na interação do controle social com o governo municipal.

O entrevistado VII relata que o conselho municipal de saúde em que atua tem uma instância, que não é comum em todos os conselhos, que é presença de representantes em cada unidade de saúde municipal e isso, na opinião do entrevistado, é um fator positivo que amplia a capilaridade da participação social no setor de saúde do município.

Elenca, porém, como fator negativo que as próprias reuniões do conselho de saúde não são realizadas em horário que permita à maioria da sociedade participar e que uma medida mais simples como a troca para um horário mais acessível pode contribuir para aumentar a participação da sociedade na construção das políticas públicas. Isto é, para que se tenha participação social, é necessário que se crie um ambiente que incentive e facilite essa participação.

Na opinião do entrevistado VII, o conselho de saúde é muito atuante, mas a relação com o governo municipal não é uma relação tranquila, pois “existem muitos interesses”, entre os quais elenca os “interesses da gestão, dos prestadores, dos usuários, entre outros” e isso, em sua opinião, pode atrapalhar o resultado almejado pelo colegiado. No entanto, o entrevistado lembra que essa disputa é natural, pois o âmbito de atuação de um conselho de saúde, visto que envolve deliberações com diversos atores, inevitavelmente envolve disputas de ordem diversas, mas que todos os lados são ouvidos, ainda que as deliberações não agradem a todos.

O entrevistado VII relata também que no contexto da pandemia vivenciada em 2020, essa relação o surpreendeu negativamente. Historicamente, o conselho sempre teve voz ativa nas decisões das políticas públicas em saúde no município. Contudo, durante o período de pandemia, contraditoriamente, as deliberações e opiniões dos integrantes do conselho não foram ouvidas e integradas às ações decisórias de combate à pandemia, como se esperava por parte dos conselheiros.

O entrevistado VII não sabe os motivos que levaram a um “enfraquecimento” da atuação do conselho frente ao governo municipal, mas relata que o prefeito não entende o papel do conselho, pois não considera as opiniões e deliberações do conselho em suas decisões no âmbito da saúde pública local. Em sua opinião, um gestor inteligente teria o conselho municipal de saúde como seu órgão de apoio, pois é um espaço em que ele pode fazer uma interlocução com a sociedade, explicar as necessidade de gestão e escutar as necessidade da sociedade, ainda que seja um espaço de disputa.

A relação do conselho de saúde municipal com o controle interno é relativamente distante, segundo o entrevistado VII, posto que o CI atua na realização de auditorias dos contratos na área de saúde do município e, para tal, não mantém uma relação de proximidade com o controle social, tampouco realizam ações que promovam a participação social no âmbito do conselho. Mas em sua opinião, essa relação distante pode se dar pela relativa ausência de independência do CI municipal com a alta gestão.

O entrevistado VIII, que atua no Ministério Público, lembra que o controle social compõe um sistema de proteção ao patrimônio público, ainda que não esteja categoricamente exposto na CF/88. Para ele, esse sistema de proteção se realiza por meio de ações articuladas entre as

instâncias responsáveis pelos controle interno, externo e social, sem sobreposição de responsabilidades, mas de conjugação de esforços.

Para ele, em um período recente de 10 anos até o atual momento, as instituições perceberam que essa interlocução não é apenas necessária, mas sim obrigatória. Desse modo, o controle social organizado surgiu como um ator importante nesse processo de articulação.

Para o entrevistado VIII, com o advento da Lei de Improbidade Administrativa (Lei n. 8.429/1992), o MP foi imbuído de atribuição proteção ao patrimônio público, apurando as ações não apenas dos agentes que houvessem enriquecido ilicitamente ou produzido danos ao erário, mas também daqueles agentes públicos que houvessem ferido o princípio da moralidade administrativa, conceito que a lei tratou de maneira vaga, em sua opinião.

Atualmente, transcorridos 19 anos do início da vigência da lei de improbidade administrativa e ampliada significativamente a participação do MP nessa área, segundo o entrevistado VIII, passou-se a perceber duas coisas que, inclusive, motivou o programa Unindo Forças com foco no trabalho preventivo: a) a atuação repressiva chegava muito tarde, pois os crimes que começavam pequenos já haviam se consolidado como grandes esquemas de fraude e desvio; b) O MP recebia grande volume de denúncias de irregularidades que poderiam ter sido corrigidas a contento internamente nos órgãos públicos, posto que a maioria desses casos eram mais simples e não necessitavam, quando apenas configurado erro, a atuação do MP. Assim, esses foram vetores que levaram ao MP atuar de maneira preventiva e em conjunto com os órgãos de controle interno, no âmbito do Programa Unindo Forças, buscando prevenir os problemas mais graves e racionalizando a resolução de problemas menores.

Essa ação do MP demonstra um movimento no sentido de desmistificar os órgãos de controle, tendo como interesse principal evitar que a irregularidade aconteça, aproximando o controle externo e interno do controle social, gerando, portanto, confiança por parte da sociedade nas instituições de controle.

Em 2015, o MP sugeriu aos promotores que desenvolvessem em suas comarcas, juntamente com as entidades da sociedade civil, tratativas no sentido de incentivar a criação de observatórios sociais. Relata que a atuação das sociedades de classe é muito bem-vinda, mas alguns promotores viam essa atuação com reserva, dado que, em algumas situações, houve conclusão pelo arquivamento de denúncias e houve questionamentos do observatório social quanto ao desfecho

de algumas denúncias. Esses questionamentos ao MP não eram usuais antes da atuação mais intensiva do controle social.

De outro lado, o entrevistado VIII recorda que nem sempre os interesses de quem exerce o controle social são republicanos e coletivos. Exemplifica que as organizações da sociedade civil que realizam o controle social contestando (em sede de recurso) as atuações do MPSC de maneira sistemática, isso pode apresentar problemas e comprometer a isenção da organização e o controle social exercido por ela.

Nesse sentido, o entrevistado VIII relata que um dos objetivos do programa de fortalecimento do controle interno Unindo Forças é também o resgate da confiança dos cidadãos nos órgãos de controle. Recorda também que, em sua opinião, não evoluiu a questão disciplinar, que no serviço público é encarada ainda como um “tabu” e é um assunto difícil de ser tratado. Nesse sentido, o MP atuou de maneira orientativa com as controladorias, de modo que o interesse público fosse preservado e se tivessem iniciativas efetivas de atuação das controladorias. Foi nesse aspecto que o entrevistado VIII lembrou das significativas mudanças que o programa Unindo Forças trouxe para controladoria do município de Blumenau, o que contribuiu para que esta alcançasse mais legitimidade no seu município, além de outras iniciativas que a estruturou como órgão permanente de controle.

De acordo com o relato dos entrevistados, o controle e a participação social são mais efetivos quando há uma interação e um engajamento da sociedade com os órgãos de controle, com os governos, entidades de classe, associações de municípios. O programa Unindo Forças, que surgiu de uma parceria de órgãos integrantes da Rede de Controle e é coordenado pelo MPSC, e vem contribuindo para fortalecer controladorias municipais e articular esforços entre os controles interno e externo. Isso pode contribuir para aprimorar o controle local e para uma abertura e engajamento por parte dos gestores públicos municipais.

4.2.2 Transparência

A dimensão Transparência auxilia no entendimento da situação atual dos portais de transparência, o que precisa ser melhorado e o que pode ser replicado em termos de boas práticas já realizadas nos portais de transparência, como tornar o governo mais *accountable* e como tornar

a transparência um instrumento de democracia e de incentivo à participação social (DREHMER; RAUPP, 2018; KOPPELL, 2005; OLIVIERI; BALBE, 2019; PINHO; SACRAMENTO, 2009).

No âmbito estadual, a entrevistada I menciona que a Gerência de Transparência e Dados Abertos reconhece que a procura pelas informações disponibilizadas no portal de transparência ainda é baixa e contém informações mais legalistas do que aquilo que de fato a sociedade quer saber. Há ainda reclamação dos Observatórios Sociais sobre a dispersão de informações no portal de transparência, ou seja, há um *feedback* de atores do controle social sobre a qualidade das informações no portal da transparência. Acredita, ainda, que a pandemia revelou a capacidade de resposta e de mobilização da estrutura de governo para atendimento às demandas por informações em âmbito de transparência pública.

Nesse sentido, o compromisso quatro do programa SC Governo Aberto trata das alterações no portal da transparência com reestruturação da arquitetura da informação e linguagem mais acessível, com a simplificação de consultas contando com a validação de grupos de usuários, além da reestruturação do canal de transparência passiva. Está previsto também uma espécie de acompanhamento processual em tempo real, por meio de notificação por e-mail e disponibilização de dados em formato aberto em relação às compras e dados financeiros e a disponibilização, por meio da transparência ativa, dos dados mais requeridos pela transparência passiva o que pode otimizar os serviços de disponibilização e acesso à informação.

Para o entrevistado II, os portais de transparência não foram construídos para o cidadão, mas sim para os gestores. O controle social quer rastreabilidade e não apenas informações dispersas e que não satisfaçam as necessidades da sociedade. Os portais de transparência não têm uma linguagem cidadã. Para isso, é preciso que o controle social participe da construção dos portais de transparência e não haja uma construção isolada de ferramentas que não servirão aos cidadãos, pois se a informação é para os cidadãos, ela deve ser construída com a participação do cidadão. “O portal é só um portal, quem tem que ser transparente é o gestor”. É preciso reduzir a cultura de pertencimento dos dados pelo gestor público e para isso é preciso que a legislação que defina o que é e o que não é público conte com a participação da sociedade.

O entrevistado IV relata que os portais de transparência em Santa Catarina são, em geral, desenvolvidos e mantidos por poucas empresas de tecnologia que detêm quase a totalidade do mercado de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) nos municípios. Tal situação faz com

que os portais sejam ruins e não apresentem as informações mínimas requeridas pela legislação e pela sociedade. A percepção da fragilidade do portal de transparência municipal fez com que essa demanda fosse levada aos demais órgãos de controle como CGU e TCE para que fosse desenvolvida ferramenta de tecnológica que atendesse aos requisitos mínimos que precisaria de um portal de transparência.

Diante do fato, no município em que atua o entrevistado, houve licitação e uma das empresas que detém grande parte desse mercado venceu esse processo licitatório. A Controladoria Municipal, em conjunto com o Conselho Municipal de Transparência e Anticorrupção, passou a construir um novo portal da transparência. Na visão do entrevistado IV, hoje o portal apresenta as informações mínimas que um portal de transparência deve ter, de acordo com a legislação, porém ele acredita que transparência é amplitude e não somente aquilo que a Lei Complementar 131/2009 (Lei da Transparência) dispõe minimamente das informações que os órgãos públicos devem disponibilizar à sociedade. Há muitas informações que ainda não estão disponibilizadas de forma ativa no portal da transparência, mas que deveriam estar, a exemplo das ações que a prefeitura desenvolve para aprimoramento da gestão e do atendimento das demandas da população.

Na opinião do entrevistado IV, de fato os portais de transparência não têm linguagem cidadã, mas isso se deve ao fato de que a linguagem da burocracia pública por si só não é cidadã. Para mudar esse panorama, muita coisa precisaria ser mudada em termos de burocracia no país, a começar pela legislação, e isso deve ser avaliado com cautela e não é uma ação que deve partir do município. Na sua visão, é uma ação que deve partir primeiramente do governo federal, que detém a competência para tanto. Além disso, a alteração por conta própria das informações públicas para uma linguagem cidadã pode gerar um problema de interpretação e até mesmo de manipulação dos dados e isso deve também ser visto com cautela.

Para o entrevistado IV, a principal deficiência do portal de transparência de Navegantes é a falta de rastreabilidade dos dados quando se faz o cadastro dos documentos, ou seja, a vinculação das notas de empenho com licitação, número de contrato, entre outros.

O entrevistado IV ainda relata que a sociedade, por vezes, requer que o portal de transparência tenha mais informações que o mínimo requerido e isso revela os avanços que o portal de transparência ainda precisa ter, mas que, por questões de ordem financeira e burocrática, nem sempre é uma tarefa fácil de ser implementada. Apesar disso, na sua avaliação, o portal de

transparência já traz reflexos na diminuição de pedidos de informação, na chamada transparência passiva. Contudo, é preciso que o cidadão saiba onde procurar e o Controle Interno informe o caminho ao cidadão. Para isso, o CI disponibilizou vídeos tutoriais de como manusear as informações que estão dispostas no portal.

Nesse ponto, o entrevistado IV revelou que o portal de transparência de Navegantes atingiu nível de excelência tamanha que os próprios servidores, por vezes, preferem extrair as informações e relatórios do portal a extrair informações do sistema oficial da prefeitura. Isso revela que o benefício de se ter um bom portal de transparência pode se dar em prol da própria gestão municipal e não somente aos cidadãos.

Ainda em relação à linguagem dos portais de transparência, para o entrevistado III, é necessário que esses tenham uma espécie de sumário, pois apesar das informações estarem disponíveis, muitas vezes é necessário percorrer um caminho longo até obter as informações que são requisitadas. Outro problema que o entrevistado III enxerga é a ausência de dados abertos, isso dificulta a atuação do OS, que tem que realizar um serviço manual de extração e tratamento de diário dos dados.

Observa-se, porém, que já existe iniciativa desenvolvida para padronização de dados abertos em compras e contratações públicas da Prefeitura Municipal de Blumenau em parceria com a Udesc (UDESC, 2021). A iniciativa tem por objetivo desenvolver uma proposta de padronização para publicação de dados abertos para os processos de compras e contratações públicas em Blumenau e disseminar esse modelo para outras prefeituras e órgãos públicos.

A principal ferramenta utilizada pelo Observatório Social de Brusque é o portal da transparência da prefeitura municipal, porém também há pedidos de informação com base na LAI para complementar informações que por vezes são necessárias.

Para corrigir problemas de deficiências nos portais de transparência, o OS de Brusque utiliza serviços de estagiários de universidades para avaliar a acessibilidade dos portais de transparência dos municípios de SC, sendo construído um ranqueamento dos portais com base em critérios. Ressalta que esse é mais um trabalho de conscientização e uso de mão de obra dos cidadãos que resulta em educação cidadã e gera contribuição para a sociedade.

Para o entrevistado III, o portal de transparência poderia ter uma linguagem mais acessível ao cidadão apenas com a mudança de alguns vocábulos que facilitariam a compreensão do cidadão que não tem conhecimento da linguagem burocrática dos órgãos públicos. Na sua opinião, as informações deveriam ser apresentadas em linguagem popular, tendo em vista que a população é leiga na linguagem burocrática utilizada.

O entrevistado III relata que o que pode facilitar o controle social é a divulgação de informações não somente aquelas definidas pela legislação, mas também informações mais apuradas especialmente sobre obras que podem fazer diferença para a qualidade de vida da população, pois são de fato essas informações que a população quer saber.

Nesse aspecto, estudo que analisou a transparência como elemento da coprodução de bens e serviços públicos na prefeitura de Blumenau destacou a relevância da transparência na coprodução ao contribuir para aproximar servidores públicos e cidadãos, promover confiança e viabilizar as obras públicas (ROCHA et al., 2019). A iniciativa de transparência em obras públicas em Blumenau contribuiu para equilibrar as expectativas dos cidadãos, justificar a falta de recursos, promover o engajamento de servidores e cidadãos em relação ao desafio enfrentado.

Essa visão é corroborada pelo entrevistado V, que informa que é essencial que a divulgação das informações esteja em locais de fácil acesso e visualização pelo cidadãos, de modo a não se criar entraves para o acesso de informações que são importantes para o controle social.

Na visão do entrevistado V, os portais de transparência municipais devem ter informações mais completas e tempestivas, pois a principal reclamação recebida pela ouvidoria do TCE/SC é que os portais de transparência disponibilizam informações em atraso. Isso gera uma demanda para o TCE/SC em disponibilizar informações aos cidadãos que o próprio órgão público municipal detém e inclusive já realizou o envio ao TCE/SC. Nesse sentido, uma solução para o caso seria a integração dos sistemas dos portais de transparência com o sistema de recebimento de informações pelos municípios ao TCE/SC, sistema e-Sfinge, de modo que as informações disponibilizadas ao órgão de controle fiquem automaticamente disponíveis no portal de transparência do ente municipal.

Na percepção do entrevistado V, a população já percebeu o potencial que os portais de transparência têm quanto ao fortalecimento do exercício do controle social. Para ele, quanto mais bem provido de informações claras e de fácil entendimento ao cidadão, maior é o exercício do

controle social. A prova disso é que muitas das denúncias e reclamações recebidas pela ouvidoria do TCE/SC são acompanhadas de documentos e informações extraídas dos portais de transparência pelo cidadão.

O entrevistado V relata, ainda, que o TCE/SC poderia regulamentar e padronizar os requisitos mínimos de informações dos portais de transparência (além do que as leis atuais já exigem), de modo a fortalecer o controle social e, como efeito dessa iniciativa, reduzir as demandas pela transparência passiva.

Na percepção do entrevistado IV, a atuação e o engajamento dos cidadãos, seja em sociedade civil organizada ou não, é muito dependente dos portais de transparência, daí a importância de se manter atualizados e com informações completas.

O entrevistado VI relata que a transparência pública no município de Blumenau tem avançado no fornecimento de informações por meio da plataforma do portal da transparência. Diz ainda que mantém canais abertos à população para o fornecimento de dados e informações e mantém uma preocupação permanente do governo para disponibilizar informações úteis ao cidadão, se antecipando e fornecendo informações amplas por meio da transparência ativa. Utilizam como parâmetros de avaliação os diagnósticos realizados pela CGU na Escala Brasil Transparente, bem como a análise das demandas que chegam pelos canais da ouvidoria.

Ressalta o entrevistado VI que uma importante ação que tem sido realizada pelo município e que facilita e fortalece o controle social é a ação Governo sem Papel. Nessa ação, os processos do município são todos realizados de maneira eletrônica, o que torna mais dinâmica e tempestiva a disponibilização de informações públicas à sociedade para sujeitar a ações públicas ao controle social, de modo que é possível saber quais são as áreas que atuam nos processos, o tempo de atividade em cada setor.

Esse relato demonstra que o governo tem se esforçado para se tornar mais *accountable*, de modo que os cidadãos saibam quais ações do governo municipal estão alinhadas aos interesses e ao que espera a sociedade. Ainda, que seja possibilitada a aplicação de sanções pelos cidadãos, caso o desempenho realizado esteja abaixo do esperado pela sociedade (KOPPELL, 2005; PINHO; SACRAMENTO, 2009).

O entrevistado VII relata que o conselho municipal de saúde não se utiliza largamente do portal de transparência municipal, ou seja, não utilizam esse mecanismo para se instrumentalizar. Reconhece que isso é uma deficiência do conselho municipal de saúde. Relata, porém, que as informações que sutilizam vêm dos técnicos da gestão municipal, quando solicitado pelo conselho.

Nesse ponto, o entrevistado VII aborda também que a ausência de utilização dos canais de transparência municipal pelo conselho de saúde se dá em função da dificuldade de manuseio das informações dispostas nos portais. Para ele, o uso de ferramentas como *excel*, *business intelligence*, que não são, à primeira vista, tão intuitivos, dificulta e afasta o conselheiro desses canais de informação. Relata ainda que “o fato de ter a ferramenta disponível não necessariamente é transparência, é preciso facilitar o acesso”.

O entrevistado VIII relata que o tema da transparência tem caráter imprescindível e é objeto do programa Transparência e Cidadania (MPSC, 2013) que, inclusive, sendo objeto também de reforço na nova lei de licitações (Lei n. 14.133/2021) que dispõe de conteúdo mínimo de transparência em compras e contratações.

Relata ainda o entrevistado VIII que a operacionalização técnica dos portais de transparência não é algo simples de se viabilizar. Imaginava que em pouco tempo o MP avançaria para além das questões mínimas de transparência e de acesso à informação. Contudo, denota que a efetiva procura dos dados e o emprego de informações disponíveis no portal de transparência é algo não muito desenvolvido no âmbito público e é preciso evoluir muito para fins de um debate político mais bem informado. Para o entrevistado VIII, a população ainda carece de informações e até mesmo de como utilizar as informações públicas já acessíveis ao cidadão.

De acordo com o entrevistado VIII, um dos objetivos da LAI é fomentar a cultura de controle social, uma cultura cidadã, e isso só vai surgir quando a informação não estiver apenas disponível, mas estiver sendo debatida pelos cidadãos e imprensa com seus mandatários.

Nesse sentido, o entrevistado VIII afirma que o tema da transparência é um assunto “fenomenal” para ser trabalhado nas escolas, com mecanismos e atividades de pesquisa nos portais de transparência municipais. Cita o programa Serenata de Amor (2021, p. 1), que é “um projeto de tecnologia que usa inteligência artificial para auditar contas públicas e auxiliar no controle social”. Mas lembra que esse programa só foi possível de ser desenvolvido por pessoal

especializado, a população “comum” ainda não desenvolveu o hábito de procurar os dados dos municípios.

4.2.3 Ouvidoria

A dimensão Ouvidoria, considerada como porta de acesso dos cidadãos com os gestores públicos, auxilia em entender como é realizada a comunicação do cidadão com o governo, quais são as dificuldades enfrentadas pelos cidadãos e quais são as oportunidades de melhoria na visão dos cidadãos e de quem atua no controle interno. Essa dimensão deu subsídio para entender e propor medidas que aproximem o cidadão da administração pública, de modo que os governos se tornem mais responsivos (*answerability*) e atuem em parceria com a participação direta da sociedade (PINHO; SACRAMENTO, 2009; ROCHA, 2013b; SCHEDLER, 1999; SOUZA; SANTOS, 2019).

O entrevistado I relata que, no âmbito estadual, além da ouvidora-geral, há uma ouvidoria específica da saúde. Os setores de ouvidoria utilizam plataforma própria e divulgam relatórios trimestrais no site da CGE sobre o desempenho da ouvidoria. Há também divulgação dos canais da ouvidoria por meio de mídias sociais em relação aos serviços e eventos da ouvidoria, porém o atendimento e tratamento das demandas ocorrem somente pelo canal oficial de ouvidoria.

Na sua visão, a criação de uma ouvidoria específica se deu em virtude da alta demanda por informações e comunicações à Secretaria de Estado da Saúde. Para ele, a existência de uma ouvidoria específica é importante, pois possibilita um tratamento mais célere e eficiente ao cidadão, considerando se tratar de assuntos que exigem conhecimentos específicos sobre o tema.

Os entrevistados II e V relatam que em Santa Catarina há uma alta adesão à plataforma Fala.BR pelos municípios, que é disponibilizada e mantida gratuitamente pela CGU. A plataforma tem a vantagem de ser nacional e o cidadão não precisa entrar em portais específicos para solicitar informações. Outra vantagem é que é gratuito e a CGU tutela regras de *compliance* de acordo com as mudanças na legislação. A ideia é concentrar tudo no Fala.BR, tanto pedidos de informação quanto comunicações à ouvidoria.

Entre as vantagens citadas pelo entrevistado II em se utilizar a plataforma Fala.BR, é que as pessoas que a utilizaram são convidadas a serem conselheiros de usuários de políticas públicas,

isto é, após a utilização dos serviços públicos, é enviado questionário para avaliação do serviço e quem faz essa operacionalização é a ouvidoria.

Relata o entrevistado V que não há obrigatoriedade de uso de algum sistema específico, porém a vantagem da plataforma Fala.BR é a intercomunicação entre diversos órgãos de todas as esferas dentro da mesma plataforma, o que para ele a comunicação via sistema pode dar mais segurança, efetividade e celeridade do que a comunicação via e-mail.

Quanto à pesquisa de satisfação, o entrevistado IV informa que como o município utiliza a plataforma Fala.BR, há uma medição de pesquisa de satisfação automática e online na própria plataforma Fala.BR, o Painel Resolheu (CGU, 2021j), contudo o entrevistado relata que a adesão à pesquisa de satisfação ainda é muito baixa em relação aos pedidos advindos do canal de ouvidoria.

Na opinião do entrevistado II, os municípios não divulgam as ações da ouvidoria, pois para muitos municípios, a ouvidoria ainda é “um canal de fofoca” e não um canal de relacionamento com a população. Os gestores ainda têm uma percepção de que os cidadãos atrapalham e não colaboram para o andamento da gestão.

Outro problema citado é de que a maioria dos ouvidores são também controladores e corregedores, isto é, acumulam funções em desacordo com o princípio de controle interno de segregação de funções (ATTIE, 2011; TCE, 1999). Essa acumulação gera alta demanda dessas pessoas, que não conseguem se aprimorar nos setores específicos. Uma solução para isso é a nomeação de servidor efetivo (concurado) para executar funções exclusivas de ouvidoria, a exemplo do que aconteceu com a função de controladores nos municípios.

Para o entrevistado IV, a ouvidoria é um meio importante de contato do governo com o cidadão e, no caso do município de Navegantes, pode inclusive representar mais a sociedade do que os próprios conselhos, dada a notoriedade que é dada ao setor, pois dispõe também de ouvidorias especializadas em áreas de grande demanda da prefeitura, visando manter grande cobertura de atendimento ao cidadão. Outro ponto destacado pelo entrevistado é a realização de ouvidoria ativa, isto é, a ouvidoria vai até as ruas para ouvir a população e receber as demandas da sociedade que são levadas aos gestores, sendo a ausência de resposta cobrada por parte da Controladoria e as ações da ouvidoria são divulgadas em relatório bimestral de publicidade no site oficial da prefeitura municipal.

Para o entrevistado IV, para melhorar os serviços prestados pela ouvidoria, é necessário maior quantidade de servidores trabalhando no órgão. Para fazer mais, é preciso dispor de mais recursos humanos, pois atualmente conta-se apenas com um servidor que faz o papel de ouvidor e demais servidores em cada secretaria que são responsáveis por receber demandas da ouvidoria (ouvidorias especializadas).

Outro ponto que, na opinião do entrevistado, pode ser melhorado é a questão do sigilo das informações. Segundo ele, hoje a ouvidoria sente grande insegurança jurídica ao responder as demandas que versam sobre dados pessoais, considerando a recente publicação da Lei Geral de Proteção de Dados. Para o entrevistado, é necessário que haja definições claras do que pode ou não ser divulgado e essa definição deve se dar em âmbito nacional, com amplo debate, e com a participação da sociedade, para minimizar as interferências políticas na decisão do que deve ou não ser sigiloso ou público.

O entrevistado III acredita que é preciso divulgar mais os trabalhos da ouvidoria, pois é um excelente canal de comunicação do cidadão com a gestão pública. Relata que o Observatório Social de Brusque utiliza com frequência o canal da ouvidoria para realizar questionamentos, denúncias e cobrar postura dos gestores em relação às situações em que o poder público ainda não se manifestou sobre um fato já ocorrido.

O entrevistado III relata que o Observatório Social e que atua fez um ranking da qualidade dos serviços prestados pelos postos de saúde na percepção do usuário, com entrevistas nos postos de saúde com pessoas que haviam recém utilizado o serviço público. Essa informação foi muito usada pela prefeitura, pois resultou em capacitações e em melhorias dos serviços de saúde prestados à população. Na pesquisa, que foi produzida uma única vez, optou-se por realizá-la de maneira presencial, pois, na percepção do Observatório, muitos usuários dos serviços de saúde municipal são idosos e tem dificuldade com as ferramentas de tecnologia da informação para fins de avaliação dos serviços públicos.

O entrevistado V ressalta a importância da ouvidoria em todos os órgãos da administração pública como meio de comunicação do Poder Público com o cidadão. Para isso, informa que é preciso que o setor de ouvidoria dê todas as condições de proteção ao cidadão para que a ouvidoria seja reconhecida pelo cidadão como órgão de credibilidade e segurança nessa comunicação.

Para o entrevistado V, é preciso que a ouvidoria passe por um teste de *compliance* para identificar os riscos que envolvem o setor, como por exemplo a segurança da informação recebida do cidadão, fragilidades do setor, as responsabilidades dos servidores integrantes da ouvidoria e a definição de pelo menos um servidor responsável pelo setor, a estrutura de recebimento do cidadão. Esta, segundo o entrevistado, deve ser de fácil acesso físico aos cidadãos, sem que seja necessário passar por outros setores para que se chegue ao local físico da ouvidoria.

Entre as outras “medidas de segurança” citadas pelo entrevistado estão o telefone de contato direto da ouvidoria sem intermediários, endereço de e-mail de uso exclusivo da ouvidoria, computadores e máquinas com acesso permitido somente aos servidores de ouvidoria, garantir o anonimato dentro do órgão público, ainda que haja solicitação da identidade do solicitante, com base em normativo do próprio ente público.

O entrevistado V informa ainda que, com base em levantamento não publicado realizado em 2019 pelo TCE/SC, há municípios que não têm servidor designado a serviço exclusivo da ouvidoria, não há e-mail institucional específico do setor de ouvidoria, sendo utilizado e-mail pessoal para atendimento de demandas, ausência de telefone exclusivo da ouvidoria, ausência de local físico específico da ouvidoria para recebimento dos cidadãos e demora no atendimento

Segundo relata o entrevistado V, as ouvidorias das Câmaras são ainda mais precárias, considerando ainda que as Câmaras municipais são responsáveis pelo recebimento de denúncias mais até do que as prefeituras. Nesse sentido, ressalta a importância da existência de um trabalho de fortalecimento das ouvidorias nos parlamentos municipais, de maneira a viabilizar o controle social.

Informa o entrevistado V que o TCE/SC está fazendo novo levantamento sobre as condições das ouvidorias em Santa Catarina para aprimorá-las e fortalecê-las, por meio de palestras e oficinas direcionadas a cada macrorregião do estado. Lembra ainda que o TCE/SC, em 2019, encaminhou ofício a todos os municípios catarinenses posicionando-se em relação à Lei n. 13.460/2017 no sentido de que todos os municípios devem ter ouvidoria constituída no mínimo na Prefeitura e na Câmara Municipal.

Para o entrevistado V, o ponto crítico é a falta de um servidor exclusivo no setor de ouvidoria. Para ele, isso “afugenta o usuário”. Relata também que é importante seguir a orientação

contida na Lei 13.460/2017 no sentido de não se exigir identificação do cidadão de modo que se inviabilize sua manifestação.

O entrevistado VI relata que o município se utiliza da ouvidoria central e de uma ouvidoria especializada na secretaria de saúde e que, quando demandadas, há uma preocupação quanto ao prazo de resposta do cidadão e quanto à resposta em si. Ressalta que nem sempre a resposta dada pelo governo municipal é a resposta que o cidadão quer ouvir, mas que isso decorre de uma série de fatores burocráticos que envolvem a gestão pública. Porém, os pedidos realizados via ouvidoria são vistos de fato como uma necessidade dos cidadãos.

O entrevistado VI entende que a ouvidoria é um canal importante de comunicação com a sociedade, mas, na sua avaliação não é o principal canal. “Num município como Blumenau, os conselhos são os principais, pois são porta-vozes daquilo que são necessidades e demandas da sociedade”. Ressalta que a ouvidoria é um canal que o cidadão aponta aquilo que não está funcionando no município, é importante inclusive para que os cidadãos levem para a administração pública aquilo que ela sozinha pode não perceber como sendo uma necessidade da população e assim o município possa dar uma solução para o problema apontado.

O entrevistado VII relata que o conselho municipal de saúde não atua junto à ouvidoria, ou seja, as reclamações e sugestões do conselho são encaminhadas diretamente à gestão municipal, durante as reuniões plenárias. O que ocorre é quando o cidadão não é atendido nos canais de ouvidoria, recorre então ao conselho de saúde para que suas demandas sejam ouvidas e atendidas.

Nesse sentido, o entrevistado VII esclarece que, de certa forma, as reuniões do conselho de saúde são também espaços de ouvidoria, que os cidadãos e representantes locais expõem os problemas e expõem suas demandas.

O entrevistado VIII relata que as ouvidorias municipais de SC tiveram avanços nos últimos anos e que a Lei do Usuário do Serviço Público (Lei n. 13.460/2017) é uma excelente lei, mas pouco explorada e pouco conhecida pelos próprios municípios. Reconhece que há cultura de o cidadão não procurar, em princípio, o órgão de controle interno e a ouvidoria municipal na comunicação de denúncias e reclamações. Mas, isso tem sido objeto de mudanças, inclusive, por meio do fortalecimento das controladorias municipais e de seus órgãos de ouvidoria, por meio do Programa Unindo Forças.

De acordo com as respostas dos entrevistados, é inegável a contribuição das ouvidorias dos órgãos públicos como indutoras do processo de comunicação entre os governos e os cidadãos, o que incentiva a participação social e promove *accountability*. Se bem estruturadas, com sistemas de qualidade, que preservem o sigilo dos denunciantes e comunicantes e que atue na resolução dos problemas relatados pelos cidadãos, as ouvidorias podem ser um canal que ganhe mais confiança da sociedade para o encaminhamento e solução de demandas, principalmente se trabalhado de forma articulada com os demais canais que se complementam na função articulação do controle interno com o controle social. Observa-se ainda o importante papel de controle social exercido pelos Conselhos de Políticas Públicas municipais, os quais são canais de comunicação da sociedade complementares à ouvidoria e em alguns casos preferenciais.

4.2.4 Aprimoramento da Gestão

A dimensão Aprimoramento da Gestão auxilia no entendimento de como as demandas sociais estão conectadas com os objetivos da gestão, de que maneira os controles interno e externo, facilitando e estimulando a participação social, podem favorecer o fortalecimento da gestão. Esse aprimoramento pode se dar com a integração das funções desempenhadas pelo controle interno (ouvidoria, corregedoria, auditoria e prevenção) e com práticas de governo aberto, de modo que se tornem mais responsivos e atendam aos anseios da sociedade (ALBERNAZ; GOMES, 2019; DENHARDT; DENHARDT, 2007; KOPPELL, 2005; OGP, 2021; OLIVIERI; BALBE, 2019; ROCHA, 2011).

O entrevistado I informa que, em âmbito estadual, atualmente, não há controle das demandas que estão virando ações para melhoria dos serviços públicos. Contudo, acredita que com a reformulação de sistema que gere relatórios mais eficazes, os gestores podem ser provocados e apresentar melhorias na gestão. Nesse sentido, há um projeto de regulamentação do conselho de usuários de serviços públicos e ferramenta tecnológica de avaliação de serviços públicos pelos usuários que pode contribuir para a melhoria da gestão pública de forma compartilhada com a sociedade.

Nesse ponto, cabe destacar que, entre os quatro compromisso assumidos no 1º Plano de Ação SC Governo Aberto (CGE/SC, 2021), o terceiro compromisso se refere à promoção da “participação social para aperfeiçoamento dos serviços públicos através da instituição de conselho

de usuários, criação de ferramenta tecnológica de avaliação de serviços digitais e melhoria do sistema de ouvidoria e acesso à informação” (CGE/SC, 2021, p. 1).

Para a entrevistada I, o apoio da alta gestão para aderir ao programa de governo aberto da OGP foi essencial para a concretização do projeto e isso gerou demanda de avaliação dos compromissos e metas firmados no âmbito do programa com demais secretarias de governo, envolvendo parte da administração estadual no programa.

A entrevistada II explica que a experiência da CGU com as fiscalizações e auditorias permitiu conhecer que a causa de algumas irregularidades encontradas era decorrente de falta de conhecimento e não de má fé e isso fez com que fosse investido em programas de educação do cidadão.

O Programa Time Brasil, desenvolvido pela CGU em parceria com municípios, foca na melhoria da Gestão com os eixos de integridade, participação social e transparência. Por meio desse programa, o município tem um autodiagnóstico, de modo que consegue verificar a melhoria nos 3 eixos e em 3 níveis (básico, médio e avançado). Na opinião do entrevistado II, quando o gestor está sendo avaliado e vigiado, a execução das ações é repensada e realizada de maneira mais efetiva.

Para a entrevistada II, a ouvidoria tem papel essencial na melhoria da gestão, contudo a maioria das ouvidorias não sabem que devem apontar falhas e recomendar melhorias na gestão em função das demandas recebidas (conforme disposto no art. 14, da Lei nº 13.460/2017). A entrevistada lembrou que Navegantes é exemplo nessa questão, pois trata das demandas vindas de ouvidoria como oportunidades de melhorias de gestão, além de realizar ouvidoria ativa em setores específicos do município.

A entrevistada II sugere como medida para aprimorar a gestão que o Sistema de Controle Interno insira em todas as auditorias a verificação da transparência e do controle social no planejamento e execução de auditoria, como itens de teste.

Outro ator que pode melhorar a gestão, segundo a entrevistada II, é o conselho de políticas públicas, contudo a população não tem conhecimento desses conselhos e muitas vezes quem compõem os conselhos levam problemas particulares e não problemas sociais da coletividade no

âmbito do conselho. Visão esta que difere do que apontaram os entrevistados VI e VII, conforme mencionado em outros pontos do texto.

Para o entrevistado IV, para o controle social auxiliar no aprimoramento da gestão, é necessário capacitá-lo e conscientizar os cidadãos sobre seu papel de cidadania, para que haja o engajamento necessário para o controle social ser apto a promover mudanças e aprimoramento da gestão pública. É necessário também, segundo o entrevistado, que a sociedade civil organizada fique isenta de questões políticas e partidárias e que a alta cúpula do governo municipal forneça o apoio necessário igualmente com isenção política e um olhar mais técnico para a controladoria e para o controle social, de modo que a confiança entre esses controles torne a relação mais produtiva e que forneça resultados concretos à sociedade.

Para o entrevistado III, é difícil de acompanhar as ações que estão sendo realizadas com aquelas pactuadas nos planos de governo. Em sua opinião, a generalidade das leis orçamentárias pode atrapalhar o acompanhamento do cidadão. Nesse sentido, é necessário que os planos de governo definam ações, metas e indicadores bem definidos e que sejam de fácil acompanhamento para o cidadão. Essa medida é importante, inclusive para divulgar as ações públicas à imprensa.

Na avaliação do entrevistado III, todas as orientações com órgãos de controle externo foram muito produtivas e os auxiliaram nas ações de fiscalização do município. Assim, revelou importante ponto a ser observado que é a orientação e fomento ao controle social não somente pelos órgãos de controle interno, mas sim por uma rede de apoio formada por outros integrantes dos órgãos de controle. Considera fundamental o diálogo com demais órgãos de controle e, em sua avaliação, o diálogo do Observatório Social com os órgãos de controle pode ser mais fluído do que com os próprios órgãos da estrutura do governo municipal, o que pode revelar a característica de apoio que os demais órgãos de controle têm com o controle social realizado nos municípios.

Na sua opinião, é necessário criar estratégias junto aos órgãos de controle e com as administrações municipais que criem uma interação com a sociedade civil organizada para o controle da gestão pública e que seja um programa do próprio ente público. Essas ações podem dar mais legitimidade aos órgãos que exercem o controle social.

O entrevistado V relata que a divulgação da carta de serviços, prevista na Lei nº 13.460/2017, é item essencial ao aprimoramento da gestão, de modo que o gestor repense quais são os produtos que deve oferecer à sociedade. Contudo, nem todos os municípios divulgam a

carta de serviços nem o relatório dos serviços prestados pela ouvidoria. Informa também que muitos prefeitos preferem não instituir os serviços de ouvidoria porque temem um aumento de denúncias (procedentes ou não) e, por consequência, um aumento na demanda de serviços municipais.

O entrevistado V argumenta que para que haja um aprimoramento da gestão pública municipal, é necessário o engajamento dos cidadãos com a cobrança efetiva aos gestores municipais por meio dos canais de ouvidoria das prefeituras e das câmaras municipais. Na sua opinião, isso já acontece, mas pode ser melhorado, caso os municípios melhorem as estruturas das ouvidorias com local adequado e seguro para atendimento ao cidadão, oferecimento de sistemas que permitam um adequado recebimento, acompanhamento e retorno das demandas da sociedade, disponibilização, quando possível, de ouvidorias especializadas na estrutura municipal vinculadas a ouvidoria geral do município, regulamentação dos prazos de resposta de demandas ao cidadão, além daquelas já regulamentados pela Lei n. 13.460/2017 e, ainda, aprimorem os seus portais de transparência. Para ele, o papel do ouvidor é ser a voz do cidadão na estrutura pública municipal.

O entrevistado VI relata ainda que a atuação do controle interno no aprimoramento da gestão no município de Blumenau está pautada em três eixos para melhorar o acesso à informação e internamente reforçar a cultura de prestação de contas (*accountability*) e transparência pública, quais sejam: “pessoas, capacitação e tecnologia”. Para ele, o controle social relata ao governo quais são os problemas que estão acontecendo e o que deve ser melhorado, isto é, passa a incluir na agenda do governo quais as fragilidades e auxilia o governo a pensar como resolver essas questões.

Na opinião do entrevistado VII, o conselho municipal de saúde tem um papel muito importante na gestão e deve atuar em conjunto com esta de maneira integral. Inclusive elenca a elaboração do plano municipal de saúde em conjunto com o conselho é importante instrumento que define as prioridades das políticas públicas de saúde municipal. O conselho não deve deixar de participar, pois em sua opinião, o conselho como representante dos interesses da sociedade tem capacidade e legitimidade de levar as necessidades da população à gestão municipal, dado que “estão na ponta” e conhecem de perto a realidade da saúde pública municipal.

O entrevistado VIII relata que as controladorias municipais passam ainda por uma fase de legitimação em que são direcionados muitos questionamentos acerca da necessidade de sua existência e de suas funções. Diz que um mero ofício ou atos não oficiais do MP às controladorias

pode denotar uma legitimação para quem atua no órgão de controle interno, assim sugere que para as controladorias promoverem o aprimoramento da gestão, esse reconhecimento e legitimação é importante e necessário.

Como medidas para o controle interno, em conjunto com o controle social e controle externo, aprimorar a gestão, o entrevistado VIII menciona a elaboração de reuniões periódicas entre o controlador interno e o MP, pois é algo simples, mas muito valioso às controladorias municipais, as legitimando perante a administração municipal e à sociedade. Além disso, sugere também reuniões abertas de prestação de contas com órgãos que realizam o controle social, sociedade e MP, com pautas elaboradas em conjunto com a sociedade; relação clara do legislativo municipal com a sociedade, que os órgãos de controle interno sejam valorizados não só pelo MP, mas pela sociedade em geral. Sugere por fim que as atividades do controle interno sejam mais bem divulgadas, a fim de buscar essa proximidade com a sociedade.

Por fim, denota-se que a percepção dos entrevistados é de que os órgãos de controle interno e de controle externo podem fortalecer a relação com o controle social, em especial se atuarem em conjunto como no âmbito de redes e articulações como a Rede de Controle da Gestão Pública, a ENCLA e a OGP.

Destaca-se que cada entrevistado relatou pontos de avanços que já estão sendo ou já foram realizados em seu órgão de atuação em relação aos temas de transparência e controle social. Nesse sentido, observa-se que muitas ações desenvolvidas por alguns órgãos podem servir como referência para demais órgãos e governos que desejem aprimorar o fomento ao controle social e práticas de *accountability* e a interação entre os diversos atores se faz necessária.

Salienta-se que a promoção do controle social por parte dos órgãos de controle interno os fortalece e os legitima perante a sociedade, o que também pode ser visto como uma ação de controle e combate às práticas não republicanas. A sociedade, quando amparada por informações amplas e de qualidade, tem condições de promover um debate político mais qualificado, tendo assim “armas” para reivindicar políticas públicas e serviços públicos de boa qualidade.

A criação de canais de comunicação, tal como as ouvidorias, quando bem estruturadas, com ferramentas de tecnologias que as auxiliem e resguardando os direitos dos cidadãos que a ela recorrem, revelou-se ferramenta valorizada pelos entrevistados para o fortalecimento do controle

social. Para tanto, é necessário que os gestores públicos estejam engajados nesse processo, de modo que utilizem os controles internos municipais e seus setores como aliados da boa gestão.

Pese não ter sido realizada entrevista com membro que represente o setor jornalístico, importante ressaltar que a mídia é ator indispensável ao bom controle da administração pública, na medida em que promove denúncias, enaltece o trabalho das controladorias municipais, dá publicidade às ações de governo (boas ou más) e é um dos principais meios de veiculação de dados públicos à população.

Assim, considerando: i) o relato dos entrevistados em relação às ações de promoção do controle social em relação aos desafios e avanços já obtidos na relação entre o controle interno, externo e social, ii) ações já desenvolvidas e em curso por órgãos de controle, iii) a literatura abordada sobre o tema controle interno, externo e social, de maneira a atender aos objetivos propostos nesta pesquisa, é apresentada a seguir uma síntese de possíveis medidas na atuação das controladorias municipais, em conjunto com demais órgãos de controle e sociedade, que possam contribuir para o incentivo à participação social e à promoção de *accountability*.

Quadro 17 - Medidas na atuação das controladorias municipais, em conjunto com demais órgãos de controle e sociedade, que podem contribuir para o incentivo à participação social e à promoção de *accountability*

Dimensões	Medidas	Responsáveis e Parceiros	Programa já existente ou correlato
1. Controle e Participação Social	1.1 Programas de educação fiscal em escolas e universidades e atividades educacionais que desenvolvam habilidades para trabalhar com dados disponibilizados nos portais de transparência, debates, <i>lives</i> , cursos EAD, vídeos educativos sobre o controle social; 1.2 Integrar e disseminar iniciativas de transparência, controle social e governo aberto que já ocorrem no Estado e em alguns municípios entre estes entes;	Universidades, Secretarias municipais de Educação e controladorias municipais; Órgãos de controle (MP, TCE, CGU), controladorias municipais, universidades, associações de municípios, FECAM, UVESC, governos municipais e estadual;	Cursos CGU (CGU, 2021k) Ações de educação fiscal promovidas por observatórios e prefeituras Plano SC Governo Aberto (CGE/SC, 2021) Prêmio de Boas Práticas em Gestão Pública de SC (UDESC, 2020)

Dimensões	Medidas	Responsáveis e Parceiros	Programa já existente ou correlato
	<p>1.3 Programa de estruturação e de fortalecimento das controladorias municipais realizada com apoio dos demais órgãos de Controle Interno e Externo, por meio de rotinas de reuniões periódicas entre os órgãos de controle interno e externo, bem como reuniões abertas de prestação de contas entre órgãos de controle interno, externo e sociedade;</p> <p>1.4 Capacitação e divulgação das competências e das ações desenvolvidas pelos conselhos municipais de políticas públicas;</p> <p>1.5 Campanhas (internas e externas aos órgãos públicos) de conscientização do poder do controle social como meio de redução de atos de improbidade e de aumento da eficiência administrativa;</p> <p>1.6 Programa de fortalecimento do controle social com elaboração de cartilha virtual em conjunto com órgãos de controle interno e externo, de modo a orientar o cidadão a procurar a ouvidoria de seu município, destacando as suas funções, seus deveres, prazos e divulgação dos meios e canais de comunicação;</p>	<p>Órgãos de controle (MP, TCE, CGU), controladorias municipais, observatórios sociais, associações, entidades de classe;</p> <p>Conselhos de políticas públicas, prefeituras e controladorias municipais;</p> <p>Controladorias municipais e prefeitos;</p> <p>TCE, CGU, MP, controladorias e ouvidorias municipais e prefeitos;</p>	<p>Programa Unindo Forças (MPSC, 2016)</p> <p>Capacitação ENAP (ENAP, 2021) e CNBB (CNBB, 2020), entre outras.</p> <p>CONSOCIAL (CGU, 2021h)</p> <p>Cursos CGU (CGU, 2021k)</p>
<p>2. Transparência</p>	<p>2.1 Tornar a linguagem dos portais de transparência mais acessível, com a simplificação de consultas, agrupamento dos dados de execução da receita e despesa para aumentar a rastreabilidade da informação, contando com a validação de grupos de usuários da sociedade para entender quais informações precisam estar disponíveis, por meio de consulta pública;</p> <p>2.2. Disponibilização de dados em formato aberto em relação às compras, que sejam importantes para a sociedade, com facilidade por leitura de máquina, de modo que sejam manipuláveis e tenham utilidade na formulação de ideias para melhorias dos serviços públicos;</p>	<p>Controladorias municipais e demais órgãos de gestão e controle, empresas de TIC e sociedade/usuários de portais</p> <p>Controladorias municipais e demais órgãos de gestão e controle, empresas de TIC e sociedade/usuários de portais</p>	<p>Plano SC Governo Aberto (CGE/SC, 2021)</p> <p>Plano SC Governo Aberto (CGE/SC, 2021) e Portal Brasileiro de Dados Abertos (BRASIL, 2021), Projeto pesquisa aplicada Udesc e Prefeitura Blumenau</p>

Dimensões	Medidas	Responsáveis e Parceiros	Programa já existente ou correlato
	<p>2.3 Disponibilização, por meio da transparência ativa, dos dados mais requeridos pela transparência passiva;</p> <p>2.4 Vídeo institucional demonstrando como manusear o portal de transparência para reduzir as demandas na transparência passiva e que já estão dispostas na transparência ativa;</p> <p>2.5 Aprimoramento contínuo das informações disponibilizadas no Portal da Transparência, de modo que os cidadãos possam sempre dar sugestões de aprimoramento diretamente no portal sobre quais informações necessitam estar disponíveis e atualizadas;</p> <p>2.6 Participação da sociedade na definição de quais informações devem conter grau de sigilo, de acordo com a LAI, por meio de consulta pública;</p> <p>2.7 Ranking permanente e em tempo real (automatizado) de portais de transparência com requisitos mínimos exigidos em conjunto com órgãos da Rede de Controle de Santa Catarina e com os cidadãos;</p>	<p>Controladorias e ouvidorias municipais e sociedade</p> <p>Controladorias municipais</p> <p>Controladorias municipais</p> <p>Governos municipais e Estadual e sociedade</p> <p>Órgãos de controle interno e externo e sociedade</p>	<p>Plano SC Governo Aberto (CGE/SC, 2021)</p> <p>Cursos CGU (CGU, 2021k)</p> <p>Plano SC Governo Aberto (CGE/SC, 2021)</p> <p>Dados das entrevistas</p> <p>MPRN (Confúcio) (CNMP, 2021)</p>
<p>3. Ouvidoria</p>	<p>3.1 Criação de ouvidorias especializadas integradas à ouvidoria-geral, se a estrutura do ente municipal permitir;</p> <p>3.2 Realização de ouvidoria ativa, presencial ou virtual, de maneira a procurar o cidadão e entender o que precisa ser melhorado e quais são os pontos críticos;</p> <p>3.3 Adesão à plataforma Fala.BR (gratuidade e alinhamento às regras de <i>compliance</i>) ou uso de plataforma própria que contenha regras de integridade e de segurança da informação, com fluxos de informações por meio do sistema e com possibilidade de acompanhamento do atendimento das demandas pelo cidadão em tempo real, com</p>	<p>Controladorias e ouvidorias municipais</p> <p>Controladorias e ouvidorias municipais</p> <p>Controladorias e ouvidorias municipais, com apoio da CGU.</p>	<p>Ouvidorias da área da saúde no Estado e Blumenau (dados das entrevistas)</p> <p>Ações do município de Navegantes (dados das entrevistas)</p> <p>Ouvidoria de Blumenau (dados das entrevistas)</p>

Dimensões	Medidas	Responsáveis e Parceiros	Programa já existente ou correlato
	<p>notificação por e-mail, SMS ou por aplicativo de mensagens com a criação de recursos automatizados (como, por exemplo, <i>chatbox</i>) para coletar opiniões ou demandas dos cidadãos;</p> <p>3.4 Ouvidorias integradas entre TCE/SC, MPSC e Controladorias municipais para direcionar as ações de controle interno e externo que a sociedade espera obter;</p> <p>3.5 Regulamentação e implementação do Conselho de Usuários de Serviços Públicos, nos moldes da Lei 13.460/2017 para avaliação dos serviços públicos, com ferramenta tecnológica de avaliação, de maneira que os usuários possam contribuir no aprimoramento da gestão, inclusive com divulgação de relatório da ouvidoria com as ações realizadas e recomendações expedidas aos gestores;</p> <p>3.6 Ações de fortalecimento de ouvidorias nas Câmaras Municipais com estabelecimento de padrões mínimos de segurança para atendimento ao usuário, com o uso de salas presenciais específicas para atendimento ao usuário e canais de atendimento exclusivos (telefone e e-mail);</p> <p>3.7 Nomeação de servidor exclusivo para a ouvidoria em observância ao princípio da segregação de funções;</p>	<p>Controladorias e ouvidorias municipais, Estadual e de demais órgãos de controle (MP, TCE, CGE)</p> <p>Controladorias e ouvidorias municipais</p> <p>TCE, CGU, MP, controladorias e ouvidorias municipais e prefeitos</p> <p>Controladorias e ouvidorias municipais</p>	<p>Fala.BR (CGU, 2021i)</p> <p>Painel Resolveu (Fala.BR) (CGU, 2021j); Plano SC Governo Aberto (CGE/SC, 2021)</p> <p>TCESC (dados das entrevistas)</p> <p>TCESC (dados das entrevistas)</p>
<p>4.Aprimoramento da Gestão</p>	<p>4.1 Disponibilização de canal permanente de avaliação da gestão municipal pela sociedade, com o estabelecimento de padrões mínimos de qualidade de prestação de serviços públicos, de modo que haja o envolvimento de todas as secretarias municipais nas ações de incentivo à participação social;</p> <p>4.2 Inclusão de itens de teste nas auditorias realizadas pelo setor de auditoria interna (vinculadas às controladorias municipais) sobre a verificação da transparência e do</p>	<p>Controladorias municipais</p> <p>Controladorias municipais</p>	<p>Plano SC Governo Aberto (CGE/SC, 2021)</p> <p>CGU (dados das entrevistas) e Programa Auditoria Cidadã do Estado de SC (SQUIO, 2018)</p>

Dimensões	Medidas	Responsáveis e Parceiros	Programa já existente ou correlato
	<p>controle social no planejamento e execução de auditorias;</p> <p>4.3 Banco de dados sobre os programas e iniciativas em andamento nas controladorias municipais, com vistas a promover a adoção destes programas pelas demais controladorias, de maneira a criar uma rede colaborativa entre os órgãos de controle interno municipal e a sociedade;</p> <p>4.4 Implementação de Governo Aberto (OGP) pelos municípios, com implementação e plano de ação composto por compromissos assumidos para tornar o governo mais transparentes, participativos, responsáveis e responsivos;</p> <p>4.5 Premiações para projetos de inovação em controle e participação social;</p>	<p>Controladorias municipais e possível parceria com controle social, universidades e associações de municípios</p> <p>Controladorias municipais e parceria com controle social, universidades, associações de municípios</p> <p>Controladorias municipais e Universidades</p>	<p>Programa Unindo Forças (MPSC, 2016)</p> <p>Plano SC Governo Aberto - Compromisso Articulação e Controle Social nos Municípios (CGE/SC, 2021)</p> <p>Prêmio Boas Práticas de Gestão Pública de SC (UDESC, 2020)</p>

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

As medidas propostas permeiam ações que podem ser desenvolvidas no âmbito da própria administração pública municipal ou em conjunto com demais órgãos de controle, de modo a conferir maior legitimidade e eficácia nas práticas de incentivo ao controle social.

Algumas das medidas propostas se dão com a atuação conjunta, em rede, com órgãos de controle e sociedade e podem ser praticadas inclusive nos moldes de programas similares já existentes, sem necessariamente mobilizar grandes recursos financeiros e humanos para colocar em prática tais ações.

Importa destacar que governo e sociedade atuando em rede são capazes de construir um ambiente de eficiência do patrimônio público, dada a redução na assimetria da informação e de atuação coordenada de esforços.

Sem deixar de considerar as características físicas e financeiras de cada região ou município, é preciso dizer que essa abertura à sociedade deve partir do próprio governante, que disposto a atuar em colaboração com a sociedade, pode obter ganho de eficiência e de satisfação social em sua área de atuação. Por consequência, ganha também o cidadão que, com mais dados e

informações à sua disposição, tem melhores condições de colaborar e coproduzir informações que contribuam para a melhoria dos serviços públicos prestados à sociedade.

5 Considerações Finais

A pesquisa demonstrou como os sistemas de controle interno municipais podem atuar como instrumento de *accountability* e de incentivo à participação social amparados sob a ótica das dimensões de Controle e Participação Social, Transparência, Ouvidoria e Aprimoramento da Gestão encontradas na literatura e na atividade cotidiana dos órgãos de controle interno estudados.

A transparência e o acesso à informação pública são indispensáveis ao exercício da cidadania e constituem um dos principais instrumentos de combate à corrupção. Estão, portanto, relacionados a uma concepção de administração pública proba e eficiente, ou seja, uma administração em prol da coletividade e com o funcionamento que a sociedade espera, em retorno ao pagamento de impostos e aos desafios de se viver em sociedade e às necessidades do Estado. Nesse sentido, espera-se que uma boa administração constrói uma sociedade mais justa e menos desigual.

A pesquisa teve como objetivos específicos o levantamento de ações já desenvolvidas no âmbito do Controle Interno e Externo que contribuem para a promoção de *accountability* e incentivem a participação social, a identificação, junto a agentes que atuam no Controle Interno, Externo e Social em Santa Catarina, das fragilidades e as potencialidades das controladorias municipais em relação às ações de incentivo à participação social e à promoção de *accountability* em âmbito municipal e a sistematização de medidas que possam contribuir para incentivo à participação social e à promoção de *accountability*.

Em cumprimento aos objetivos traçados, foram apresentados conceitos, distinções, classificações, objetivos, princípios e aspectos legais do controle interno da administração pública. Foi ainda apresentado o modelo de estrutura de controle interno desenvolvido pela CGU e a sua busca para fortalecer a democracia representativa e participativa como fomento à participação social e ao aprimoramento da gestão pública.

Destaca-se, porém, que o modelo desenvolvido pela CGU, as iniciativas capitaneadas por demais órgãos de controle interno, bem como o disposto na literatura, são parte de um processo de construção de melhoramento da participação social e de fortalecimento da democracia nacional. Esse processo tende, portanto, a ser mais bem sucedido quando articulado entre atores do governo e da sociedade em busca de uma administração pública mais eficiente que apresente melhores serviços de que necessitam os cidadãos, e, para isto, sabendo de perto quais são essas necessidades.

Verificou-se que as atividades de controle interno, que antes se restringiam a critérios contábeis e de aplicação de recursos, hoje são mais direcionadas ao fomento ao controle social com o uso de canais de comunicação com o cidadão, ampliação e incentivo ao uso dos portais de transparência e participação cidadã, o que amplia a rede de controle e a necessidade de eficiência da administração pública.

O modelo de estrutura desenvolvido pela CGU em Ouvidoria, Corregedoria, Auditoria e Controladoria (prevenção) constituiu uma abordagem atual para a estruturação e desempenho dos controles internos, adotada como referência nos programas desenvolvidos em parceria com os municípios. Estes programas objetivam ter foco mais colaborativo e orientativo, inclusive integrado às auditorias. Este modelo adotado pela CGU busca também o envolvimento e o engajamento dos gestores municipais, se antecipando e atuando preventivamente à ocorrência de irregularidades.

Alterações na legislação relativas à transparência, acesso à informação e participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos – incluindo a LAI, a LC 131/2009 e a Lei 13.460/2017 - representam importante passo para a consolidação democrática do Brasil e incentivam a participação social, conferindo legitimidade às ações de transparência e aproximação entre sociedade e órgãos de controle interno.

Não obstante o avanço normativo acerca da ampliação e garantia do controle e participação social, de acordo com os dados desta pesquisa e com o relato dos entrevistados, ainda há muitos desafios e limites enfrentados pelos órgãos de controle interno e que ainda há o que avançar em cumprimento às citadas leis. No entanto, observou-se que ações de órgãos de controle interno e externo empenham-se, em articulação com demais órgãos públicos e da sociedade civil e imprensa, para dar cumprimento e consolidação às ações de transparência e participação social, ao tratar com seriedade e comprometimento as demandas advindas da sociedade.

Foram ainda apresentados conceitos e as atribuições do controle externo, os órgãos de atuação e a sua relação com o controle interno e social e abordados os conceitos de *accountability*, transparência e participação social.

Os conceitos e tipologias de *accountability* delineados na literatura sobre o tema auxiliaram na interpretação das ações de prestação de contas, transparência e responsabilização por parte dos governantes como forma de prevenir atos de improbidade e de ampliação da participação cidadã e

de aumento da confiança dos cidadãos na administração pública. Outros referenciais podem vir a ser considerados em futuros estudos, sobretudo os que se referem a *accountability* social e a experiências de colaboração entre órgãos de controle interno e sociedade civil, no Brasil e em outros países.

Foram ainda identificadas formas de participação e controle social exercidas pelos cidadãos e sociedade civil organizada (Acesso à informação e transparência pública, Audiência Pública, Conferência de Políticas Públicas, Conselho de Políticas Públicas, Ouvidoria Pública, Plano Diretor, Movimentos Sociais e Organizações da Sociedade Civil, como o Observatório Social, Orçamento Participativo, Plebiscito, Referendo e Iniciativa Popular) e apresentadas as definições e metodologia de Governo Aberto (OGP, 2021). Em futuros estudos, se poderá ampliar essa busca, considerando iniciativas mais específicas de relação entre controle interno e controle social.

Verifica-se, ainda, a presença de pressupostos sobre participação cidadã e controle – na legislação, na ação de órgãos públicos e na visão de alguns agentes envolvidos na área - que limitam a colaboração, conforme visto no capítulo de resultados, tais como deficiências na transparência de informações públicas pelos municípios, ouvidorias com infraestrutura ainda precária e sem oferecer segurança a quem a procura, desconsideração do princípio de segregação de funções nas unidades de controle interno, ingerência das demandas que podem ser solucionadas em conjunto com a sociedade e governo municipal, entre outros.

Por outro lado, o estudo revelou que há um reconhecimento e uma preocupação institucional em âmbito nacional, estadual e municipal no aspecto de transparência pública e controle social, considerando as iniciativas já desenvolvidas até o momento e relacionadas nesta pesquisa. No entanto, foi constatado que há fragilidades que indicam necessidade de ampliar e diversificar os caminhos e práticas para o desenvolvimento do fomento ao controle social pelos órgãos públicos, em especial pelos sistemas de controles internos municipais, que buscam se desenvolver em relação à temática e aproximar o cidadão do governo na tentativa de melhoria da atividade governamental para e com a sociedade.

Em cumprimento ao objetivo específico c), realizou-se um levantamento de ações já desenvolvidas por órgãos de controle externo e de controle interno no que tange ao incentivo à participação social e à promoção de *accountability*, sendo úteis para implementação nos órgãos de controle interno, visando a ampliação do controle social.

Na etapa de coleta de dados por meio de entrevistas, foram verificadas fragilidades constantes nos órgãos de controle interno, em especial, interferências políticas nas ações de controle interno, portais de transparência desatualizados e sem informações úteis ao exercício do controle social, a falta de engajamento da sociedade para participação social, ouvidorias sem requisitos mínimos de segurança e proteção ao usuário, ausência de implantação de ouvidorias efetivas em detrimento do aumento de demanda aos municípios. Não obstante, nem todas essas fragilidades são desafios a serem enfrentados unicamente pelos controles internos, posto que envolve uma realidade multifacetada e a interação entre diversos atores (gestor, sociedade, academia, órgãos de controle externo e interno, em distintos níveis de governo) pode trazer maiores benefícios.

Identificou-se também que o modelo de estrutura de controle interno desenvolvido pela CGU e replicado por alguns municípios demonstra-se como uma forma de incentivar a participação social e promover *accountability* da administração pública. Entretanto, não obstante os avanços evidenciados até aqui, a diversidade dos municípios brasileiros e os novos desafios para a gestão pública brasileira exigem testar novas práticas e modelos de acordo com porte, recursos, características da gestão e da cidadania em cada local, de modo que se promovam intercâmbios de conhecimento e aprendizagens, continuamente.

Foram ainda verificadas boas práticas (potencialidades) já realizadas pelos órgãos de controle interno, que, em conjunto com o diagnóstico de ações realizadas por órgãos de controle interno e externo, serviram como base para a identificação de possíveis medidas para a atuação das controladorias municipais, demais órgãos de controle e sociedade como forma de incentivo à participação social e à promoção de *accountability*.

O estudo demonstrou algumas medidas para os órgãos de controle e sociedade em rede incentivarem o controle social e a promoção de *accountability* como forma de ampliação da confiança do cidadão nas ações de governo, coprodução de informações e de colaboração na construção de uma administração pública mais eficaz e com redução de irregularidades.

Revelou-se a necessidade de os governos realizarem abertura para a sociedade para construção colaborativa de ideias inovadoras para resolução de demandas sociais e que transparência é fundamental para aferir o desempenho dos governantes e da condução das ações públicas. Contudo, transparência sozinha não é suficiente para a melhoria da qualidade da gestão

pública. É preciso que, além da transparência, sejam trazidas ao debate demais ações e formas participativas em conjunto com a sociedade na formulação e condução das políticas públicas e do controle do patrimônio público.

O estudo evidenciou ainda que a disponibilização de canais de ouvidoria e de portais de transparência que não atendem as necessidades do cidadão não atingem o objetivo de aprimorar a gestão e de construção de uma gestão melhor com a participação cidadã. É preciso que a administração pública forneça os subsídios necessários à participação da sociedade e induza mecanismos que tornem realidade essa interação. Do contrário, a participação social pode apenas reforçar o poder dos grupos mais organizados da sociedade em detrimento dos grupos menos favorecidos.

Entre as limitações da pesquisa, citam-se a literatura ainda incipiente sobre as relações entre órgãos de controle interno municipal e controle social, carência de literatura no âmbito do controle externo que aborde as suas relações com o controle social, delimitação do perfil e quantidade de entrevistados, bem como número reduzido de municípios envolvidos na etapa de entrevistas e ausência de etapa de validação das medidas propostas ao final desta pesquisa.

Para pesquisas futuras, recomenda-se o enfoque na transparência da informação pública e incentivo do controle social por parte do Poder Legislativo Municipal, dadas suas atribuições constitucionais de fiscalização e de representante da sociedade na elaboração de leis direta e indiretamente, além de estudos sobre aprendizagens e resultados das iniciativas existentes identificadas nesta pesquisa e em outros contextos que possam basear iniciativas futuras e aquelas já propostas neste estudo.

Recomenda-se ainda a utilização de outros referenciais teóricos, sobretudo os que se referem a *accountability* social e a experiências de colaboração entre órgãos de controle interno e sociedade civil, no Brasil e em outros países. Sugere-se, por fim, que em estudos futuros a amostra de municípios pesquisados seja ampliada, em especial para municípios de menor porte, de modo que sejam trazidas à pesquisa outras experiências que possam contribuir para o enriquecimento das propostas aqui sugeridas e ainda validá-las acerca da viabilidade de implantação em cidades que dispõem de infraestrutura de sistema de controle interno reduzida.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. Finanças públicas, democracia e accountability: debate teórico e o caso brasileiro. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. R. (Eds.). . **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro, RJ, Brasil : [São Paulo, Brazil]: Elsevier : Editora Campus ; FGV, EAESP, 2005. p. 75–102.
- ACKERMAN, J. Co-Governance for Accountability: Beyond “Exit” and “Voice”. **World Development**, v. 32, n. 3, p. 447–463, 2004.
- ALBERNAZ, L. R.; GOMES, M. B. Governança pública e controle. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. DE A.; RIBEIRO, R. J. B. (Eds.). . **Controladoria no Setor Público**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- ALCÂNTARA, S. M. DE M. Controle interno. In: GUERRA, E. M. (Ed.). . **Controle Externo: Estudos Temáticos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- ALVES, A. G. DE S.; JÚNIOR, V. F. DE M. O Sistema de Controle Interno da Gestão Pública do Poder Executivo do Município de Patos/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 4, n. 3, p. 56–71, 29 out. 2016.
- ALVES, A. L. Z. S.; DOS REIS, J. A. G. Auditoria Interna no Setor Público. **Universidade do Vale do Paraíba**, p. 18, 2002.
- ANGOTI, L. **Gestão de Controles Internos – COSO e as 3 Linhas de Defesa**. Disponível em: <<http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2018/05/2-Gest%C3%A3o-de-Controles-Internos-COSO-e-a-as-3-Linhas-de-Defesa-Liane-Angoti2.pdf>>. Acesso em: 24 ago. 2020.
- AQUINO, A. C. B. DE et al. Editorial. Controle Governamental, Accountability e Coprodução. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 13, n. 2, p. 123–127, 28 ago. 2018.
- ATRICON, - ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. Diretrizes para o aprimoramento dos Tribunais de Contas do Brasil - Resoluções da ATRICON. . 2015.
- ATRICON, A. DOS M. DOS T. DE C. DO B. Resolução Atricon nº 05/2014 – Controle Interno dos Jurisdicionados. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3204/2014 relacionadas à temática “Controle interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados”, integrante do Anexo Único. . 2014.
- ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo (SP): Atlas, 1992.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BALBE, R. DA S. Controle interno no Brasil: uma visão histórica. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. DE A.; RIBEIRO, R. J. B. (Eds.). . **Controladoria no Setor Público**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

BARROS, A. C. O Controle Social no Brasil. **Fundação Demócrito Rocha**, p. 16, 2017.

BARROS, C. D. C. et al. Avaliação dos sistemas de controles internos dos municípios do estado de Roraima. p. 18, 2015.

BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. DE A.; RIBEIRO, R. J. B. **Controladoria no Setor Público**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

BLUMEN, A. **Controle Interno Como Suporte Estratégico de Governança No Setor Público**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

BOBBIO, N.; NOGUEIRA, M. A. **Estado, governo, sociedade para uma teoria geral da política**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2007.

BONA, R. DA S. D.; BORBA, J. A.; MIRANDA, R. G. DE. Barômetro de Risco da Governança Municipal: Aplicação de um Modelo de Avaliação nas Prefeituras Catarinenses. **Revista da CGU**, v. 12, n. 21, p. 45–63, 18 jun. 2020.

BOTELHO, M. M. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2006.

BRAGA, M. V. DE A. Como incentivar os municípios a prevenir a corrupção? **Jota**, 7 dez. 2016.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. 1964.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF. 1988.

BRASIL. Lei complementar no 101, de 4 de maio de 200. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. 2000.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 131, DE 27 DE MAIO DE 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF. 2009.

BRASIL. LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF. 2011.

BRASIL. LEI Nº 12.846, DE 1º DE AGOSTO DE 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília, DF. 2013.

BRASIL. LEI Nº 13.460, DE 26 DE JUNHO DE 2017. Dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública. Brasília, DF. 2017.

BRASIL, G. F. **Bem vindo - Portal Brasileiro de Dados Abertos**. Disponível em: <<https://dados.gov.br/>>. Acesso em: 25 nov. 2021.

BRITTO, C. A. A real interpretação da instituição Tribunal de Contas. **Encontro nacional de conselheiros de tribunais de contas. Pré XXI congresso dos tribunais de contas do Brasil**, p. 27–52, 2001.

CALIXTO, G. E.; VELASQUEZ, M. D. P. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 81, 2005.

CARVALHO, L. B. DE. **A lógica institucional da liderança municipal como determinante da prática do Sistema de Controle Interno**. text—[s.l.] Universidade de São Paulo, 24 abr. 2018.

CASAGRANDE, J. L.; CASAGRANDE, M. D. H.; BRATTI, C. Controle interno e formação dos profissionais que atuam nos municípios da AMURES. **Revista da Faculdade de Administração e Economia**, v. 6, n. 2, p. 155–181, 28 maio 2015.

CASTRO, R. P. A. DE. **Sistema de Controle Interno**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CASTRO, R. P. A. DE. **Ensaio Avançado de Controle Interno**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. A organização do sistema de controle interno municipal. **Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRC RS)**, n. 4. ed. revista e atualizada, Associação dos membros dos Tribunais de Contas – ATRICON 2007.

CENEVIVA, R. Accountability: novos fatos e novos argumentos – uma revisão da literatura recente. **Anais do EnANPG-2006**, 2006.

CGE/MG, C.-G. DO E. DE. **CONTROLE SOCIAL MECANISMOS PARA A SOCIEDADE EXERCER O CONTROLE CIDADÃO**. Disponível em: <<https://cge.mg.gov.br/publicacoes/relatorios/controle-social/category/60-cartilhas>>. Acesso em: 19 set. 2021.

CGE/SC, C.-G. DO E. DE S. C. **Programa SC Governo Aberto - Dados Abertos SC**. Disponível em: <<http://dados.sc.gov.br/dataset/programa-sc-governo-aberto>>. Acesso em: 12 set. 2021.

CGU, C.-G. D. U. **Como fortalecer sua gestão**, 2017a. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/transparencia-publica/colecao-municipio-transparente/arquivos/como-fortalecer-sua-gestao-lei-anti-corrupcao-e-programa-de-integridade.pdf>>

CGU, C.-G. D. U. **Sugestões de decretos para a regulamentação da lei anticorrupção em municípios**, 2017b. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/transparencia-publica/colecao-municipio-transparente/arquivos/cartilha-sugestoes-de-decretos-para-a-regulamentacao-da-lei-anticorrupcao-nos-municipios.pdf>>

CGU, C.-G. D. U. **Como implementar uma corregedoria em municípios**, 2017c. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/transparencia-publica/colecao-municipio-transparente/arquivos/como-implementar-uma-corregedoria-em-municipios_simplificada.pdf>

CGU, C.-G. D. U. **7 passos para criar uma ouvidoria no meu município**, 2019. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/transparencia-publica/colecao-municipio-transparente/arquivos/sete-passos-para-criar-uma-ouvidoria-no-meu-municipio.pdf>>

CGU, C.-G. D. U. **Olho Vivo**. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/controle-social/olho-vivo/olho-vivo>>. Acesso em: 25 nov. 2021a.

CGU, C.-G. D. U. **Um por Todos e Todos por Um**. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/educacao-cidada/programas/upt/upt>>. Acesso em: 16 nov. 2021b.

CGU, C.-G. D. U. **Governo Aberto**. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/governo-aberto/parceria-para-governo-aberto-brasil>>. Acesso em: 12 set. 2021c.

CGU, C.-G. D. U. **Histórico**. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/transparencia-publica/time-brasil/historico>>. Acesso em: 16 nov. 2021d.

CGU, C.-G. DA U. **Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão**, 2013. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/etica-e-integridade/arquivos/manualintegridade2013.pdf/view>>. Acesso em: 6 jun. 2020

CGU, C.-G. DA U. **Fortalecimento da Gestão Pública**. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/controle-social/fortalecimento-da-gestao-publica-2>>. Acesso em: 20 ago. 2020.

CGU, C.-G. DA U. **Time Brasil**. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/transparencia-publica/time-brasil/time-brasil>>. Acesso em: 18 ago. 2021e.

CGU, C.-G. DA U. **Mapa Brasil Transparente**. Disponível em: <<https://mbt.cgu.gov.br/publico/home>>. Acesso em: 18 ago. 2021f.

CGU, C.-G. DA U. **Sorteios Públicos**. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/programa-de-fiscalizacao-em-entes-federativos/3-ciclo/sorteios-publicos>>. Acesso em: 1 dez. 2021g.

CGU, C.-G. DA U. **Consocial**. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/controle-social/consocial/consocial>>. Acesso em: 25 set. 2021h.

CGU, C.-G. DA U. **Fala.BR - Manual - Wiki CGU**. Disponível em: <https://wiki.cgu.gov.br/index.php/Fala.BR_-_Manual#Introdu.C3.A7.C3.A3o>. Acesso em: 23 nov. 2021i.

CGU, C.-G. DA U. **Painel Resolveu?** Disponível em: <<http://paineis.cgu.gov.br/resolveu/index.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2021j.

CGU, C.-G. DA U. **Cursos EaD**. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/controle-social/cursos-ead>>. Acesso em: 25 nov. 2021k.

CHIAVENATO, I. **Administração geral e pública**. 3. ed. Barueri, SP: Manole, 2012.

CLARKE, A.; FRANCOLI, M. What's in a name? A comparison of 'open government' definitions across seven Open Government Partnership members. **JeDEM - eJournal of eDemocracy and Open Government**, v. 6, n. 3, p. 248–266, 1 nov. 2014.

CNBB, C. N. DOS B. DO B. **Abertas as inscrições para curso de Capacitação para Conselheiros de Políticas Públicas - CNBB**, 2020. Disponível em: <<https://www.cnbb.org.br/abertas-as-inscricoes-para-turmas-do-curso-de-capacitacao-para-conselheiros-de-politicas-publicas/>>. Acesso em: 25 nov. 2021

CNMP, C. N. DO M. P. **As Boas Práticas do Ministério Público para Fomento e Aprimoramento da Governança, dos Controles Internos e da Transparência nos Municípios - Conselho Nacional do Ministério Público**. Disponível em: <<https://www.cnmp.mp.br/portal/institucional/comissoes/comissao-de-controle-administrativo-e-financeiro/atuacao/publicacoes-digitais-ccaf/as-boas-praticas-do-ministerio-publico-para-fomento-e-aprimoramento-da-governanca-dos-controles-internos-e-da-transparencia-nos-municipios>>. Acesso em: 28 set. 2021.

COELHO, J. E. X. O controle interno na perspectiva constitucional. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. DE A.; RIBEIRO, R. J. B. (Eds.). **Controladoria no Setor Público**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

CONTROLE. Michaelis On-Line. São Paulo: Melhoramentos, 2020. Disponível em: <<https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/controle>>. Acesso em: 4 jun. 2020

COSO, C. OF S. O. OF THE T. C. **COSO Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada**. Disponível em: <<https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2020.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2002.

CRESWELL, J. W. **Investigação qualitativa e projeto de pesquisa: escolhendo entre cinco abordagens**. 3. ed. Porto Alegre: Penso, 2014.

CRUZ, F. DA; GLOCK, J. O. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os Tribunais de Contas**. São Paulo (SP): Atlas, 2007.

CRUZ, M. DO C. M. T. et al. Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria Geral da união. **Revista de Gestión Pública**, v. 3, p. 32, 2014.

DENHARDT, J. V.; DENHARDT, R. B. **The new public service: serving, not steering**. Expanded ed ed. Armonk, N.Y: M.E. Sharpe, 2007.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. São Paulo: Forense, 2019.

DIEHL, W. et al. Sistema de controle interno do setor público: um estudo nos municípios do Vale do Caí – RS. **Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí**, v. 8, n. 12, p. 47–60, 3 abr. 2019.

DOIN, G. A. et al. Mobilização social e coprodução do controle: o que sinalizam os processos de construção da lei da ficha limpa e da rede observatório social do brasil de controle social. **Pensamento & Realidade**, v. 27, n. 2, p. 56–79, 2012.

DREHMER, A. F.; RAUPP, F. M. Comparando Transparência Passiva na esfera estadual: Executivo, Legislativo e Judiciário. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 13, n. 2, p. 28–46, 28 ago. 2018.

DUARTE, A. L. F.; ZOUAIN, D. M. Resgate conceitual de accountability: proposta de categorização a partir de estudo bibliométrico. **Revista Gestão Organizacional**, 13 ago. 2019.

ELI, F. B. L. **Participação Social e Controle Social Dentro do Contexto do Estado Democrático de Direito - Âmbito Jurídico - Educação jurídica gratuita e de qualidade**, 2020. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/participacao-social-e-controle-social-dentro-do-contexto-do-estado-democratico-de-direito/>>. Acesso em: 25 set. 2021

ENAP. **Escola Virtual Gov**. Disponível em: <<https://www.escolavirtual.gov.br/programa/40>>. Acesso em: 25 nov. 2021.

ENCCLA, E. N. DE C. À C. E À L. DE D. **Quem somos — Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e Lavagem de Dinheiro**. Disponível em: <<http://enccla.camara.leg.br/quem-somos>>. Acesso em: 18 ago. 2021.

FILHO, A. R.; JACQUES, E. DE A.; MARIAN, P. D. O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 2, n. 1, p. 118, 2005.

FILHO, J. F. R. et al. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, p. 48–63, 2008.

FOX, J. Controle Social: o que as evidências realmente mostram? **Revista da CGU**, out. 2019.

FRANÇA, P. G. **O Controle da Administração Pública**. 4ª Ed ed. [s.l.] Saraiva Educação S.A., 2016.

FREITAS, J. P. O. DE. Os mecanismos de democracia direta e os movimentos sociais: considerações sobre o aperfeiçoamento da cultura política. **Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista Eletrônica da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, v. 4, n. 6, p. 75–99, 2012.

GALANTE, C.; BEUREN, I. M.; OLIVEIRA, A. B. S. Controle interno: seu uso por municípios da região oeste do estado de Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 1, n. 1, 28 ago. 2009.

GARELLI, F. Controle Social. In: BOBBIO, N.; MATTEUCCI, N.; PASQUINO, G. (Eds.). **Dicionário de política**. Brasília: UnB, 2004.

GATTRINGER, J. L.; MARINHO, S. V. O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 39, n. 1, p. 75–95, 26 dez. 2019.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUERRA, E. M. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2a ed. rev. e ampliada ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005.

GUERRA, E. M. Controle sistêmico: a interação entre os controles interno, externo e social. **Fórum**, 2008.

GUERRA, E. M. **Controle Externo da Administração Pública**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

HAGE, J. Innovating Modern Democracy, in Brazil and Globally (SSIR). 2013.

HEIDEMANN, F. G.; SALM, J. F. (EDS.). **Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise**. Brasília: Ed. Univ. de Brasília, 2009.

HERNÁNDEZ QUIÑONES, A.; SCHOMMER, P. C.; CUADROS DE VÍLCHEZ, D. Incidence of Social Accountability in Local Governance: The Case of the Network for Fair, Democratic and Sustainable Cities and Territories in Latin America. **VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, v. 32, n. 3, p. 650–662, jun. 2021.

INTOSAI, I. O. OF S. A. I. **GOV 9100 Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector**. Disponível em: <<http://www.psc->

intosai.org/data/files/9A/87/E1/E2/1E927510C0EA0E65CA5818A8/INTOSAI-GOV-9100_e.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2020.

INTOSAI, O. I. D. E. F. S. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. Disponível em: <https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf>. Acesso em: 5 jun. 2020.

IRB, I. R. B. **IEGMIRB - Instituto Rui Barbosa**, 2021. Disponível em: <<https://irbcontas.org.br/iegm/>>. Acesso em: 16 ago. 2021

KOPPELL, J. G. Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of “Multiple Accountabilities Disorder”. **Public Administration Review**, v. 65, n. 1, p. 94–108, 2005.

KOPPELL, J. G. S. **World rule: accountability, legitimacy, and the design of global governance**. Chicago ; London: University of Chicago Press, 2010.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. DE A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEAL, R. G. Razões de importância do controle interno da Administração Pública. In: MOTTA, F.; GABARDO, E. (Eds.). **Crise e Reformas Legislativas na Agenda do Direito Administrativo: Xxi Congresso Brasileiro de Direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

LOUREIRO, M. R. et al. Do Controle Interno ao Controle Social: A Múltipla Atuação da CGU na Democracia Brasileira. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 17, n. 60, 1 jan. 2012.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública**, v. 43, p. 739–772, ago. 2009.

MARX, C. A. Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil. **Revista da CGU**, v. 8, n. 12, p. 21–21, 27 jun. 2016.

MEIRELLES, H. L. et al. **Direito administrativo brasileiro**. 43. ed. atual. até a Emenda Const. 99, de 14.12.2017 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2018.

MELLO, C. A. B. DE. **Curso de direito administrativo**. 33ª edição, revista e atualizada até a Emenda constitucional 92, de 12.7.2016 ed. São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2016.

MILESKI, H. S. **O controle da gestão pública**. São Paulo, SP, Brasil: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MILESKI, H. S. **O controle da gestão pública**. 2. ed. rev., atual e aum. ed. [s.l.] Fórum, 2011.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159–188, 28 maio 2015.

- MPF, M. P. F. **Mapa da transparência — Portal de Combate à Corrupção**. Disponível em: <<http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/ranking>>. Acesso em: 18 ago. 2021.
- MPOG, M. DO O. E G.; CGU, C.-G. DA U. Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n. 01, de 2016. 2016.
- MPSC, M. P. DE S. C. **Programa Transparência e Cidadania**. Disponível em: <<https://www.mpsc.mp.br/programas/transparencia-e-cidadania>>. Acesso em: 11 set. 2021.
- MPSC, M. P. DE S. C. **Programa Unindo Forças**. Disponível em: <<https://www.mpsc.mp.br/programas/unindo-forcas>>. Acesso em: 5 jun. 2020.
- NAVES, L. E. P. Accountability horizontal, procedimentalização e a fase interna das licitações, dispensas e inexigibilidades. **Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP**, n. 128, 2012.
- NEVES, O. M. DE C. EVOLUÇÃO DAS POLÍTICAS DE GOVERNO ABERTO NO BRASIL. **VI Congresso CONSAD de Gestão Pública**, 2013.
- O'DONNELL, G. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, p. 27–54, 1998.
- OGP, O. G. P. **Approach**. Disponível em: <<https://www.opengovpartnership.org/about/approach/>>. Acesso em: 12 set. 2021.
- OLIVIERI, C. **Política e burocracia no Brasil: o controle sobre a execução das políticas públicas**. Thesis—[s.l.: s.n.].
- OLIVIERI, C. A atuação dos Controles Interno e Externo ao Executivo como condicionante da execução de investimento em infraestrutura no Brasil. **Ipea**, p. 55, 2016.
- OLIVIERI, C.; BALBE, R. DA S. Desenvolvimento institucional do controle interno brasileiro: construção político-institucional e aliança entre políticos e burocratas. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. DE A.; RIBEIRO, R. J. B. (Eds.). **Controladoria no Setor Público**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- PEREIRA, J. R. T.; FILHO, J. B. C. Rejeições de Prestação de Contas de Governos Municipais: O que está acontecendo? **Journal of Accounting, Management and Governance**, v. 15, n. 1, 26 maio 2012.
- PINHO, J. A. G. DE; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 43, p. 1343–1368, dez. 2009.
- PÍTSICA, G. B. P. Breves Reflexões sobre Controle Externo e Controle Social. **Revista Controle**, v. 9, n. 2, 1 dez. 2011.
- REDE DE CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA EM SANTA CATARINA. **Nota técnica 1 2020 - Transparência Ativa - Rede de Controle da Gestão Pública em SC.pdf**. Disponível em: <<https://www.tcsc.tc.br/sites/default/files/Nota%20te%CC%81cnica%201%202020%20->

%20Transpar%C3%Aancia%20Ativa%20-%20Rede%20de%20Controle%20da%20Gest%C3%A3o%20P%C3%ABlica%20em%20SC.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2021.

ROCHA, A. C. **Accountability na administração pública: modelos teóricos e abordagens** Contabilidade, Gestão e Governança, 2011. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/8380/accountability-na-administracao-publica--modelos-teoricos-e-abordagens>>

ROCHA, A. C. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 4, p. 901–926, 22 jul. 2013a.

ROCHA, A. C. Accountability: constituinte necessária das sociedades democráticas. **Revista da Faculdade de Administração e Economia**, v. 5, n. 1, p. 81–100, 28 nov. 2013b.

ROCHA, A. C. et al. Transparência como elemento da coprodução na pavimentação de vias públicas. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 24, n. 78, 1 maio 2019.

RONCALIO, M. P. **Controle interno na administração pública municipal: um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na constituição federal**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2009.

ROSÁRIO, W. DE C. Governo aberto no Brasil é exemplo para a América Latina e Caribe, ressalta ministro da CGU. **CGDF - Controladoria-Geral do Governo do Distrito Federal** Governo do Distrito Federal, 2019.

SANT´ANA, C. F.; LOCATELLI, J. C.; TURRI, A. F. **Auditoria Interna e Controle Interno no Setor Público como Instrumento de Controle de Gestão: Estudo de caso na Prefeitura Municipal de Vista Gaúcha – RS**. XIV Congresso de Iniciação Científica da USP. **Anais...** 28 jul. 2017. Disponível em: <https://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:nc8T8anG-zgJ:scholar.google.com/+%22Sistema+de+Controle%22++Interno+atuante&hl=pt-BR&as_sdt=0,5&as_ylo=2016>. Acesso em: 2 jun. 2020

SANTA CATARINA. Constituição do Estado de Santa Catarina de 1989. Florianópolis, SC. 1989.

SANTOS, F. B.; BRAGA, M. V. DE A. Do paradoxo à efetividade: a Controladoria Pública como instrumento de um estado mais eficiente e uma sociedade mais participativa. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. DE A.; RIBEIRO, R. J. B. (Eds.). **Controladoria No Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

SCHEDLER, A. **The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies (pp. 13-28)**. Lynne Rienner Publishers ed. Colorado: Bolder, 1999.

SCHOMMER, P. C. et al. Accountability and co-production of information and control: social observatories and their relationship with government agencies. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 6, p. 1375–1400, dez. 2015.

SCHOMMER, P. C.; DAHMER, J.; SPANIOL, E. L. Controle Social no Brasil – Estadocêntrico ou Sociocêntrico? Evidências da 1ª Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social, Consocial. **Administração Pública e Gestão Social**, p. 35–47, 2014.

SCHOMMER, P. C.; MORAES, R. L. Observatórios Sociais como promotores de controle social e accountability: reflexões a partir da experiência do observatório social de Itajaí. **Gestão.Org - Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 8, n. 3, 2010.

SERENATA. **Operação Serenata de Amor**. Disponível em: <<https://serenata.ai/about/>>. Acesso em: 24 nov. 2021.

SILVA, C. A. DA. Plano Diretor e participação social: pensando o planejamento social. **Revista Tamoios**, v. 2, n. 1, 2006.

SILVA, J. W. G. DA. **Avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas: aplicação da metodologia do COSO 2013 [Apresentação]**. [s.l.] Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), nov. 2017.

SILVA, M. M. DA. **Controle Externo Das Contas Públicas: O Processo Nos Tribunais De Contas Do Brasi**. 1. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2014.

SILVA, P. G. K. DA. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto**, v. 2, n. 2, 2002.

SILVA, L. V. **Cooperação federativa para o fortalecimento do controle interno: aprendizagens a partir do programa Pacto da CGU em Navegantes/SC**. Florianópolis: Universidade do Estado De Santa Catarina - UDESC, 2021.

SILVA, W. A. C.; GOMES, M. C. DE O.; ARAÚJO, E. A. T. Controles internos determinantes para a eficiência na gestão do CEFET/MG. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 1, 8 maio 2014.

SOUZA, C. DE O.; DAMASCENA, L. G. O Controle Interno na gestão pública municipal: estudo de caso na Prefeitura de Itaporanga – PB. p. 21, 2011.

SOUZA, K. R. DE; SANTOS, F. B. Avaliações de controles internos em prefeituras: um caso prático na assistência farmacêutica. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. DE A.; RIBEIRO, R. J. B. (Eds.). **Controladoria no Setor Público**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

SQUIO, C. R. **PROJETO AUDITORIA CIDADÃ - clovis.pdf**. Florianópolis: Universidade do Estado de Santa Catarina, 2018.

TCE MG, T. DE C. DE M. G. **Cartilha de Orientações sobre Controle Interno**, 2012. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf>

TCE PR, T. DE C. DO E. DO P. **Diretrizes e orientações sobre controle interno para os jurisdicionados**, 2017. Disponível em:

<http://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2017/6/flipbook/317850/files/assets/common/downloads/Cartilha%20Controle%20Interno_final.pdf>. Acesso em: 6 jun. 2020

TCE SC, T. D. C. D. E. D. S. C. **XIX Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal | Tribunal de Contas SC**. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/content/xix-ciclo-de-estudos-de-controle-p%C3%BAblico-da-administra%C3%A7%C3%A3o-municipal>>. Acesso em: 20 ago. 2020.

TCE SC, T. D. C. D. S. C. **Revista do TCE de Santa Catarina - N° 1 / Ano 1 | Tribunal de Contas SC**. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/content/revista-do-tce-de-santa-catarina-n%C2%B0-1-ano-1>>. Acesso em: 8 jun. 2020.

TCE SC, T. D. C. D. S. C. Instrução Normativa N.TC-20/2015. Estabelece critérios para organização e apresentação da prestação de contas anual, normas relativas à remessa de dados, informações e demonstrativos por meio eletrônico e dá outras providências. Florianópolis, SC. 2015.

TCE SC, T. D. C. D. S. C. **Exame e homologação dos resultados das atividades de validação dos questionários e da apuração final estabelecendo o IEGM/TCESC-2020, relativo ao exercício de 2019, das prefeituras municipais de SC, 2021a**. Disponível em: <https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/2021-06/Relat%C3%B3rio_IEGM-2020_Refer%C3%Aancia-2019.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2021

TCE SC, T. D. C. D. S. C. **Seminário Controle Social e Ouvidoria – a Ouvidoria como ferramenta de participação social**. Disponível em: <<https://www.tcesc.tc.br/evento-no-tcesc-discute-o-papel-das-ouvidorias-como-ferramenta-de-participacao-social>>. Acesso em: 11 set. 2021b.

TCE SC, T. D. C. D. S. C. **TCE-SC | Índice de Efetividade da Gestão Municipal - IEGM**. Disponível em: <<https://paineistransparencia.tce.sc.gov.br/extensions/appiegm/index.html>>. Acesso em: 17 ago. 2021c.

TCE SC, T. D. C. D. S. C. **TCE/SC aponta queda no índice de efetividade da gestão de municípios catarinenses em 2019 | Tribunal de Contas SC**. Disponível em: <<https://www.tcesc.tc.br/tcesc-aponta-queda-no-indice-de-efetividade-da-gestao-de-municipios-catarinenses-em-2019>>. Acesso em: 16 ago. 2021d.

TCE SC, T. DE C. DE S. C. **Guia de Mandato - Orientações para Gestores Públicos Municipais, 2020**. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/GUIA%20DO%20MANDATO%202020.pdf>>. Acesso em: 5 jun. 2020

TCE SC, T. DE C. DE S. C. **TIME Brasil de SC - Ações para Transparência, Integridade e Participação Social em 2021, 2021e**. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=8hycPd38vk>>. Acesso em: 18 ago. 2021

TCE, T. D. C. E. **Manual de Auditoria e Procedimentos – Volume I, 1999**. Disponível em: <https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf>

TCU, T. DE C. DA. **Modelos de referência de gestão corporativa de riscos**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-de-referencia.htm>>. Acesso em: 8 jun. 2020.

TCU, T. DE C. DA U. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**, 2009. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15A4C80AD015A4D5CA9965C37>>

TCU, T. DE C. DA U. **Glossário de Termos do Controle Externo**, 2017. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25EC59C0F015F58F31F6504A6>>. Acesso em: 18 ago. 2020

TEIXEIRA, A. C. C.; SOUZA, C. H. L. DE; LIMA, P. P. F. DE. **Conselhos e Conferências Nacionais: o que são, quantos existem e para que servem**. Disponível em: <<http://cebes.org.br/2012/11/conselhos-e-conferencias-nacionais-o-que-sao-quantos-existem-e-para-que-servem/>>. Acesso em: 25 set. 2021.

TEIXEIRA, M. DE F. O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz. 2006.

UDESC, U. DO E. DE S. C. **Prêmio Boas Práticas em Gestão Pública de Santa Catarina**. Disponível em: <<https://www.udesc.br/esag/premio>>. Acesso em: 11 set. 2021.

UDESC, U. DO E. DE S. C. **Padronização de Dados Abertos**. Disponível em: <<https://www.udesc.br/esag/projetodadosabertos>>. Acesso em: 16 nov. 2021.

WEBER, M. et al. **Governo aberto e coprodução como mecanismos para o aprimoramento dos serviços públicos** Politeia - **Accountability**, 30 ago. 2021. Disponível em: <<http://politeiacoproducao.com.br/category/accountability/>>. Acesso em: 14 nov. 2021

WEINSTEIN, J. M. Transforming Multilateralism: Innovation on a Global Stage. **Stanford Social Innovation Review**, 2013.

WRIGHT, G. A. Análise dos fatores determinantes da transparência fiscal ativa nos municípios brasileiros. 20 nov. 2013.

YU, H.; ROBINSON, D. G. The New Ambiguity of “Open Government”. **UCLA Law Review Discourse**, 8 ago. 2012.

APÊNDICE A – QUESTÕES APLICADAS NAS ENTREVISTAS

Categoria	Pergunta
Controle e Participação Social	Quem exerce o Controle Social em seu âmbito de atuação (Conselhos, Observatórios Sociais, Academia, Setor Privado, Imprensa)? Como é o diálogo entre o controle social e o controle interno (contributivo ou denunciador)?
	Como é o engajamento dos órgãos de Controle Social com as ações do governo? Como promover esse engajamento e como promover a participação e controle social?
	Quais são as barreiras (limitações) e as facilidades para a Controladoria promover a participação social?
	Como o Controle Externo pode apoiar a Controladoria municipal em relação à participação social?
	Há orientação clara ao cidadão sobre quem ele deve procurar para denunciar ou mesmo requerer informações entre Controle Interno e Controle Externo?
	Quais são as ideias ou projetos do município no que tange à participação e controle social?
	De que maneira o Controle Social contribuiu para configurar o seu órgão de atuação da maneira que está configurada hoje?
Transparência	Seu órgão de atuação disponibiliza planilhas, gráficos ou dados abertos em forma de textos planilhas, dados em geral para que os cidadãos tenham ferramentas de fácil análise e compreensão dos dados?
	Como você avalia a transparência em seu órgão? As informações disponibilizadas são úteis para o Controle Social?
	Os meios de transparência ativa estão atendendo às necessidades dos Cidadãos, Conselhos, Observatórios Sociais? Existem mecanismos de como medir essa percepção de usuários de serviços públicos do Controle Social?
	Há percepção sobre se as ações de transparência ativa resultam na alta ou baixa demanda pela transparência passiva aumentando ou diminuindo as demandas à Controladoria Municipal?
Ouvidoria	A ouvidoria é um canal relevante para identificar as demandas da sociedade? Além da ouvidoria, existem outros canais? Há divulgação da ouvidoria em outros meios, além do site oficial?

Categoria	Pergunta
Ouvidoria	Há realização e divulgação de pesquisa de opinião sobre a qualidade/celeridade/efetividade dos serviços prestados pela ouvidoria?
	Os municípios/estado têm aderido à plataforma Fala.BR ou utiliza sistema próprio? Quais o benefício da plataforma utilizada?
	As demandas estão relacionadas com o plano de governo estabelecido durante as eleições? As demandas recebidas pela ouvidoria são utilizadas no processo de aprimoramento da gestão municipal?
	Como a ouvidoria pode promover a participação social?
	Como você avalia a atuação das ouvidorias no estado de Santa Catarina ou no seu município? O que precisa ser melhorado? Quais são os avanços?
Aprimoramento da Gestão	A gestão pública sabe quais são as demandas dos cidadãos além daquelas programadas nos programas de governo durante as eleições? Há meios de sistematizar e quantificar essas demandas? As demandas que ocorrem durante o mandato são oriundas dos canais de ouvidoria, legislativo, órgão de controle externo?
	Há divulgação da satisfação dos cidadãos no atendimentos às suas demandas? Há alguma ferramenta que possa medir esse índice de satisfação? Há algum feedback por parte da sociedade?
	Há relatos/dados/experiência de que o Controle Social auxilia a Controladoria na identificação de inconformidades na destinação de recursos públicos?
	A pandemia trouxe alguma mudança ou acentuação da percepção da necessidade de se manter e incentivar o controle social? Foi possível perceber um aumento pelos cidadãos (mídia, OBS, cidadãos, academia) durante a pandemia? Em que área (transparência, ouvidoria? Revelou deficiências?
	Há engajamento ou há resistência entre o prefeito municipal e o controle interno com vistas ao fortalecimento do controle social?
	Quais tipos de Programas na área do aprimoramento da gestão existentes? Têm sido uteis? Como eles estão ajudando? Como está essa relação hoje?
	As ações da Controladoria municipal se concentram em atender às demandas internas, atender à legislação e regulamentos, atender ao controle externo (TCE e MP)? É possível atender às demandas atuais e voltar-se para ouvir a sociedade?

APÊNDICE B – CARTA DE APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

Sr(a), gostaríamos de convidá-lo a participar da pesquisa intitulada SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARÊNCIA E INCENTIVO À PARTICIPAÇÃO SOCIAL que se desenvolve no âmbito do programa de mestrado profissional em administração da Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas – Esag, grupo de pesquisa Politeia.

A pesquisa tem como objetivo analisar os Sistemas de Controle Interno municipais como instrumento de *accountability* e de incentivo à participação social.

As pessoas que acompanharão os procedimentos da pesquisa serão o pesquisador – Leonardo Valente Favaretto e sua orientadora professora Dra. Paula Chies Schommer.

Esta etapa da pesquisa envolve a realização de entrevista em ambiente virtual como uso de aplicativos de chamadas em vídeo (*Teams*).

A entrevista terá duração de aproximadamente 40 minutos e não é obrigatório responder todas as perguntas.

As informações coletadas serão armazenadas e tratadas pelo pesquisador e ficarão sob sua guarda, posto que é da responsabilidade do pesquisador o armazenamento adequado dos dados coletados, bem como os procedimentos para assegurar o sigilo e a confidencialidade das informações do participante da pesquisa. Assim, a sua identidade será preservada pois cada indivíduo será identificado por um número.

Solicitamos a sua autorização para o uso de seus dados e opiniões para a produção de artigos técnicos e científicos, no entanto o(a) senhor(a) poderá pedir, sem qualquer tipo de constrangimento, para que seus dados e opiniões não sejam utilizados na pesquisa, bastando para tanto que comunique o pesquisador por e-mail ou ainda pelo telefone.

Os benefícios e vantagens em participar deste estudo serão de grande utilidade para a pesquisa, visto que traz benefícios empíricos para o estudo do controle interno e seu papel de incentivador à participação social e para a promoção de *accountability* em âmbito municipal. Nesse sentido, sua participação na pesquisa auxiliará o pesquisador a entender como é a relação

do seu órgão de atuação com o Controle Social, quais são as ações já desenvolvidas decorrentes dessa interação, quais as fragilidades e potencialidades dessa relação e como os Órgãos de Controle Interno podem aprimorar a promoção do Controle Social, Transparência e *Accountability*.

É importante que o (a) senhor(a) guarde em seus arquivos uma cópia deste documento eletrônico, para tanto, que é enviado em meio eletrônico via e-mail ou aplicativo de mensagens.

Cordialmente,

LEONARDO VALENTE FAVARETTO