

**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**

MÁRIO JORGE BANDEIRA DE CARVALHO

**APRENDIZAGEM, CONHECIMENTO E COLABORAÇÃO: PROPOSTAS PARA O
FORTALECIMENTO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAIS**

FLORIANÓPOLIS

2022

MÁRIO JORGE BANDEIRA DE CARVALHO

**APRENDIZAGEM, CONHECIMENTO E COLABORAÇÃO: PROPOSTAS PARA O
FORTALECIMENTO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAIS**

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 Dr.^a Paula Chies Schommer.

FLORIANÓPOLIS

2022

MÁRIO JORGE BANDEIRA DE CARVALHO

**APRENDIZAGEM, CONHECIMENTO E COLABORAÇÃO: PROPOSTAS PARA O
FORTALECIMENTO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAIS**

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 Dr.^a Paula Chies Schommer.

BANCA EXAMINADORA

Orientadora:

Prof.^a. Dr.^a. Paula Chies Schommer
Udesc / Esag

Membros:

Prof. Dr. Fabiano Maury Raupp
Udesc / Esag

Prof.^a. Dr.^a. Elaine Cristina Oliveira Menezes
UFPR

Florianópolis, 01 de novembro de 2022.

Bandeira de Carvalho , Mário Jorge
APRENDIZAGEM, CONHECIMENTO E COLABORAÇÃO:
PROPOSTAS PARA O FORTALECIMENTO DOS SISTEMAS
DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAIS / Mário Jorge
Bandeira de Carvalho . -- 2022.
127 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 --
Seleção --, Florianópolis, 2022.

1. aprendizagem. 2. conhecimento. 3. colaboração. 4.
controle interno. 5. governo municipal. I. Chies Schommer,
Paula. II. Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro
de Ciências da Administração e Socioeconômicas - ESAG,
Programa de Pós-Graduação -- Seleção --. III. Título.

AGRADECIMENTOS

A sessão de agradecimentos desta dissertação certamente deixará de mencionar todos aqueles que de uma forma ou de outra contribuíram para a conclusão dessa jornada. Quero deixar a minha homenagem especial e dedicar este trabalho a um grande amigo, Fernando Knoll das Neves (*in memoriam*), que veio a falecer próximo ao encerramento desse estudo, após luta contra o câncer. Certamente esta pesquisa não é obra prima para lhe render brindes à altura de sua genialidade, como músico, como ser humano, como amigo. Amanda, obrigado por ter me apoiado, e continuar me apoiando em minhas decisões, aturando a minha chata companhia nesses anos de estudos. Saiba que lhe admiro e amo muito. Minha família, o bem mais precioso que posso ter, em especial meu pai e minha mãe, pelo esforço dispensado em oferecer a melhor educação para mim e para minhas irmãs, e que nos proporcionaram uma ampla visão de mundo e, com entusiasmo, sempre aceitaram e celebraram as minhas escolhas. O agradecimento destacado é dirigido aos muitos professores com quem tive contato até aqui, meu muito obrigado. As provocações, os diferentes pontos de vista. Só quem tem a oportunidade de ser aluno de formidáveis e competentes professores sabe como é ser impulsionado a experienciar as potencialidades e vivenciar o processo de alçar voos. Meu agradecimento especial a minha orientadora Paula Chies Schommer. Aqui faltam palavras para escrever. Assim como é difícil tocar para uma plateia de músicos, discorrer um texto submetido a sua orientação é desafiador. Desafiador, mas não intimidador. Há aqui a representação da modéstia, de uma notável cidadã. Construtora de redes, um verdadeiro *hub* de boas práticas, de pessoas com iniciativa e de convívio agradável. Incansável na empreitada de direcionar o mestrando a alcançar a excelência. Ser orientado pela professora Paula foi a minha grata surpresa no mestrado. Não posso deixar de agradecer a colaboração preliminar da professora Luciana Ronconi, a quem eu desejo uma ótima aposentadoria. Por fim, agradeço à Banca Examinadora, e a todos que, à sua maneira, contribuíram para a execução deste trabalho, com sugestões, diálogos, críticas e reflexões.

RESUMO

O controle interno é ferramenta que auxilia a gestão pública a reduzir os riscos e otimizar a prestação de serviços. O controle interno municipal tem sido objeto de recentes diagnósticos, que demonstram falhas, possibilidades e necessidade de aprimoramento de sua atuação. O presente trabalho busca a construção de propostas para o fortalecimento dos sistemas de controle interno municipais à luz da aprendizagem e da colaboração entre os controladores internos, propondo novas iniciativas e a melhoria daquelas já existentes. Utiliza-se como referência a literatura e a base normativa relacionada aos controles internos, referenciais sobre aprendizagem socioprática, documentos e dados de levantamentos sobre características do controle interno e iniciativas para seu fortalecimento existentes em Santa Catarina e em outros estados brasileiros. Delimita-se o contexto empírico aos controles internos dos poderes Executivo e Legislativo dos municípios catarinenses. Foram utilizadas técnicas de observação, conversas informais e a construção de oficina com grupo de 13 pesquisadores e especialistas para selecionar e discutir uma proposta que envolvesse capacitação nos controles internos municipais e que fosse ágil, confiável, compartilhada e continuada. Os resultados obtidos evidenciaram que é necessário e possível a construção de espaços colaborativos de aprendizagem e de conhecimento entre os sistemas de controle interno municipais. As sucessivas mudanças normativas e jurisprudenciais são aspectos sensíveis na prática do dia a dia dos municípios e que demandam capacitações continuadas. Demonstra-se que há díspares realidades municipais e que há de se considerar as diferenças existentes nos municípios e que os sistemas de controle interno municipais atuam de forma dinâmica, de acordo com cada realidade local. Evidenciou-se, ainda, que os controles internos, sobretudo de pequenos municípios, tendem a buscar apoio junto a outros controladores internos e órgãos de controle externo. O Banco de Conhecimento dos Controles Internos Municipais, proposta escolhida por 7 dos 13 participantes, aponta a construção de espaços colaborativos de aprendizagem e de conhecimento entre os sistemas de controle interno municipais. Além do conhecimento técnico-jurídico, há outros conhecimentos que podem ser compartilhados via Banco de Conhecimentos, como otimização de processos, estratégias de implementação, expectativas e necessidades dos cidadãos, ainda, foram apontadas possibilidades de melhoria em algumas iniciativas existentes.

Palavras-chave: aprendizagem; conhecimento; colaboração; controle interno; governo municipal.

ABSTRACT

Internal control is a tool that helps public management to reduce risks and optimize service delivery. The municipal internal control has been the object of recent diagnoses, which demonstrate failures and the need to improve its performance. The present work seeks to build proposals that aim to strengthen municipal internal control systems in the light of learning and collaboration, proposing new initiatives and improving existing ones. The literature and normative basis related to internal controls, references on socio-practical learning, documents and data from surveys on characteristics of internal control and initiatives for its strengthening existing in Santa Catarina and other Brazilian states are used as a reference. The context is delimited to the internal controls of the Executive and Legislative powers of Santa Catarina's municipalities. Observation techniques, unstructured interviews and the construction of a workshop with a group of researchers and specialists were used to select and discuss a proposal that involved training in municipal internal controls and that was agile, reliable, shared and continuous. The results obtained from the analysis of previous studies, initiatives related to internal control, the testimonies collected and the content generated in the workshop showed that it is necessary to build collaborative spaces for learning and knowledge between municipal internal control systems. The successive normative and jurisprudential changes are sensitive aspects in the daily practice of the municipalities and that demand continuous training. It is demonstrated in this research that there are different municipal realities and that the differences existing in the municipalities must be highlighted and that the municipal internal control systems act dynamically, according to each local reality. It was evidenced in this research that internal controls, especially in small municipalities, tend to seek support from other internal controllers and external control bodies. The Municipal Internal Controls Knowledge Bank, a proposal chosen by 7 of the 13 participants, demonstrates the importance of building collaborative spaces for learning and knowledge among municipal internal control systems. In addition to technical-legal knowledge, there is other knowledge that can be shared via the Knowledge Bank, such as process optimization, implementation strategies, citizens' expectations and needs, and possibilities for improvement were also suggested in some existing initiatives.

Keywords: learning; knowledge; collaboration; internal control; local government.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Fases/Etapas da pesquisa	22
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Participantes da Oficina	23
Quadro 2 - Bases para a análise.....	24
Quadro 3 - Correntes jurisprudenciais e doutrinárias – Estrutura do Controle Interno	46
Quadro 4 - Síntese de iniciativas existentes voltadas ao fortalecimento do controle interno	79
Quadro 5 - Estratégias empíricas de atuação no controle interno Erro! Indicador não definido.	
Quadro 6 - Proposições de medidas para o fortalecimento dos controles internos municipais	88
Quadro 7 - Menu de propostas da oficina Controle Interno Municipal.....	90
Quadro 8 - Síntese dos argumentos sobre relevância, viabilidade, prioridade e implementação das propostas.....	91
Quadro 9 – Detalhamento da proposta selecionada	97
Quadro 10 - Condições e próximos passos para implementação da proposta de Banco de Conhecimento em Controle Interno Municipal	101

“O maior inimigo do conhecimento não é ignorância, mas a ilusão do conhecimento.”

(Daniel Boorstin)

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMFRI – Associação dos Municípios da Foz do Rio Itajaí
AMUPE – Associação Municipalista de Pernambuco
ASCIPE – Associação dos Servidores de Controle Interno de Pernambuco
CEFOSPE – O Centro de Formação dos Servidores e Empregados Públicos do Estado de Pernambuco
CEX – Controle Externo
CGE/SC Controladoria Geral do Estado de Santa Catarina
CGE/MG – Controladoria Geral de Minas Gerais
CGU – Controladoria-Geral da União
CI – Controle Interno
CONACI – Conselho Nacional de Controle Interno
COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
ECIIA – European Confederation of Institutes of Internal Auditing
EFS – Entidades Fiscalizadoras Superiores
FECAM – Federação Catarinense de Municípios
FERMA – Federation of European Risk Management Associations
INTOSAI – Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSAI – Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
MPSC – Ministério Público do Estado de Santa Catarina
MPC/SC – Ministério Público junto ao Tribunal de Contas de Santa Catarina
SCI – Sistema de Controle Interno
TCE/MG – Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCE/PR – Tribunal de Contas do Estado do Paraná
TCE/SC – Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
TCE/PE – Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco
TCM/BA – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia
TCM/GO – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás
TCU – Tribunal de Contas da União
UCI – Unidade de Controle Interno

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA	10
1.2 SOBRE O PESQUISADOR	11
1.3 OBJETIVOS.....	14
1.3.1 Objetivo Geral.....	14
1.3.2 Objetivos Específicos.....	15
1.4 CONTRIBUIÇÕES DO TRABALHO	15
2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	17
2.1 Instrumentos de coleta dos dados	17
2.2 Etapas da pesquisa	20
2.3 Oficina Controle Interno Municipal.....	21
2.4 Modelo de análise.....	24
3 REFERENCIAL TEÓRICO	27
3.1 CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	27
3.2 A relação entre controle e <i>accountability</i>	29
3.3 CONTROLE INTERNO.....	32
3.3.1 Controle Interno Municipal.....	38
3.3.2 Controle Interno do Legislativo Municipal	41
3.3.3 Características legislativas, jurisprudenciais e doutrinárias sobre controle interno municipal	46
3.3.4 Diagnósticos e lacunas sobre controle interno municipal	53
3.4 Alternativas para aprendizagem e fortalecimento em controle interno municipal	
59	
3.4.1 Comunidades de prática, <i>systems conveners</i> , cooperação intergovernamental e redes de conhecimento no controle interno	64

4 INICIATIVAS ATUAIS QUE VISAM O FORTALECIMENTO DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL	68
5 ASPECTOS DO CENÁRIO ATUAL E OS DESAFIOS DO CI MUNICIPAL	83
5.1 PROPOSTAS PARA O FORTALECIMENTO DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL	87
6 CONCLUSÕES.....	103
REFERÊNCIAS.....	107

1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa se insere no Programa de Pós-graduação Profissional em Administração – Mestrado Profissional em Administração – do Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas, Esag, da Universidade do Estado de Santa Catarina, Udesc, e no grupo de pesquisa Politeia – Coprodução do Bem Público: *Accountability* e Gestão.

O controle é um tema abrangente, que envolve as instâncias da administração pública como elemento de apoio ao cumprimento de princípios, regulamentos e normas que a regem, para redução de riscos e promoção de segurança (MONTEIRO, 2015) e para verificar se o gestor público aplica de forma eficiente os recursos que lhes são repassados (CASTRO, 2013). Como parte dos sistemas de *accountability*, o controle contribui, também, para avaliar se os agentes públicos são responsivos às expectativas dos cidadãos (HEIDEMANN, 2022).

O controle interno é ferramenta que auxilia a gestão pública a reduzir os riscos e otimizar a prestação de serviços. Com a atuação do controle interno, o gestor pode ter um apoio para a consecução dos objetivos da organização. “O controle interno não controla a gestão, não engessa, nem impede sua atuação. Ao contrário, controla para o gestor, amplia sua visão, seu conhecimento de todos os meandros da Administração” (TCE/MG, 2012, p.19). A controladoria posiciona-se ao centro do sistema de controle interno, e agrega diversas atividades, dentre as quais: auditoria, correição, prevenção e combate a desvios, com vistas à otimização do resultado da administração (CHAVES, 2011).

O Sistema de Controle Interno (SCI), delineado com a Constituição Federal de 1988 e aperfeiçoado ao longo dos anos, pode ser entendido como “somatório das atividades de controle exercidas no dia a dia em toda a organização para assegurar a salvaguarda dos ativos, a eficiência operacional e o cumprimento das normas legais e regulamentares” (TCE/MT, 2007, p. 18). As atividades de controle são exercidas internamente em toda a estrutura organizacional, sob coordenação de um Órgão Central de Controle Interno. Na Administração Pública, o SCI compreende um conjunto de unidades técnicas dirigidas e coordenadas por uma Unidade Central de Controle Interno, criada na estrutura de cada órgão no âmbito de cada um dos Poderes, conforme previsto no art. 74 da Constituição da República (BRASIL, 1988).

Em cada ente da federação, são definidas as formas de funcionamento do SCI, que inclui a estrutura e as ações envolvidas no controle em cada órgão ou ente. No âmbito estadual e federal, os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, assim como o Ministério Público, a Defensoria Pública e o Tribunal de Contas, possuem controle interno em suas estruturas administrativas. No âmbito municipal, o controle interno também está presente nos poderes Executivo e Legislativo, “tendo por função acompanhar a execução dos atos e apontar, em caráter sugestivo, preventivo ou corretivamente, as ações a serem desempenhadas” (TCE/MG, 2012, p. 19).

A forma de funcionamento dos sistemas de controle interno da União, dos Estados e municípios, por simetria, não apresenta diferenças sob a ótica constitucional, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (art. 70), guardadas as devidas características de cada ente federativo (TCE/MT, 2007; TCE/MG, 2012).

O controle interno municipal, em razão dos dispositivos da Constituição Federal, é exercido institucionalmente pelos Poderes Executivo e Legislativo. No entanto, baseado no modelo do governo federal, alguns municípios brasileiros estão estruturando controladorias gerais e buscado adequada estruturação dessas agências, em resposta às demandas por transparência e prevenção à corrupção e bom desempenho da administração pública (CAVALHEIRO; FLORES, 2007; CRUZ; SPINELLI; SILVA; CARVALHO, 2020).

Há diferentes realidades e dinâmicas municipais, que permitem vislumbrar o controle interno com novas abordagens, considerando a construção do conhecimento e da aprendizagem como processos contínuos, arrojados e sociopráticos.

1.1 DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

O controle interno municipal, em especial, pode ser a porta de entrada do cidadão na sua relação com o controle da gestão e servir como um elo entre o controle social e a administração pública. Isso pode ocorrer, por exemplo, por meio das ouvidorias dos municípios, pois este é o ente mais próximo dos cidadãos.

Para Silva (2013), os controles internos proporcionam ao gestor atitudes mais coerentes e trazem meios para o alcance da economicidade, ao orientar os gestores na aplicação do dinheiro público. Para Soares e Scarpin (2009), o controle interno, quando bem realizado, tende a agregar valor para a coletividade, ao concorrer para a correta e eficiente destinação dos recursos públicos. O controle interno, para o TCU (2009), contribui para o alcance dos objetivos dos órgãos e entidades da administração pública (INTOSAI, 2007; TCE/MG, 2012; TCE/SP, 2019; FAVARETTO, 2021).

O potencial do controle interno, porém, nem sempre é realizado. Seu desempenho pode ser comprometido por fatores como estruturação e capacitação não adequadas e baixo grau de colaboração entre controles externo e interno (MPSC, 2019; FAVARETTO, 2021; ATRICON, 2022b). A maioria dos órgãos de controle interno municipais brasileiros atua concomitantemente nos poderes Legislativo e Executivo, sendo grande parte composta por apenas um servidor (ATRICON, 2022b). Um dos caminhos para superar essas fragilidades ou lacunas é o da aprendizagem e colaboração entre os controles internos municipais.

A presente pesquisa disserta sobre o controle da administração pública e as iniciativas existentes em âmbito municipal, estadual e nacional que buscam fortalecer os controles internos. Ao descrever iniciativas de setores da administração pública que fomentam a aprendizagem e a colaboração, pode-se identificar possíveis aprimoramentos nas ações existentes e propor contribuições para articulação entre os controladores internos e a geração e propagação de conhecimento relacionado ao controle interno municipal.

1.2 SOBRE O PESQUISADOR

Utilizo da primeira pessoa nesta parte do trabalho pois contarei um pouco da minha trajetória e as razões pelas quais ingressei no mestrado. Finalizei minha graduação em Administração Pública pela Udesc Esag em 2012, conjuntamente com o curso de Bateria no Conservatório de Itajaí. Conciliei minha rotina como músico e professor com estudos na área de controle público. Um dos meus alunos de bateria

era brasiliense e, por meio deste, em 2015, em visita a Brasília/DF, tive a oportunidade inspiradora de conhecer o Tribunal de Contas da União (TCU).

Conclui a graduação em Ciências Contábeis em 2017 e durante o curso de Especialização em Gestão Pública Municipal ofertado pela Udesc Esag, em 2018, fui aprovado na Câmara de Balneário Piçarras para o cargo de Tesoureiro Legislativo. O tema de controle da administração pública ainda me chamava a atenção e propus a dois colegas realizarmos um trabalho de conclusão visando à implementação de uma unidade de controle interno na Câmara.

Ainda em 2018 fui designado como Coordenador de Controle Interno, sendo responsável pela implantação da Unidade de Coordenação do Controle Interno Legislativo (UCCIL). Esse processo trouxe aprendizagens que são descritas no item relacionado aos desafios do controle interno municipal. Com a experiência adquirida, aliada aos estudos durante o mestrado e a constante comunicação com outros profissionais e pesquisadores, observo a possibilidade de trazer propostas que contribuam para o fortalecimento dos controles internos.

O escopo do projeto amadureceu para a formulação de propostas no âmbito do controle interno municipal. Sem perder o ideal de contribuir para a geração de conhecimento útil para a sociedade, recordo-me constantemente que o mestrado profissional inclui um entregável, um produto, que tenha efetividade, que busque agregar valor para a sociedade, com base em conhecimento e método científico. Contribuir para o aprimoramento dos controles internos é um dos resultados almejados, a partir de proposições de medidas. Fortalecendo o controle interno, espera-se que as propostas contribuam para capacitar o cidadão em sua atuação para fiscalizar a administração pública.

A sensação de quando se entra no mestrado é que, mesmo com dúvidas, somos cheios de certezas, que podemos mudar o mundo. Durante o mestrado, nos deparamos com muito mais dúvidas do que certezas, descobre-se que há pessoas que já pensaram o que pensamos. Nasce uma sensação nova, fruto da maturidade, de que mudar o mundo não é tão simples assim, mas que há caminhos e que podemos oferecer contribuições e reflexões, e aos poucos as mudanças acontecem, e mais: nem sempre temos razão.

Como pesquisador, procuro descrever uma impressão pessoal que tive através do contato com o controle municipal: o controlador interno é introspectivo. Os agentes de controle interno trabalham de forma isolada do restante do ecossistema de gestão.

Uma parte em respeito ao princípio da segregação de funções, outra parte para garantir a autonomia do controlador interno, em relação à independência funcional. Embora esses e outros princípios, como a integridade e o zelo profissional devido, sejam basilares para os controladores internos e auditores (COSO, 2013; ISSAI, 2013), a realidade é que em grande parte dos municípios catarinenses o controle interno é exercido por uma só pessoa (MPSC, 2019), o que contribui para a introspecção desses profissionais.

A percepção que obtive ao dialogar com controladores internos é que há uma grande assimetria de informações. Os profissionais que atuam no CI possuem bases distintas de conhecimento entre si sobre contabilidade pública, administração, direito, orçamento etc., visto que as carreiras de controle interno envolvem profissionais com formação nestas e em outras áreas. Trata-se de uma atividade profissional multidisciplinar. Quando necessitam de orientação prática sobre suas funções e procedimentos, alguns buscam contato por e-mails junto à área técnica do Tribunal de Contas, e muitas vezes são respondidos com uma janela longa de espera, justificada pela demanda. Outros pesquisam na internet, em livros etc.

Um meio que utilizei para esclarecer dúvidas e auxiliar na realização de tarefas, e que chamou minha atenção, foi a troca de informações com outros controladores internos. Fiz algumas visitas a outras Câmaras e essa interação foi muito importante para a minha formação como controlador. Fui convidado para participar de um grupo de *WhatsApp* de controladores internos de Santa Catarina e pude perceber como a aprendizagem individual e coletiva são impactadas positivamente por meio da liderança de alguns controladores. Conforme fui me inserindo naquele ambiente, passei a participar das discussões, pesquisar assuntos que demandavam mais estudo e oferecer possíveis soluções a questionamentos.

Acredito que a troca de informações com outros controladores internos pode ser aprimorada e trazer ainda mais benefícios aos sistemas de controle interno e ao aprimoramento de suas práticas. Existem iniciativas de eventos temáticos pautados no controle e que envolvem controle interno e externo, mas esses encontros são esporádicos. As decisões, recomendações e solicitações do MP/SC, TCE/SC, STF e Tribunais Superiores são frequentes e se sobrepõem, dificultando a atualização dos controles internos municipais desprovidos de estrutura adequada. Sem embasamento técnico-jurídico nas atividades do dia a dia, o controle interno oferece um suporte frágil à gestão.

Além do conhecimento técnico-jurídico, há outros conhecimentos que podem ser compartilhados, como otimização de processos, estratégias de implementação, expectativas e necessidades dos cidadãos, entre outros.

Observo o potencial do controle interno municipal na aproximação do cidadão com a administração municipal. O CI pode promover campanhas para o cidadão que quer participar e exercer o controle social, mas está distante do controle interno, que é o controle institucional mais próximo dele.

A intenção de trabalhar com comunicação acessível e de promover a educação cidadã para o controle deu espaço ao fortalecimento dos controles internos como escopo da presente pesquisa. Foi necessário refletir sobre trabalhar a delimitação não mais de fora para dentro, mas de dentro para fora. Ou seja, aperfeiçoando os controles internos, pode-se ter ganhos orgânicos que promovam o controle social.

Pretendo trazer meu olhar junto às propostas para fortalecer os controles internos com base nas minhas experiências como controlador e como pesquisador, utilizar pesquisas anteriores e descobertas durante a presente pesquisa e, então, contribuir na continuidade das pesquisas e ações nesse campo de conhecimento e prática.

1.3 OBJETIVOS

Diante da situação-problema apresentada e das oportunidades vislumbradas para o fortalecimento do controle interno, define-se os objetivos deste trabalho.

1.3.1 Objetivo Geral

Propor novas iniciativas e a melhoria daquelas já existentes para fomentar a aprendizagem e a colaboração entre agentes de controle e o fortalecimento dos sistemas de controle interno municipais.

1.3.2 Objetivos Específicos

- (a) Descrever as bases legais e normativas, na literatura técnica específica e na doutrina, que balizam as estruturas e a atuação dos controles internos nos municípios;
- (b) Descrever lacunas estruturais e desafios dos controles internos municipais;
- (c) Analisar ações de diagnóstico e fortalecimento dos controles internos existentes e identificar alternativas de aperfeiçoamento;
- (d) Apresentar propostas para a capacitação, geração de conhecimento e colaboração entre os agentes de controle interno e o fortalecimento dos sistemas de controles internos municipais.

1.4 CONTRIBUIÇÕES DO TRABALHO

O trabalho apresenta propostas para o fortalecimento dos controles internos municipais, incluindo sugestões de melhoria de iniciativas existentes e propondo novas iniciativas. Para as proposições, foram considerados dados de diagnósticos recentes, realizados pela Rede de Controle e MPSC (2014), MPSC (2019) e Atricon (2022), além de diálogos em conversas informais com controladores, debates com especialistas em diversas áreas relacionadas ao controle da administração pública, e a experiência do pesquisador.

As sugestões visam contribuir para elevar a efetividade dos controles internos. Para isso, busca-se elementos como a colaboração e a aprendizagem socioprática, abordagem que valoriza o conhecimento que é construído nas interações entre pessoas engajadas mutuamente em práticas compartilhadas (WENGER, 1998). Nas ações conjuntas, quando cada um tem algo que o outro precisa e ocorre sinergia, se alcança resultados melhores do que agindo isoladamente (OSTROM, 1996).

Considerando os anseios da sociedade por uma administração pública eficiente e capaz de exercer o controle sobre seus recursos, o compartilhamento de

informações e conhecimentos, de forma colaborativa, ágil e tempestiva, por exemplo, pode contribuir para a efetividade das ações das UCIs.

A presente pesquisa é parte de um conjunto de pesquisas e ações em andamento, desenvolvidas por pessoas e organizações da administração pública, da academia e da sociedade civil, sobretudo em Santa Catarina, sendo que o pesquisador vem mantendo diálogo com vários atores envolvidos nesse processo. Dentre trabalhos sobre controle interno, estão pesquisas que vêm sendo realizadas no âmbito do grupo de pesquisa Politeia, como os de Silva (2022) e Favaretto (2021), bem como debates e ações nas áreas de controle e suas interfaces com transparência, *accountability* e governo aberto (GUERZOVICH e SCHOMMER, 2022; HEIDEMANN, 2022; HERNANDEZ QUINONES, SCHOMMER e DE VILCHEZ, 2021; ROCHA et al, 2021).

O trabalho apresenta contribuições com base na literatura, em estudos anteriores, na vivência do pesquisador e suas interações com outros controladores, além da construção conjunta de uma proposta selecionada e detalhada em Oficina, realizada no âmbito desta pesquisa, com a participação de diversos envolvidos com o controle interno municipal e suas conexões com a gestão, o controle externo, o controle social e a pesquisa acadêmica.

Com essa contribuição, de caráter aplicado, espera-se adicionar elementos que sejam úteis para o conhecimento e ação relacionada ao controle interno em Santa Catarina, e suas interações com outros órgãos e mecanismos de controle e de *accountability* na gestão pública brasileira. Além disso, o pesquisador e demais integrantes do grupo de pesquisa Politeia e seus parceiros, seguirão atuando nesse campo de práticas, podendo contar com o que foi construído na presente pesquisa.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos adotados para a condução da pesquisa que subsidiou esta dissertação, contemplando a abordagem da pesquisa e suas etapas.

A pesquisa concentra-se nas questões de estruturação e capacitação dos controles internos municipais. Delimita-se o contexto aos controles internos dos poderes Executivo e Legislativo dos municípios catarinenses, considerando também suas interfaces com o controle interno em outras esferas da federação e com os mecanismos de controle externo e controle social. Utiliza-se como referência pesquisas e iniciativas existentes para o fortalecimento do controle interno em Santa Catarina e em outros estados brasileiros.

A natureza da pesquisa é qualitativa. Em pesquisas qualitativas, pode-se explorar detalhes relacionados a dados, fatos e percepções dos atores envolvidos com o fenômeno investigado, considerando o contexto em que ocorrem. Pode-se, assim, obter qualidade nos resultados (GIBBS, 2009). O pesquisador qualitativo possui aptidão à reflexão, não sendo apenas um observador que investiga fatos, mas que reflete a aplicabilidade da pesquisa. Conforme Gibbs (2009), para que os resultados sejam obtidos com acuracidade, utiliza-se técnicas, como a validação dos entrevistados, comparações e verificação das transcrições, que se enquadram na proposição desta pesquisa.

2.1 INSTRUMENTOS DE COLETA DOS DADOS

Os dados considerados na pesquisa foram obtidos por meio de revisão de literatura, busca de bases normativas relacionadas aos controles internos, levantamentos de iniciativas existentes para o fortalecimento do controle interno, incluindo documentos e estudos publicados sobre essas iniciativas. Houve também interações e diálogo informal com atores envolvidos com o controle da administração

pública, como parte de observação participante realizada pelo pesquisador, além de uma oficina com especialistas convidados.

A descrição de conceitos teóricos e das bases normativas atuais que delineiam a atuação dos controles internos municipais foi necessária para guiar a pesquisa sob um olhar fundamentado. A revisão foi narrativa, não sistemática, considerando referenciais com os quais o autor tomou contato durante sua atuação profissional e acadêmica, por indicação de especialistas na área e por serem citados. Os dados obtidos por meio de estudos anteriores compreendem resultados de questionários realizados por diversos órgãos públicos e ligados aos temas de controle interno, e de análise de pesquisas acadêmicas.

A observação, uma das técnicas utilizadas para a coleta de dados primários, caracteriza-se pela obtenção de dados por meio da convivência com o ambiente o qual se está estudando. Busca-se perceber, por meio de interações e conversas, as interpretações dos participantes nas situações em que estão envolvidos (GIVEN, 2008).

Para Flick (2004), a observação permite relatar os fatos das próprias práticas, enquanto as entrevistas tornam acessíveis os relatos das práticas dos entrevistados. Não obstante, as duas técnicas são interativas e não excludentes. Para Ferreira, Torrecilha e Machado (2012), a entrevista pode guiar o pesquisador para a observação, ao passo que a observação pode estimular a investigação de temas a serem indagados nas entrevistas. Nesta pesquisa, não houve entrevistas estruturadas, sim interações e diálogos informais do pesquisador com outros controladores, como parte do processo de observação.

A observação do pesquisador caracteriza-se como participante e natural. Para Gil (2008, p.103), identifica-se a observação participante da seguinte forma:

A observação participante, ou observação ativa, consiste na participação real do conhecimento na vida da comunidade, do grupo ou de uma situação determinada. Neste caso, o observador assume, pelo menos até certo ponto, o papel de um membro do grupo. Daí por que se pode definir observação participante como a técnica pela qual se chega ao conhecimento da vida de um grupo a partir do interior dele mesmo.

A observação participante é “(a) natural, quando o observador pertence à mesma comunidade ou grupo que investiga; e (b) artificial, quando o observador se integra ao grupo com o objetivo de realizar uma investigação” (GIL, 2008, p. 103).

Há algumas limitações na utilização da observação participante. Quando se assume o papel de pesquisador, e identifica-se como tal, a “participação poderá ser diminuída pela desconfiança, o que implica limitações na qualidade das informações obtidas” (GIL, 2008, p.104). Não obstante, quando o interesse científico do pesquisador é desconhecido do grupo, surge o Participante Completo (GOLD, 1958). Nesse caso, o observador atua no ambiente e presencia as interações, mas sem revelar que, *a priori*, trata-se de um pesquisador, tornando-se um observador disfarçado, portanto, essa técnica é indicada para este estudo.

Durante a presente pesquisa, em alguns momentos o pesquisador não se apresentou como tal, e sim como controlador interno de uma câmara municipal de Santa Catarina, função em que atua como profissional. Em outros momentos, apresentou-se também como um mestrando que estava investigando o tema do controle interno, além de atuar nessa função.

Foram também acompanhados eventos online sobre controle da administração pública, defesas de dissertação online sobre o tema de controle. A participação em eventos contribuiu, como levantamento, para conhecer a realidade e atores que discutem o tema, com o intuito de obter outros pontos de vista e aprimorar o processo de análise.

Foram obtidos, portanto, depoimentos, realizada observação participante e conversas informais com profissionais e pesquisadores da área de controle interno, com o intuito de obter outros pontos de vista. Devido ao momento de restrição de convívio social à época, em função da pandemia de COVID-19, as interações ocorreram via aplicativo de mensagens eletrônicas ou reuniões online. Em diversas oportunidades, foram realizadas interações coletivas em grupo do aplicativo *WhatsApp* “Controle Interno SC”, e individualmente. Pelo *WhatsApp*, foram três conversas e observação participante, diversos depoimentos e uma conversa sobre o tema no aplicativo *Telegram*. Foram tomadas precauções de sigilo de dados.

Para o registro das observações, foi utilizado caderno de notas, sistematizando os pontos mais importantes observados. Foram observados aspectos relacionados a aprendizagem e colaboração e articulados com a vivência do pesquisador. A

observação influencia na análise pelo fato de relacionar interações às práticas do dia a dia do pesquisador.

Realizou-se também um grupo focal, que foi chamado de oficina, para definir, descrever e validar uma proposta dentre um “menu” de propostas. O grupo focal é uma técnica de pesquisa qualitativa, em forma de entrevista em grupo, cujo objetivo é coletar informações detalhadas sobre um tópico específico, por meio das interações grupais (MORGAN, 1997; KITZINGER, 2000). A razão que explica a escolha desta etapa formou-se com o intuito de abrir a especialistas e profissionais da área a possibilidade de opinar sobre o produto desta pesquisa e, deste modo, contribuir para uma proposta coletiva, baseada em diferentes visões e experiências. Aos participantes, o grupo focal foi nomeado de oficina, pois procurou-se aproximar os convidados da construção/elaboração conjunta.

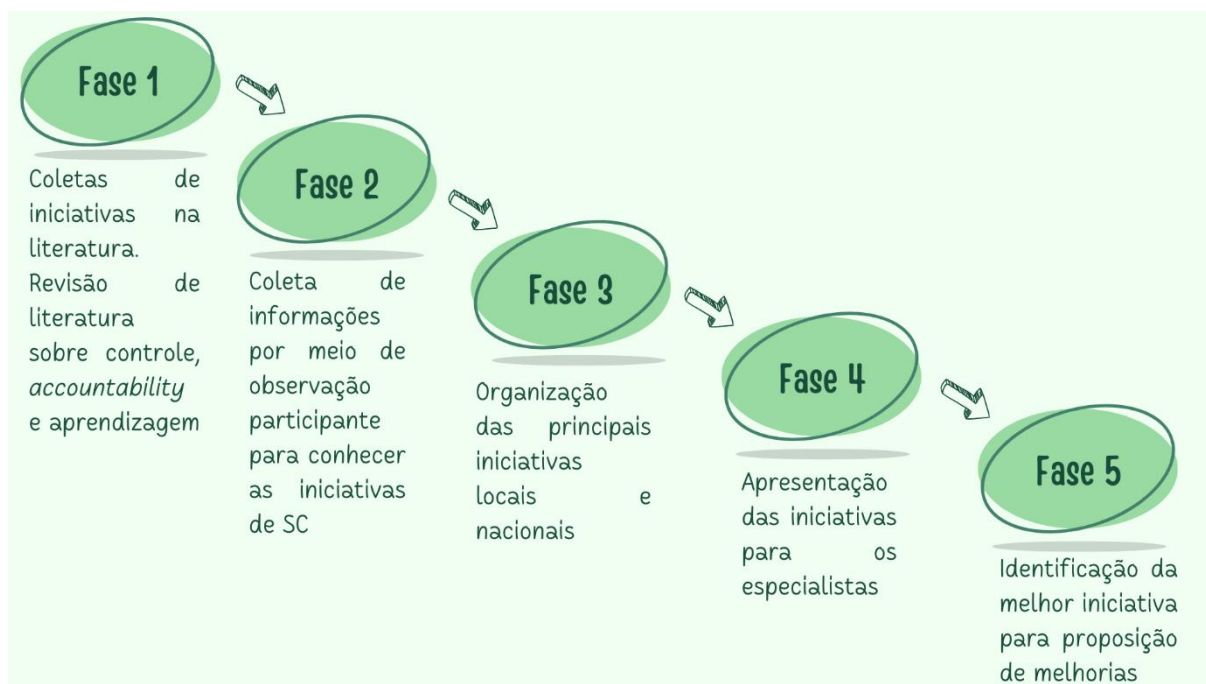
Apresenta-se mais detalhes a seguir, ao descrever as etapas da pesquisa.

2.2 ETAPAS DA PESQUISA

O caminho percorrido durante a pesquisa conduziu a etapas que foram necessárias para o desenvolvimento do trabalho. Foram cinco as etapas principais, que consistiram em: a) buscar referenciais e descrever os conceitos e as bases normativas que balizam as estruturas dos controles internos nos municípios; b) localizar e apresentar dados obtidos em estudos anteriores e caracterizar a realidade de algumas unidades de controle interno; c) analisar as ações de diagnóstico e as iniciativas de fortalecimento dos controles internos existentes no estado e na literatura e identificar alternativas de aperfeiçoamento; d) elaborar propostas que contribuam para geração de conhecimento e colaboração entre os agentes de controle interno; e) realizar entrevistas não estruturadas com pesquisadores/especialistas e *grupo focal* para discutir e detalhar uma proposta.

A Figura 1, a seguir, descreve as etapas da pesquisa:

Figura 1– Fases/Etapas da pesquisa



Fonte: elaborado pelo autor (2022)

Embora sejam representadas de modo sequencial, a observação participante e a revisão de literatura e de normativas sobre controle ocorreram em paralelo, durante a pesquisa. Além da busca de trabalhos acadêmicos já publicados sobre controle, *accountability* e aprendizagem, realizou-se coleta de dados sobre iniciativas na literatura, documentos e observação participante, para conhecer iniciativas voltadas ao fortalecimento do controle interno. A partir dos dados coletados, foram organizadas as principais iniciativas locais e nacionais, descrevendo-se suas características, apresentando-as a especialistas e identificando seus limites e sugestões para melhorias.

2.3 OFICINA CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

A oficina, intitulada “Oficina Controle Interno Municipal”, foi produzida pelo pesquisador, sob sugestão e apoio de sua orientadora. Esta etapa da foi subdividida em duas partes: a organização da oficina e a realização da oficina. A primeira contemplou a construção de um roteiro de oficina, no dia 18 de julho de 2022, com a colaboração de Florencia Guerzovich e Camila Pagani, pesquisadoras do grupo

Politeia. O resultado dessa reunião de formatação, com uma hora de duração, foi sintetizar o objetivo da oficina e nortear a condução do encontro. A oficina foi realizada na semana seguinte, e reuniu os participantes para discutir as propostas.

A seleção dos participantes da oficina ocorreu de forma a contemplar atores que atuam profissionalmente na área de controle interno, pesquisam sobre controle da administração pública e aprendizagem. Para enriquecer as contribuições da oficina, foram selecionados participantes que pudessem trazer contrapontos e diferentes pontos de vista, a partir da vivência de diferentes realidades e experiências. Participantes de municípios de realidades e poderes diferentes, por exemplo, a controladora interna da prefeitura de um município de 4.000 habitantes e a controladora do legislativo do município com a maior população de SC. De profissionais que estavam iniciando nas atividades de controle a profissionais que possuem décadas de atuação. O convite foi realizado de forma individual, por meio do aplicativo de mensagens WhatsApp, e posteriormente formalizado através de e-mail.

Fixou-se como desafio para a oficina selecionar e discutir a proposta que envolvesse a capacitação continuada nos controles internos municipais e que fosse ágil, confiável, compartilhada e continuada. Sintetizou-se quatro propostas iniciais para compor um “menu” de propostas.

A realização da oficina, segunda parte desta etapa, efetivada no dia 25 de julho de 2022, iniciou com a demonstração dos principais achados referentes às estruturas deficitárias, da atuação dos controles internos com poucas diretrizes, obtidos por meio de recentes diagnósticos, dentre eles, o levantamento da Atricon, de 2021 (ATRICON, 2022). O pesquisador levantou na reunião a possibilidade da aprendizagem, da geração de conhecimento e da colaboração contribuírem para mitigar as mazelas estruturais existentes nos controles internos municipais, especialmente nos pequenos municípios. Foram apresentadas algumas iniciativas existentes, os *gaps* abordados e possibilidades de melhorias. Cada participante votou, justificou seu voto, apresentou argumentos prós e contras para cada uma das quatro propostas e, por fim, contribuiu na discussão da proposta vencedora.

2A oficina reuniu atores diversos, que atuam no controle interno municipal, no controle interno estadual de Santa Catarina (CGE/SC), no controle externo estadual de Santa Catarina (TCE/SC), no controle interno federal (CGU) e pesquisadores da

área. A oficina contou também com a participação de controlador interno de município do estado de São Paulo. O Quadro 1 descreve os participantes da Oficina:

Quadro 1 - Participantes da Oficina

Perfil relacionado ao tema da pesquisa
Professora de administração pública da Udesc Esag e pesquisadora na área de <i>accountability</i> e coprodução, junto ao grupo Politeia. Representante do Politeia no Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção da CGU.
Professor da Udesc Esag e pesquisador na área de transparência pública, controle e custos no setor público, sendo membro do grupo de pesquisa Politeia. Possui experiência como contador e controle interno em câmara municipal. Compõe o Conselho de Transparência e Combate a Corrupção da CGU, juntamente com a professora Paula Chies Schommer.
Pesquisadora colaboradora junto ao grupo de pesquisa Politeia, com atuação como consultora para organizações internacionais e locais em <i>accountability</i> e governo aberto.
Doutoranda em administração na Udesc Esag, membro do grupo Politeia, elaborando tese sobre aprendizagem em <i>accountability</i> .
Auditor Fiscal de Controle Externo do TCESC e mestre em administração pela Udesc Esag, tendo pesquisado sobre controle interno, no âmbito do Politeia.
Servidora do estado de SC, atuando na Controladoria-Geral do Estado de Santa Catarina, CGE/SC, na coordenação da promoção do controle social e junto ao programa Governo Aberto em SC.
Auditor Federal de Finanças e Controle da CGU e doutorando, tendo pesquisado temas relacionados a controle interno municipal e controle social.
Controlador Interno da Prefeitura Municipal de Altinópolis/SP recém-empossado. Discute junto ao pesquisador formas de fortalecer os CIs e auxiliar os novos controladores.
Auditor Federal de Finanças e Controle da CGU e mestre em administração pela Udesc Esag, tendo pesquisado sobre controle interno, no âmbito do Politeia.
Controladora interna efetiva da Prefeitura de Nova Erechim/SC. Participante do grupo "Controle Interno SC".
Controladora designada em função gratificada na Câmara Municipal de Joinville/SC. Participante do grupo "Controle Interno SC".
Auditora Interna efetiva da Prefeitura Municipal de Navegantes/SC. Participante do grupo "Controle Interno SC".
Controladora designada em função gratificada na Prefeitura Municipal de Pedras Grandes/SC. Participante do grupo "Controle Interno SC".

Fonte: elaborado pelo autor (2022)

Durante todas essas etapas, manteve-se a observação e anotações sobre o que se observava, e diálogo com pessoas envolvidas com o tema. A fase de análise

das ações de diagnóstico, das iniciativas localizadas e de identificação das alternativas de aperfeiçoamento foi realizada com base nos dados coletados, diálogos realizados e na experiência do pesquisador. Buscou-se usufruir de dados e percepções recentes sobre o tema e conectar esta pesquisa a pesquisas anteriores, esperando-se que a presente pesquisa também possa servir de elo para pesquisas futuras.

2.4 MODELO DE ANÁLISE

A análise das iniciativas existentes que buscam fortalecer os controles internos municipais, compreendidas a partir da atuação como observador participante e na literatura, aborda os pontos que podem ser ampliados, as lacunas a serem supridas por novas iniciativas, e a proposição e discussão de alternativas em oficina.

No Quadro 2, a seguir, busca-se sintetizar as bases para a análise, refletindo a organização do texto. Considerou-se três grandes temas, aqui chamados de dimensões - controle interno municipal, iniciativas para diagnóstico e fortalecimento do controle interno municipal e aprendizagem, conhecimento e colaboração em controle interno. Em cada dimensão, são destacadas as categorias de análise, as fontes de dados e o que foi focalizado na análise, em relação a cada tema.

Quadro 2 - Bases para a análise

Conceito	Dimensões	Componentes ou indicadores com base nos referenciais científicos e técnicos	Coleta dos dados	Análise dos dados
Controle interno	Estrutura e normas de controle interno municipal	<p>Natureza e características do controle interno municipal (Rede de Controle de SC, MP/SC, TCE/SC, STF, Conaci, COSO, IIA, INTOSAI, TCE/MG, TCE/PR, CGU e TCU)</p> <p>Relações entre controle interno municipal e outros elementos do Sistema de Controle Interno</p> <p>Particularidades do controle interno legislativo municipal</p>	<p>Legislação sobre controle interno (Constituição Federal, leis orgânicas)</p> <p>Literatura sobre controle e <i>accountability</i> (Koppel, Heidemann, Schommer, Campos, Etzioni, Behn, Leal, Lima, Rocha)</p> <p>Estudos e diagnósticos sobre</p>	<p>Características do controle interno municipal que ensejam aprimoramento em estrutura e capacitação</p>

			características do controle interno municipal no Brasil (Rede de Controle de SC, MP/SC, Atricon, Conaci)	
	Iniciativas para diagnóstico e fortalecimento do controle interno municipal	<p>Características das iniciativas existentes</p> <p>Contribuições de cada iniciativa para o fortalecimento do controle interno</p> <p>Lacunas ou pontos que não abordam e podem ser aprimorados</p>	<p>Documentos (relatórios, <i>websites</i>)</p> <p>Observação participante (treinamentos, eventos, cursos, grupos de <i>WhatsApp</i>, conversas informais e entrevistas não-estruturadas)</p>	<p>Lacunas e desafios na atuação do controle interno</p> <p>Possibilidades de aprimoramento e articulação entre as iniciativas existentes, para que se fortaleça o controle interno municipal</p>
	Aprendizagem, conhecimento e colaboração em controle interno	<p>Aprendizagem socioprática (Schommer, Souza-Silva; Gherardi, S.; Strati)</p> <p>Articulação de sistemas (Systems convening) para aprendizagem em controle interno (Wenger; Wenger-Trayner, Schommer; Guerzovich)</p>	<p>Referenciais teóricos Bona; Silva; Favaretto; Filgueiras; Fusco e Ferraz;</p> <p>Observação participante (Ferreira L. B.; Torrecilha N.; Machado S. H. S)</p> <p>Entrevistas não-estruturadas (GIBBS, G)</p> <p>Oficina com pessoas envolvidas com o controle interno</p>	<p>Abordagens de aprendizagem e colaboração que podem ser aplicadas para elaboração de proposta que visem o fortalecimento dos controles internos.</p> <p>Alternativas para promover aprendizagem e colaboração em controle interno em Santa Catarina, viabilidade e relevância - grau de prioridade</p> <p>Alternativa priorizada e detalhada</p>

Fonte: elaborado pelo autor (2022)

A análise dos dados sobre as iniciativas existentes foi realizada pelo pesquisador, descrevendo os aspectos que julgou mais relevantes para caracterizá-las, incluindo seus objetivos, lacunas e situação atual. Em seguida, indicou sugestões de aperfeiçoamento, com base na revisão de literatura, relatórios de diagnósticos sobre controle interno, observação participante e interações com especialistas na área.

A escolha das alternativas levadas para debate na oficina foi feita considerando propostas julgadas pelo pesquisador como relevantes e viáveis para suprir lacunas existentes para o fortalecimento do controle interno em Santa Catarina. Fez isso com base na revisão de literatura, diagnósticos sobre controle interno, observação participante e interações com especialistas na área. Também dialogou com orientadora e duas pesquisadoras na área de *accountability*, ao elaborar o desenho da oficina.

A análise do que foi produzido durante a oficina foi descritiva, conforme sequência de passos (sintetizadas nos Quadros 8, 9 e 10), adicionada a comentários do pesquisador, buscando fazer conexão narrativa entre percepções dos participantes.

A elaboração e discussão de alternativas conduzem e motivam o pesquisador à essência do objetivo do mestrado profissional: o impacto na realidade através de um produto desenvolvido durante o processo de pesquisa.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

“O preço da liberdade é a eterna vigilância” (frase atribuída ao orador irlandês John Philpot Curran (1750-1817)). Para Montesquieu (1689-1755) (1996, p.32), “todo o homem que tem em mãos o poder é sempre levado a abusar dele, e assim irá seguindo, até que encontre algum limite”.

Controle, segundo o dicionário Michaelis, é descrito em palavras como fiscalização, orientação, regulação, domínio de alguém, e dispositivo ou sistema que controla. “Controle na administração pública é uma forma de manter o equilíbrio na relação existente entre Estado e sociedade” (TCE/MG, 2012, p. 17).

Para cumprir as suas funções, a administração pública, em sentido amplo, sujeita-se ao controle por parte de seus Poderes. Para Meirelles (2016, p.795) “Controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. A finalidade da atuação do controle é contribuir para que a administração atue em consonância com os princípios do ordenamento jurídico. O controle exercido por parte da administração pública sobre ela mesma pode ser definido como o poder de fiscalização e correção que os órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário exercem. O papel do controle é precipuamente estatal e constitui poder-dever dos órgãos aos quais a lei atribuiu essa função, embora o administrado pode e deve exercer o controle popular na proteção dos interesses individuais e coletivos (Di Pietro, 2021, p. 909 e 910).

Para Carvalho Filho (2015), a natureza jurídica de princípio fundamental da administração pública imprime ao controle o caráter de indispensabilidade, sendo vedada sua recusa por qualquer órgão administrativo, em todos os níveis de poder. Independentemente de lei, vincula-se a todas as entidades federativas, porque “a gestão de interesses alheios, como é o caso da administração, implica naturalmente a prestação de contas de ações e resultados aos titulares dos mesmos interesses, no caso a coletividade” (CARVALHO FILHO, 2015, p. 976-977). O controle da administração pública, de forma simples e em sentido amplo, verifica os atos e os

resultados. Os atos administrativos e de gestão possuem, em respeito ao princípio da legalidade, presunção de legitimidade, embora isso não os impeça de serem questionados pelos administrados e pela própria administração. Os resultados são as consequências dos atos, formalmente demonstrados no relatório de gestão anual e em processo de contas (PALUDO, 2007).

Classifica-se como controle externo ou interno, quanto ao posicionamento do órgão controlador. O controle externo se realiza por um Poder ou órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado (MEIRELLES, 2016, p. 798), quando o agente controlador não integra a estrutura objeto do controle. A situação de exterioridade é caracterizada de três formas, nas atuações de controle jurisdicional, exercido pelo Poder Judiciário; controle político, de competência do Poder Legislativo - característico do regime democrático de governo - e o controle técnico, o exercido pelos órgãos de controle externo, em auxílio aos órgãos legislativos. São exemplos de controle externo “a apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo”, “a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo” e “a instauração de inquérito civil pelo Ministério Público sobre determinado ato ou contrato administrativo, ou a recomendação, por ele feita, ‘visando à melhoria dos serviços públicos’” (MEIRELLES 2016 p.798).

O controle é definido como interno quando o agente controlador integra a própria estrutura controlada (LIMA, 2020, p. 6 e 7). O controle formal interno, exercido dentro da própria administração, pode ser compreendido em camadas. Essas camadas são definidas como linhas de defesa, segundo o Modelo de Três Linhas (IIA, 2010). Controle interno, no âmbito deste Modelo, compreende-se como “processos criados para oferecer confiança razoável sobre o atingimento dos objetivos” (IIA, 2020, p.1) e que permitem defender o gestor de erros e fraudes em seu mandato.

A primeira linha está relacionada com a entrega de produtos e serviços pela organização. A segunda linha consiste nos papéis de apoio à primeira linha, como gerenciamento de riscos e conformidade com as leis. Os papéis da segunda linha “fazem parte das responsabilidades da gestão e nunca são totalmente independentes da gestão, independentemente das linhas de reporte e prestação de contas” (p.9).

Na terceira linha, há a avaliação do atingimento dos objetivos. Através da auditoria interna são reportadas à gestão e ao corpo administrativo avaliações como a eficácia da gestão, para promover a melhoria contínua. Por auditoria interna, entende-se os “indivíduos que operam independentemente da gestão para oferecer

avaliação e conhecimentos sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos (incluindo controle interno)” (IIA, 2020, p.1). Os Princípios do Modelo das Três Linhas descrevem a “importância e a natureza da independência da auditoria interna, diferenciando a auditoria interna de outras funções e possibilitando o valor distintivo de sua avaliação e assessoria” (IIA, 2020, p.9).

O Modelo de Três Linhas surgiu com a publicação *Guidance for boards and audit committees*, em 21 de setembro de 2010, pela *Federation of European Risk Management Associations (FERMA)* e *European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA)* no *8th European Company Law Directive on Statutory Audit*. O Modelo foi elaborado “com o propósito de esclarecer papéis e responsabilidades relacionados à atividade de gestão de riscos e controles” (SOUZA e LOUZADA, 2017, p.662) e pode contribuir para incentivar aspectos relacionados à *accountability*.

3.1.1 A relação entre controle e *accountability*

Accountability é um termo que, mesmo na língua inglesa, como conta Heidemann (2021), é um termo comum, porém complexo. Sua utilização na língua portuguesa pode não trazer seu significado de forma clara, além de constituir um desafio em termos de cultura política e arcabouço institucional. Pode-se buscar compreender o seu sentido ao considerarmos que o controle é um dos mecanismos para a promoção de *accountability* (MACHADO, 2019). Para O’Donnell (1998), esses mecanismos podem ser apresentados em duas categorias: *accountability* horizontal, quando relacionada ao controle institucional, e *accountability* vertical, relativo ao exercício do controle social e a participação no processo eleitoral. Para além dessa metáfora geométrica, pode-se considerar as interações entre mecanismos de controle social e institucional, em abordagens como a do controle transversal, sistêmico e da coprodução do controle (Schommer et.al, 2015; Hernandez, Schommer e Cuadros, 2021).

Koppell (2005) identificou conceitos, ou dimensões, relacionadas à *accountability*: (a) transparência, que já possui legislações, é cobrada e tem caráter normativo, cujo objetivo é tornar público atos cujas consequências seriam justamente

a não publicação desses atos; (b) controlabilidade, que expõe a teoria do agente/principal. No âmbito político, por exemplo, o Congresso Nacional é o agente e os cidadãos o principal, sendo estes representados por aqueles. A controlabilidade possui aspectos institucionais e instrumentais de controle, mas não é tão definido quanto a transparência. A controlabilidade possui subjetividade devido à própria relação entre o agente e o principal (comitente); (c) imputabilidade, derivada da responsabilidade, que pressupõe a identificação dos atos, ou omissões, positivos ou negativos, no sentido de puni-los, ou premiá-los; (d) responsabilidade, muito forte nas sociedades desenvolvidas, reflete a noção normativa da sociedade, com seu conjunto de normas, leis, que regulam as relações entre as pessoas; (e) responsividade, que corresponde saber se os objetivos reais dos cidadãos foram atendidos (HEIDEMANN; SCHOMMER, 2021).

Schedler (1999) descreve o controle sob a perspectiva da *accountability*, no sentido que os governantes devem justificar seus atos, sendo passíveis de responsabilização. Dahl (1997) vê na democratização a ascensão de duas dimensões: a “contestação pública” e o “direito de participação”. O controle da gestão pública é atributo intrínseco da democracia. Caracteriza-se pela responsividade do governo frente aos anseios dos cidadãos (DAHL, 1997). Não são só atores institucionais que desempenham fiscalização e controle do poder público. A sociedade civil e a mídia também se incumbem de zelar pela administração pública, ainda que suas atividades de fiscalização e monitoramento, por si só, não tenham alcance de sanção direta (CENEVIVA, 2006). O controle exercido pelo governo, interno ou externo, é materializado a partir do estabelecimento de freios e contrapesos atribuídos aos três poderes instituídos na Constituição: Executivo, Legislativo e Judiciário, mas só ocorre efetivamente se as ações do governo forem fiscalizadas pelos cidadãos (CAMPOS, 1990).

Dentro de um ambiente político democrático, para Abrucio e Loureiro (2005, p.3), avançar na discussão de *accountability* “pressupõe também negar que a política seja irremediavelmente uma prática geradora de ineficiência e que os políticos sejam atores que sempre tomam decisões contrárias à racionalidade técnica”. Na relação entre controle interno, gestão e política, no âmbito das democracias, “as instituições de *accountability* são moldadas para o exercício do controle e da vigilância, com vistas a assegurar a legalidade e a legitimidade da ação de governos e burocracias” (FILGUEIRAS, 2018, p.356). Atribui-se à legitimidade não apenas o cumprimento de

regras, leis, processos, mas também atender aos anseios e expectativas dos cidadãos.

Se partirmos do pressuposto inicial que controle, de forma ampla, é exercido em conjunto com os cidadãos, organizados ou não, poder-se-ia inferir que o controle social é parte essencial e corresponsável pela promoção da *accountability*. Para Behn (1998, p.38), “qualquer mecanismo de *accountability* deve permitir que os cidadãos participem do debate sobre a escolha das metas, e do acompanhamento e avaliação da consecução delas”.

O controle social caracteriza-se pelo envolvimento dos cidadãos e proporciona conhecer e avaliar o comportamento e as ações da administração pública. É uma das formas de participação política. O exercício desse controle depende do grau de conhecimento que esses cidadãos tenham, desta forma, é necessário valorizar a transparência (GIACOMONI, 2019). A participação popular não se limita ao processo político. Considera, ainda, “os esforços organizados para incrementar o controle sobre os recursos e as instituições reguladoras em determinadas situações sociais, por parte de grupos e movimentos até então excluídos de tal controle” (GIACOMONI 2019, p. 160). O fomento à interação dos controles e à coprodução de informações pode contribuir para legitimar a atuação estatal e qualificar o corpo técnico que orienta os gestores. A coprodução da informação e do controle pressupõe um engajamento mútuo e contínuo entre os produtores regulares de informação e de controle da administração pública (governo) e os usuários e interessados (cidadãos, conselhos, grupos e organizações) (SCHOMMER et al., 2015, p.1378).

“A desconfiança da cidadania e a insatisfação popular com os governos alimentam processos de mudança e criam demandas por *accountability*, especialmente em contextos de alto nível de midiaticização da política” (FILGUEIRAS, 2018, p.357). O uso da expressão *accountability* no Brasil, mais recorrente a partir dos anos 1990, conduz inevitavelmente os cidadãos à participação no processo da construção do sentido atribuído ao termo. Vigia-se, dessa forma, a utilização do vocábulo *accountability* pelos detentores do poder, para que os aspectos substantivos intrínsecos, inerentes a um léxico sofisticado, não sejam distorcidos ou moldados como “*slogans* políticos” (ETZIONI, 2009), unicamente para fins eleitoreiros, sem compromisso em atribuir significado prático às suas dimensões. Conforme Amitai Etzioni, “Quando dissociado de quaisquer esforços sistemáticos para promover o

alcance efetivo dos valores desejados, a *accountability* torna-se um pretexto sutil para a inação, um valor "apenas de domingo" (ETZIONI, 2009, p.288).

O controle da administração pública também envolve questões ligadas à burocracia. Ana Maria Campos, em seu clássico artigo publicado em 1990, faz apontamentos sobre a burocracia pública, em especial, ressalvas ao alcance da atuação do Tribunal de Contas. Segundo a autora, os controles burocráticos possuem deficiências, e, "quanto mais competente é o administrador nas artes da contabilidade, menos verdadeiros são seus demonstrativos contábeis" (p.46). Se a Corte se limitar a aspectos contábeis e orçamentários, a burocracia não se moverá no sentido da *accountability*, verificando, tão somente, a proibição formal do uso dos recursos públicos pelos gestores. Rocha, Zuccolotto e Teixeira (2020) propõem a revisão do desenho atual dos tribunais de contas no Brasil, para que não sejam apenas órgãos de *accountability* horizontal, mas que também permitam o controle sobre suas ações. As burocracias do controle são fundamentais ao regime democrático, no entanto, é desejável que os tribunais de contas não fiquem distantes ou mesmo "insulados" da sociedade (ROCHA; ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2020). "As burocracias do controle, quanto atuam na dinâmica política, necessariamente cairão no velho dilema: quem controla o controlador?" (FILGUEIRAS, 2018 p.377). O controle burocrático, com foco em conformidade e não em aprendizagem, é capaz de promover confiança?

3.2 CONTROLE INTERNO

O controle interno como um instrumento de gestão pode auxiliar as entidades governamentais a alcançar os objetivos, melhorar o seu desempenho e oportunizar ao gestor boas alternativas para o gasto, ensejando transparência e proibição administrativa (SILVA, 2013; GOMES, 2022). De acordo com a organização *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), "Um sistema de controle interno eficaz reduz, a um nível aceitável, o risco de não se atingir o objetivo de uma entidade e pode estar relacionado a uma, duas ou todas as três categorias de objetivos" (Operacionais, Divulgação, Conformidade) (COSO, 2013, p.4). O controle interno não é estático, "não é um processo em série, mas sim um processo dinâmico e integrado" (COSO, 2013, p.5).

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade (COSO ICIF 2013). Para o Conaci (2020), “Não Existe Gestão sem Controle”.

Consoante o termo governança da administração, o Decreto nº 9.203/2017 - que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal - define liderança, estratégia e controle como os três mecanismos para o exercício da governança pública. Para esse efeito, é compreendido como o conjunto de processos estruturados para mitigar os possíveis riscos com vistas ao alcance dos objetivos institucionais (LIMA, 2021).

O controle interno, dentro dessa estrutura, tem por função planejar, organizar e supervisionar informações por meios que buscam proteger o patrimônio, incrementar a eficiência operacional e promover obediência às normas administrativas (AZEVEDO, 2010).

A Constituição Federal brasileira de 1934 previa a faculdade aos estados para criar um órgão de assistência técnica aos municípios e de fiscalização de suas finanças, sem, ainda, fazer menção ao termo controle interno. Em 1891, A 1ª Constituição Republicana fazia menção ao Tribunal de Contas, órgão de controle externo criado em 1890 com atribuições de exame, revisão e julgamento das operações relacionadas a receita e despesa da República (BALBE, 2013; FUSCO; FERRAZ, 2022). A Constituição Federal de 1946 trouxe destaque à fiscalização da administração financeira, especialmente a fiscalização da execução do orçamento. Na União, a cargo do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e nos Estados e Municípios, pelas formas estabelecidas nas Constituições Estaduais (BRASIL, 1946).

Segundo Silva (2004), desde 1922 já se observava a preocupação com os controles internos no âmbito da gestão pública, através do exame documental e da validação de informações, em especial nos aspectos legais e formais, cumprindo-se as exigências relacionadas à obediência aos órgãos de fiscalização externa. Os Sistemas de Controle Interno, no entanto, em um lento movimento centrífugo, foram descritos pela primeira vez em âmbito governamental, com “personalidade própria” e distinta do controle externo, na Lei 4.320/1964 (FUSCO; FERRAZ, 2022), e foram incorporados nas Constituições de 1967 e 1988 (GIACOMONI, 2019).

A construção da base legal no que concerne ao processo de fiscalização da gestão pública, notadamente nos âmbitos estadual e municipal, decorre do somatório das ações exercidas pelo Poder Legislativo, pelo Tribunal de Contas e pelo Sistema de Controle Interno, razão que torna necessária a institucionalização e a efetiva operacionalização deste Sistema na União, nos Estados e Municípios brasileiros (TCE/MT, 2007). O modelo adequado de implantação e operacionalização do Sistema de Controle Interno necessita ser avaliado, de modo a refletir a realidade, adequando-se a rotinas internas e procedimentos de controle à estrutura e às necessidades da administração (TCE/MT, 2007, p. 10).

O controle interno no âmbito do Poder Executivo Federal é exercido pela Controladoria Geral da União (CGU). A CGU tem como missão: “Elevar a credibilidade do Estado por meio da participação social, do controle interno governamental e do combate à corrupção em defesa da sociedade”. O Art. 74 da CF/88 aponta que cada Poder possua um sistema de controle interno para executar tal fiscalização. Por simetria, tais ditames são aplicados aos estados e municípios. Este dispositivo constitucional é comumente reproduzido em diversas constituições estaduais, a exemplo da Constituição Estadual de Santa Catarina (CE/SC), em seu Art. 58, assim como em diversas leis orgânicas municipais.

Antes da criação da CGU, em 2003, a coordenação do controle interno no âmbito do Poder Executivo foi precedida pela Secretaria Federal de Controle (SFC). O período da SFC marcou a superação da predominância do modelo contábil e a consolidação do papel do CI na avaliação dos programas, no diálogo com a gestão e no aprimoramento da gestão pública (BRAGA, 2016, p. 106). “A CGU representou um processo de inovação importante no Brasil, não somente por centralizar a atividade de controle interno e institucionalizar sua prática no interior da administração pública, mas também por difundir práticas de gestão e transparência” (FILGUEIRAS, 2018, p. 364).

No âmbito municipal, há a adaptação do termo “sistema de controle interno de cada Poder”, contido na CF/88 e na CE/SC para “sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal”, conforme é visto nas Leis Orgânicas de Balneário Piçarras e de Florianópolis.

A expressão Sistema de Controle Interno (SCI) trazida pela Constituição Federal, é interpretada pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE/SC, 2020, p.33) como “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”. Para Cavalheiro (2003, p. 41), o sistema de controle interno pode ser definido como sendo o “conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de uma unidade central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno”. Cavalheiro e Flores (2007, p. 28) definem como Sistema de Controle Interno a soma dos conceitos de “sistema” e “controle interno”.

Os controles internos têm como composição o Sistema de Controle Interno (SCI) e o Órgão Central de Controle Interno (OCCI), ou Controle Interno (CI), Centro de Controle Interno (CCI) ou, ainda, Unidade de Controle Interno (UCI). De forma mais ampla, o Sistema de Controle Interno (SCI), abrange as estruturas menores, que corresponde a todos os órgãos e agentes públicos da administração direta e das entidades da administração indireta, corresponde ao conjunto de normas, regras, princípios, planos, métodos e procedimentos que, coordenados entre si e executados pela administração e por todo o seu corpo funcional, visam enfrentar riscos, avaliar a gestão e acompanhar programas e políticas públicas. A UCI, constitui uma Unidade Administrativa, com independência funcional, diretamente vinculada ao chefe de cada Poder, sem subordinação a qualquer outro órgão, legalmente criada como responsável pela direção, coordenação e acompanhamento dos trabalhos relativos ao Sistema de Controle Interno; deve possuir quadro próprio de servidores concursados, tendo caráter orientador e preventivo, e atender a todos os níveis hierárquicos da Administração; (TCE/GO, IN 008/2021)

Lima (2020) defende a obrigatoriedade da instituição de sistemas de controle interno em todas as unidades federadas, que não basta a existência de uma estrutura formal administrativa do sistema, mas é necessário que seja “devidamente aparelhado, com servidores de carreira, adequadamente remunerados e motivados”.

Há resistência de parte dos gestores públicos no avanço dos controles internos. Sobre os desafios do CI, Carvalho Neto (2007, p. 173-174) traz importantes reflexões:

Um dos desafios para que se consolide a nova gestão pública no Brasil é a implantação e manutenção de sistemas eficientes de controle interno. De um modo geral, há deficiência de sistemas eficientes de controle ou de déficit de *accountability* em todas as esferas de Governo. Grande parte dos administradores públicos resiste ao controle, seja por considerá-lo uma ingerência indevida em sua esfera de atribuições, seja por temê-lo, vendo-o

como um instrumento punitivo, quando, na verdade, não o é. Sistemas eficientes de controle interno são importantes aliados dos gestores no cumprimento de seus misteres, porque lhes permitem identificar e corrigir, a tempo, as falhas identificadas no processo de execução, ajudando a reorientar seus esforços para o alcance dos objetivos e metas programados. Provavelmente se a Administração se preocupasse com o controle em termos prospectivos, suas decisões seriam mais acertadas. Ter-se-iam reduzidas as tensões no trato com os órgãos fiscalizadores, em especial com os Tribunais de Contas e, por certo, melhor seria exercitada a discricionariedade administrativa na escolha da alternativa mais adequada à realização do interesse público [...]

O Art. 74 da CF/88 discorre que “Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno [...]”, sugerindo uma integração horizontal entre os poderes, entretanto, Aguirre de Castro (2012) explica que “[...] não parece razoável o critério de aceitação de um controle comum a dois poderes distintos”. Algumas leis orgânicas municipais carregam em seu texto que a fiscalização é atribuição a ser exercida pelo sistema de controle interno do poder executivo municipal, para Aguirre de Castro (2012), “vale dizer que qualquer tentativa de permitir que um órgão estranho à estrutura do Poder controlado [...] possa interferir ou determinar a atuação desse Poder, viola o texto Constitucional e fere a noção maisomezinha de Separação dos Poderes”.

O Decreto Estadual de Santa Catarina nº 3372, art. 2º, de 1º de agosto de 2005, traz a definição de sistema de controle interno e de órgãos setoriais:

IV – Sistema de controle interno: o conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno;
V – Órgãos setoriais: as unidades administrativas de órgãos da Administração Direta

Percebe-se que comumente nos âmbitos estadual e municipal é definido o sistema de controle interno como órgão central, dentro da estrutura do Poder Executivo. No âmbito municipal, a justificativa para o preceito está no Art. 31 da CF/88, que descreve que a “fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.”

Para que o controle interno atue de forma sistêmica, permanente e contínua no município, diante da complexidade da administração pública, espera-se que as atividades sejam desempenhadas por servidores atualizados e capacitados, com estratégias para atuar de forma preventiva, respaldadas nos princípios que regem a administração pública. A melhoria na gestão e no controle da administração pública gera efeitos no acesso, na regularidade e na qualidade dos serviços públicos, impactando diretamente quem está na ponta, ou seja, o cidadão. O descumprimento de prazos e de limites de gastos por parte do gestor pune, em primeira instância, o ente governamental, e, em última instância, os cidadãos. Cabe ao controle interno atuar como parceiro no cumprimento dos objetivos, gerindo riscos e agregando valor para a administração. Para Faccioni (2001), “O sistema de controle interno se constitui na alma do plano de organização de qualquer entidade, fundamentalmente comprometido com a realização dos objetivos da própria Administração, os quais constituem a razão de sua existência”.

O fortalecimento dos controles internos e o aperfeiçoamento de suas atividades não constituem um fim em si, mas contribuem para prevenir erros e fraudes, gerando resultados para toda a sociedade. Pelo fato de os controles internos possuírem natureza eminentemente preventiva, seu fortalecimento é “medida estratégica para a substancial redução de fraudes e irregularidades na gestão pública” (LIMA, 2021, p.339).

Conforme o Guia de Início de Mandato do TCE/SC, “(...) é necessário conscientizar todos os servidores públicos municipais de que as ações do controlador interno serão benéficas para a sociedade, (...) para a segurança do chefe do Poder Executivo (...), bem como para a eficiência da gestão” (TCE/SC, 2020, p.27).

O gestor deve estar consciente da responsabilidade e da importância dessa atividade para a sociedade, para a atuação do Tribunal de Contas e para a própria administração. Um controle interno competente é principal instrumento que o gestor possui para executar corretamente todas as metas planejadas e deve ser visto como um aliado do administrador público e da boa gestão pública municipal. (TCE/SC, 2020).

Alterações legislativas têm reforçado a importância do controle interno. A nova Lei de Licitações (14.133/21) traz o termo “controle interno” de forma mais veemente que a antiga Lei de Licitações (8.666/93). A expressão “controle interno” foi mencionada apenas seis vezes na antiga Lei e sempre de forma associada aos órgãos

de controle externo, enquanto no texto da nova norma, constam ao menos vinte e cinco menções a “controles internos”, “controle preventivo”, “controle prévio” e “órgãos de controle” (LIMA, 2021). Para Lima, “A implementação desta Lei vai exigir a reformulação e o fortalecimento dos órgãos e dos mecanismos de controle interno em todas as áreas da Administração Pública, em todas as esferas, estadual, Federal, distrital e municipal”.

Para o Procurador-Geral de Justiça do MP/SC, Fernando da Silva Comin (2021) “o fortalecimento da gestão municipal implica, quase que imediatamente, o aprimoramento das condições de vida da própria sociedade e comunidade local” (Palestra proferida no dia 23 de setembro de 2021 durante o Webinário Governança, Transparência e Controles Internos Municipais). O Livro-Fomento “As Boas Práticas do Ministério Público para fomento e aprimoramento da governança, dos controles internos e da transparência nos municípios”, lançado pelo CNMP (2021) reitera, no prefácio escrito por Comin, que o foco sobre os municípios revela a atenção ao cidadão, em seu espaço básico de vida e convivência social. “É no município que os direitos fundamentais e as relações obrigacionais se mostraram mais próximas no cenário da vida real e os controles do agir administrativo alcançam o maior grau de efetividade preventiva” (CNMP, 2021, p.7).

3.2.1 Controle Interno Municipal

A existência de um controle interno atuante no âmbito da esfera municipal 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).

Mudanças normativas conferiram definições mais claras ao controle interno, estabelecendo atribuições, sem, no entanto, ficar assentes as formas de estruturação para o Sistema de Controle Interno. Para Guerra (2009, p.262), “o constituinte originário de 1988, embora tenha realçado e fundamentado a sua existência, não propiciou elementos para a confecção de um molde à brasileira, apenas deixou assentadas as finalidades do controle interno”.

Os municípios e órgãos brasileiros são heterogêneos, o que acarreta aspectos tanto uniformes quanto variáveis para os controles internos.

As unidades centrais de controle interno, em razão da própria evolução do controle interno no Brasil e do desenho constitucional da atividade controladora, estão em processo constante de aprimoramento, o que acarreta, para Fusco e Ferraz (2021, p.59), na “ausência de uma feição uniforme”. A ausência de uniformidade se dá pelas diferenças entre municípios, órgãos (executivo, legislativo, empresas públicas). Ao mesmo tempo, ter algumas bases comuns e espaços de troca/construção de conhecimentos pode contribuir para o diálogo de alternativas adaptáveis a cada realidade.

Ao controle externo, no entanto, foi dado outro desenho constitucional, especialmente aos tribunais de contas, que possuem:

O arcabouço estrutural desses órgãos de controle externo encontra-se na sua inteireza disciplinado na Carta Magna. Assim, tanto sob a perspectiva orgânica (previsão do órgão em si, composição, requisitos e forma de investidura dos membros) como funcional (pelo estabelecimento de um rol de competências exclusivas que não podem ser mitigadas pelo legislador infraconstitucional, nos termos do art. 71 da CF/88), é possível compreender o modelo de Tribunal de Contas idealizado pelo constituinte (FERRAZ; PAULA, 2021, p.294).

No tocante ao controle interno, a Constituição Federal conferiu complexidade ao Sistema de Controle Interno, ao incumbir atribuições multidisciplinares, mas não descreveu sua organização de forma tão precisa:

Conjugados os posicionamentos e conceitos de Sistema de Controle Interno, nota-se que o art. 70 da Constituição da República do Brasil nada mais faz do que organizar essa complexa estrutura teórica em um conjunto de órgãos desconcentrados de controle, interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central, com vistas à fiscalização e a avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, principalmente, no que diz respeito à legalidade e eficiência de seus atos. (CASTRO, 2017, p.20)

Em resumo, “é possível ‘visualizar’ o modelo ‘tribunais de contas’ sob as perspectivas da organização, composição e competências. Entretanto, tal situação não se repete em relação ao controle interno” (FUSCO; FERRAZ, 2021, p.60).

Ao privilegiar o controle interno de forma mais dinâmica do que estrutural,

de um lado, leva à conclusão de que o autocontrole é de responsabilidade de todos em uma organização, ainda que os papéis exercidos sejam distintos, e, de outro, é que não houve previsão (expressa) da instituição de um órgão ou unidade central de controle interno. Isso se reflete, até os dias atuais, na ausência de padronização das unidades centrais de controle interno pelo país, existindo estruturas e nomenclaturas diversas, bem como atribuição de competências distintas. (FERRAZ; PAULA, 2021, p.296)

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2009, propunha padronizar o desenho das unidades de controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Destaca-se que a consulta pública vinculada à Proposta, através do site e-Cidadania, obteve 1.233 votos a favor e 4 contra. A PEC foi arquivada em 2018, e, em seu texto inicial, previa acrescentar mais um inciso ao art. 37:

XXIII – As atividades do sistema de controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a que faz referência o art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão em especial as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma da lei.

Fusco e Ferraz (2021, p.61) apontam outro fator limitador para a padronização das unidades de controle interno: “a forma do Estado e as abissais disparidades regionais e locais”.

Ao conferir aos municípios a autonomia política decorrente da condição de ente federativo, passou-se também a condicioná-los a instituir o Sistema de Controle Interno. Ocorre que no Brasil os municípios são muito díspares. O Brasil é integrado por 5.570 municípios (CNM; IBGE, 2022). A maioria dos municípios, 68%, possui menos de vinte mil habitantes (IBGE, 2017), e, segundo Bremaeker (2011), em 81% dos municípios brasileiros, o Fundo de Participação dos Municípios é a principal fonte de recursos.

Não há, no entanto, como pressupor que municípios consigam estruturar controles internos a exemplo da CGU ou de entes federativos que possuam maturidade em suas instituições. Por essa razão, verifica-se “que cada unidade federativa instituiu seu órgão central sem parâmetros ou referenciais customizados às

suas necessidades, o que leva a uma premente necessidade de mais estudos sobre a realidade municipal nessa temática” (FUSCO, FERRAZ, 2021, p.63). Há de se considerar as díspares realidades municipais e que as diferenças podem ser positivas, desde que pertinentes às suas realidades, articulados ao sistema de controle, apoiados pela gestão, capacitados, dinâmicos e próximos dos cidadãos.

Desta forma, a dinâmica do controle interno permite a abordagem do conhecimento e da aprendizagem como processos contínuos, arrojados, sociopráticos.

Castro (2013) explica que os municípios devem criar pelo menos um cargo de Assessor de Controle Interno, caso o ente não possua condições administrativas e financeiras de criar uma área específica para a atividade. Desta forma, o Controle Interno Municipal é centralizado em uma só pessoa (CASTRO, 2013), acumulando as funções de assessorar a gestão de forma preventiva, verificar a conformidade e a operacionalidade dos atos de gestão, concomitante e a posteriori, e, ainda, atuar como o agente verificador dos limites e condições impostas, especialmente, pela LRF.

3.2.2 Controle Interno do Legislativo Municipal

O TCE/SC manifestou-se por meio dos Prejulgados nº 1900 e 1587 sobre os controles internos no legislativo municipal. Os prejulgados, como são conhecidos, são “decisões do Tribunal de Contas em processo de consulta, tomadas por no mínimo dois terços dos Conselheiros que o compõem, têm caráter normativo e constituem prejulgamento da tese” (TCE/SC, 2000).

Conforme o TCE/SC, cabe à Câmara Municipal definir se é oportuna a criação de uma unidade de controle interno. Há a discricionariedade sobre a forma de estruturação. O controle, no entanto, “deve estar permeado em todas as unidades administrativas, de forma que a execução das atividades afetas a cada setor, nos limites da lei e dos princípios da boa administração, pode ser considerada como forma de atuação do controle interno”. A normatização e o estabelecimento de rotinas são coordenados “pelo órgão central do sistema de controle interno, contando com a atuação dos titulares das unidades administrativas” (TCE/SC, 2020, p. 32).

Órgão Central de Controle Interno, para o TCE/SC (2020, p. 32), “é a unidade administrativa integrante do sistema de controle interno da administração pública incumbida da coordenação do sistema, do planejamento, da normatização, da execução e do controle das atividades relacionadas ao controle interno”. Nota-se aqui o entendimento do TCE/SC, de que “nos municípios, o sistema de controle interno é único, abrangendo os Poderes Legislativo e Executivo, podendo o Legislativo instituir órgão de controle interno, [...] sendo o mesmo integrante do sistema de controle interno municipal”. Tal entendimento é consoante à literalidade da CF/88: “Segundo a Constituição Federal, em seu art. 31, o Sistema de Controle Interno no âmbito municipal deve ser exercido pelo Poder Executivo no Município” (TCE/SC, 2011).

Conforme parte da literatura trazida anteriormente e acompanhada por este pesquisador, a interpretação literal da Carta pode ensejar a quebra da independência entre os Poderes. Segundo o TCE/SC (2011), o Sistema de Controle Interno é centralizado no Poder Executivo do Município e “em cada setor do Município, incluindo a Câmara Municipal, deve existir controle interno, que será o responsável pela correta utilização das rotinas de trabalho, o qual deve prestar as informações necessárias ao Sistema de Controle Interno centralizado”, ao titular, qual seja, o Poder Executivo. Na prática, pode ocorrer a falta de comunicação entre a UCI do Legislativo e o SCI. Caso não delimite sua atuação, o SCI centralizado no Executivo pode abranger atividades da UCI do Legislativo e a relação política entre Executivo e Legislativo pode interferir na independência funcional dos controladores da UCI do Legislativo. No tocante à autonomia dos Poderes, o TCE/SC (2004) discorre no Prejulgado nº 1587 que:

4. A integração entre os Poderes, referida no texto constitucional sobre o Sistema de Controle Interno, não envolve subordinação de um ao outro, mas a harmonia, obediência a um único comando legal que instituiu e a relatórios de controle interno envolvendo todos os Poderes e suas unidades.
5. Cada um dos Poderes, no âmbito de suas competências:
 - 5.1. edita as normas de controle interno para os atos que lhe são próprios;
 - 5.2. aprova os programas de auditorias internas;
 - 5.3. decide sobre as sugestões apresentadas pelo responsável pelo Sistema de Controle Interno no Município, quanto às medidas a serem adotadas para corrigir e prevenir novas falhas;
 - 5.4. homologa ou não sugestão para tomada de contas especial ou processo administrativo que lhe são encaminhadas pelo responsável pelo controle interno do Município.

As unidades de controle interno dos poderes legislativos municipais em Santa Catarina, segundo o TCE/SC (2007), são instituídas por meio de resolução legislativa. As UCIs têm como finalidade “executar a verificação, acompanhamento e providências para correção dos atos administrativos e de gestão fiscal produzidos pelos seus órgãos e autoridades no âmbito do próprio Poder, visando à observância dos princípios constitucionais” (TCE, 2022). A instituição da unidade de controle interno também pode ser instituída por lei, baseado na pirâmide Kelseniana. O princípio da hierarquia das normas segue a graduação disposta da seguinte forma: Constituição, lei, sentença e atos de execução (KELSEN, 2009).

A atividade de controle interno contratada por meio terceirização é vedada (TCE/SC, 2022).

Cabe ao legislativo municipal, segundo o TCE/SC, a competência para avaliar se supre atribuir as atividades de controle a um servidor do quadro de pessoal ou se há a necessidade de instituição de uma unidade de controle interno dentro de sua estrutura:

3. É de competência da Câmara Municipal, segundo a avaliação de seus membros, com base no volume e complexidade das atividades administrativas, definir se é suficiente atribuir a um servidor, nomeado para o cargo de provimento efetivo específico de controlador interno, a execução das tarefas do controle interno ou se é necessária a estruturação de unidade para melhor desempenho das atribuições (TCE/SC, 2022).

O mesmo Prejulgado nº 1900 do TCE/SC abre a hipótese de se atribuir as atividades de controle a servidor diverso, que não ao cargo específico de provimento efetivo de controlador interno:

4. Nas Câmaras Municipais com reduzida atividade administrativa, após instituição do serviço de controle interno, a execução das atribuições deverá ser conferida a servidor nomeado para o cargo de provimento efetivo específico de controlador interno; **ou servidor de carreira ocupante de cargo diverso do quadro de pessoal próprio, com a instituição de gratificação pecuniária específica**, observado o princípio da segregação de funções (TCE/SC, 2022, grifo nosso).

Embora o Prejulgado tenha sido reformado em 2022, esta última orientação encontra-se conflitante com o disposto pelo Supremo Tribunal Federal. Compreende-se que o TCE/SC ainda admite que as atividades de controle interno nas câmaras municipais sejam exercidas por função gratificada atribuída a servidor efetivo em cargo diverso. Este assunto será abordado com mais detalhes no próximo tópico.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE/SP) sustenta, no Manual Básico de Controle Interno do Município (2013), que “em Prefeituras de municípios com, digamos, mais de 10 mil habitantes, o cargo de controlador interno deve ser provido mediante específico concurso público” (p.34). Contudo, legitima organização diversa para municípios pequenos:

Nas pequenas Prefeituras e Câmaras Municipais ou, mesmo nas entidades descentralizadas de pouca movimentação financeira, para elas um único servidor pode responder pelo Controle Interno, e, sob certas condições, não há necessidade de nova contratação para a lide; bastaria específica gratificação para o servidor designado, conforme as possibilidades financeiras do órgão ou entidade (TCE/SP, 2013, p.34).

O entendimento do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE/PR) também admite o exercício do controle interno via designação em confiança (Acórdão nº 356/2011 TCE/PR), dando-se preferência ao preenchimento por servidor efetivo em nível superior. Também admite-se exercer o controle concomitantemente com outras atividades diversas, entretanto, os cargos de contador e procurador não podem acumular a função de controle interno, pois, na visão da Corte de Contas paranaense, viola o princípio da segregação de funções (Acórdão nº 4433/2017 TCE/PR). A segregação de função, na definição do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás (TCM/GO), “reflete a imposição de que cada um dos passos de uma mesma transação ou fato seja realizado por servidores ou unidades administrativas distintos, propiciando mais segurança e minimizando riscos” (TCM/GO, p.4).

Savi e Fonseca (2019) levantaram dados dos dez maiores Legislativos Municipais da Região Metropolitana de Curitiba/PR (Curitiba, São José dos Pinhais, Araucária, Colombo, Pinhais, Fazenda Rio Grande, Piraquara, Almirante Tamandaré, Lapa, Campina Grande do Sul, Rio Branco do Sul e Quatro Barras). A pesquisa demonstrou que 41,7% dos entrevistados informaram que estão designados

especificamente para atuar na função de controlador interno; já 33,3% informaram que foram designados para função e 25% puderam optar pelo cargo ou pela função. Portanto, mais da metade dos controladores não são especificamente controladores internos. “A pesquisa também demonstrou que, apesar da seleção das Câmaras com maior repasse, nem todas possuem um controle interno com equipe e estrutura física própria” (SAVI; FONSECA, 2020, p.17).

Em pesquisa realizada, em grupo, durante o trabalho de conclusão da Especialização em Gestão Pública Municipal da ESAG/UDESC, obteve-se informações acerca da composição das unidades de controle interno de municípios catarinenses, especificamente em câmaras municipais. Fora constatado que o aproveitamento de cargos de provimento efetivo diverso é realidade não só em municípios pequenos, de qual forma que “tem sido utilizado em diversas Câmaras catarinenses de municípios maiores, tais como Itajaí, Blumenau, Joinville, Criciúma e Jaraguá do Sul, além de Câmaras de municípios menores, como: Ilhota, Sombrio, Herval D`Oeste e Garuva” (CARVALHO; BISPO; PANDINI, 2018, p. 25).

Uma visita *in loco* na Câmara de Itajaí foi realizada à época, e o controlador, ao descrever o processo de construção da UCI no Legislativo, mencionou uma reunião que fora realizada entre a Câmara e órgãos de controle, na qual, em consenso, foi definido que os cargos seriam ocupados em função gratificada para exercer as atividades de controle.

O posicionamento do TCE/SC à época era consoante à legalidade deste vínculo, via gratificação, ao servidor efetivo diverso, designado a exercer as funções de controle. Conforme noticiado no site do TCE/SC em julho de 2022, este ainda é o posicionamento atual do Tribunal, destacando que a regra geral é servidor efetivo específico, no entanto, admite a atividade a servidor diverso via FG, desde que observado o princípio da segregação de funções (TCE/SC, 2022).

A seguir serão apontados aspectos, sob a densa carga normativa que envolve os sistemas de controle interno, passível de divergências e que sofrem constante atualizações. A grande quantidade de informação e conhecimento sobre o assunto demonstra que o compartilhamento colaborativo pode contribuir para o fortalecimento dos SCIs.

3.2.3 Características legislativas, jurisprudenciais e doutrinárias sobre controle interno municipal

Kelsen (2009), defende que não há uma única forma de interpretação da norma a ser aplicada, de modo que descarta a hipótese de se aceitar a ideia de que haveria uma única solução correta diante de um caso concreto:

A teoria usual da interpretação quer fazer crer que a lei, aplicada ao caso concreto, poderia fornecer em todas as hipóteses, apenas uma única solução correta (ajustada), e que a 'justeza' (correção) jurídico-positiva desta decisão é fundada na própria lei. Configura o processo desta interpretação como se se tratasse tão-somente de um ato intelectual de clarificação e compreensão, como se o órgão aplicador do Direito apenas tivesse que pôr em ação o seu entendimento (razão), mas não a sua vontade, e como se, através de uma pura atividade de inteligência, pudesse realizar-se, entre as possibilidades que se apresentam, uma escolha que correspondesse ao Direito positivo, uma escolha correta (justa) no sentido do Direito positivo (KELSEN, 2009, p. 391).

O que se conhece como a forma correta de organização estrutural de um controle interno municipal, ou até mesmo o que vem a ser as melhores práticas, tem tido mudanças relevantes recentemente.

As formas de interpretação da Constituição, os diferentes posicionamentos, as orientações dos órgãos de controle externo, as diferentes realidades municipais e a discricionariedade dos gestores diante de casos concretos levaram a discussão sobre a estruturação dos controles internos municipais à Suprema Corte brasileira, a qual ficou incumbida de manifestar-se sobre um assunto divergente nas altas cortes brasileiras. Auditores, promotores, juízes e pesquisadores seguem diferentes correntes sobre a natureza dos controles internos:

Quadro 3 - Correntes jurisprudenciais e doutrinárias – Estrutura do Controle Interno

Correntes	Natureza do vínculo	Função Gratificada	Cargo Comissionado	Chefia do órgão ou Secretário
1)	Cargo em confiança (Comissionado “puro”)	x	Sim	Sim
2)	Cargo em confiança (Comissionado “puro”)	x	Não	Sim
3)	Cargo efetivo diverso	Sim	Sim	Sim

4)	Cargo efetivo diverso	Sim	Não	Sim
5)	Cargo efetivo diverso	Sim	Não	Não
6)	Cargo de provimento efetivo específico de Controlador Interno	x	x	Sim

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

O STF, por meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.264.676 de 8 de junho de 2020, interposto pelo MPSC sobre a ADI 8000401-24.2017.8.24.0000, analisou o caso concreto da natureza do cargo de controlador interno à luz da Lei Municipal do Município de Belmonte/SC, declarando inconstitucionais os cargos de Diretor de Controle Interno e Controlador Interno, por não estarem compatíveis as atribuições técnicas de fiscalização com a forma de provisionamento comissionado, na qual “não se exige prévia relação de confiança” (STF, 2020). A decisão refutou as correntes 1), 3), 4), e 5). A decisão, no entanto, ao se debruçar na tese contida na corrente 6), não esclareceu o entendimento da Corte sobre a corrente 2), ou seja, a última instância da Justiça brasileira ainda deixou margem para a dúvida em relação à chefia de órgão de controle ou a posição de secretário de controle interno ser provido por cargo comissionado “puro”.

No Recurso interposto, o MPSC também seguiu entendimento pela corrente 6), no entanto, manifestações recentes do *Parquet* demonstraram que promotorias do MPSC têm refutado a corrente 2), ou seja, a chefia de órgão de controle ou a posição de secretário de controle interno ser provido por cargo comissionado “puro”, especialmente quando o órgão ou secretaria é provida por apenas um cargo. Desta forma, compreende-se que o MPSC entende que como único servidor, o chefe do órgão ou secretário, além das atribuições de direção, chefia e assessoramento, estaria incumbido também das atribuições técnicas, o que se configuraria inconstitucional.

O Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (TJSC) também foi citado na Decisão, pois já havia acolhido parcialmente a ação, no sentido de “declarar a inconstitucionalidade do provimento em comissão dos cargos de Diretor de Controle Interno e Controlador Interno; admitindo a designação, todavia, por meio de função de confiança” (TJSC, 2020). Nota-se que o TJSC, de forma diversa, aceita a corrente 5), para que cargo efetivo diverso possa ser designado por função gratificada para exercer atividades de controle. A tese do Tribunal Catarinense, descrita no julgamento do STF, buscou justificar a realidade de pequenas estruturas administrativas que podem contraindicar carreiras próprias, “seja pela escassez de

peçoal disponível, seja de recursos. Daí que implementar uma gratificação, dentre os titulares de cargos efetivos, por essa distinção funcional pode se mostrar adequado - e vantajoso - à Administração” (TJSC, 2020). A tese aponta como desvantagem uma possível exoneração da função a qualquer tempo, mas que, ainda sim, destaca a maior estabilidade do servidor efetivo ser designado via função gratificada, em comparação ao cargo comissionado puro: “inegavelmente se consagra uma maior estabilidade no exercício em se tratando de função” (TJSC, 2020), e conclui o posicionamento manifestando o entendimento pela viabilidade da alternativa de aproveitar servidores do quadro para exercer transitoriamente atribuições de controle e formar uma equipe de auditoria interna, sendo “inclusive adotada neste Tribunal de Justiça quanto a seus serviços administrativos” (TJSC, 2020). A tese da decisão do TJSC fixava um posicionamento majoritário à época, antes de ser revisada pelo STF. A corrente 5) restou superada após a decisão do STF, no sentido de que é “ausente, na hipótese, qualquer atribuição de comando, direção, chefia ou assessoramento” (STF, 2020, p.18) e “mostra-se inconstitucional sua investidura por meio de provimento em comissão ou função gratificada” (STF, 2020, p.20).

O TCE/SC, através de sua jurisprudência manifestada no Prejulgado nº 1900, segue a corrente 2): “A chefia da unidade, quando a unidade for composta por vários servidores, pode ser exercida através de cargo em comissão, preferencialmente, preenchido por servidor efetivo” (TCE/SC, 2022). Ao atribuir o termo “preferencialmente”, nota-se que mesmo que não seja um servidor efetivo, admite-se o comissionado “puro” na chefia da unidade de CI. O TCE/SC também segue a corrente 3), ao admitir a execução das atribuições a “servidor de carreira ocupante de cargo diverso do quadro de pessoal próprio, com a instituição de gratificação pecuniária específica” (TCE, 2022). Destaca-se, com preocupação, que este item do Prejulgado nº 1900 foi reformado em 23 de março de 2022, após a Decisão do STF, e que, aparentemente, está divergente da manifestação exarada pela Suprema Corte em 2020. As matérias objeto de prejulgados podem ser reexaminadas por iniciativas do Presidente do TCE/SC, de Conselheiro, de Conselheiro-Substituto e do Procurador-Geral do Ministério Público de Contas, por solicitação dos órgãos auxiliares do Tribunal, com anuência do Presidente, ou por requerimento de legitimado (TCE, 2002, p.94).

“Considera-se revogado ou reformado o prejulgado sempre que o Tribunal, pronunciando-se sobre o mesmo, firmar nova interpretação, caso em que a decisão

fará expressa remissão à reforma ou revogação” (TCE/SC, 2001, p.94). Evidencia-se que o Prejulgado nº 1900 foi editado inicialmente em 2007 e reformado seguidamente nos anos de 2011, 2013, 2015 e 2022. “O prejulgado tem caráter normativo e será aplicado sempre que invocado no exame processual” (TCE/SC, 2001. p.94). Observa-se que os prejulgados são instrumentos normativos, e os municípios catarinenses, como jurisdicionados, precisam seguir esses pronunciamentos.

Prevalecido o entendimento do STF, pode-se analisar, como pesquisador e por ter vivenciado a realidade prática, que a decisão anterior do TJSC possui bons argumentos, sublinha-se a melhor aplicabilidade sobre as realidades de municípios menores. Pondera-se a viabilidade de municípios pequenos promoverem as medidas e de que forma ocorrerá a alteração dos cargos e estruturas das unidades de controle interno dos municípios brasileiros. Destaca-se que no Estado catarinense, a maioria dos municípios possuem menos de 10 mil habitantes (IBGE, 2010).

A ausente modulação de efeitos da decisão contribui para apressar a reformulação das estruturas de controle interno. A modulação de efeitos é parte do controle de constitucionalidade, referenciado pelo Art. 27 da Lei nº 9.868 de 1999:

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

A declaração de inconstitucionalidade dos cargos comissionados e das funções gratificadas do caso concreto do Município de Belmonte/SC gerou repercussão em âmbito nacional. Resta aos municípios brasileiros a adaptação das estruturas de CI à Decisão. O STF, ao julgar o caso concreto, gerou efeitos *erga omnes* para todos os demais municípios.

O MPSC reverberou a decisão do STF e divulgou em seu *website*. O MPSC já vinha adotando tal posicionamento em suas recomendações, no sentido de corrigir os vínculos comissionados e funções gratificadas, indicando sua substituição por vínculos efetivos específicos de controle. Inclusive, conforme enfatizado anteriormente, foi o interessado responsável na ação direta de inconstitucionalidade (ADI) de Belmonte/SC.

ADIs para declarar a inconstitucionalidade de cargos em comissão “puros” com atribuições técnicas de controle já foram promovidas pelo MPSC anteriormente, sendo acolhidas pelo TJSC. Destaca-se a ADI 8000234-07.2017.8.24.0000, que declarou inconstitucional o cargo em comissão de Controlador do Sistema de Controle Interno do quadro de pessoal da Câmara Municipal de Chapecó, com a modulação dos efeitos e a fixação de prazo de 180 dias para a regularização da situação fática e jurídica do cargo (TJSC, 2017).

A Promotoria de Justiça da Comarca de Balneário Piçarras tem sido atuante e solicitou apoio ao Centro de Apoio Operacional do Controle de Constitucionalidade do MP/SC – CECCON através do Procedimento Administrativo (nº 09.2019.00008791-8). Neste procedimento, o CECCON expediu a Recomendação (nº 6/2020/CECCON/MP/SC) à Câmara de Balneário Piçarras, manifestando-se pela inconstitucionalidade de servidor sob o vínculo de confiança exercer atividades de natureza fiscalizatória. Nas palavras do *Parquet*, “o responsável pelo controle interno na administração pública não pode estar submetido aos desmandos do administrador, sob pena de inexistência de isenção em suas avaliações e julgamentos, com possível utilização para favorecimento pessoal” (p. 217). A Promotoria protocolou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (nº 5028266-68.2020.8.24.0000) com a conseguinte perda do objeto, em função da revogação da função de Coordenador de Controle Interno do quadro de pessoal da Câmara, “a qual recaía atividades que devem ser exercidas por servidor de carreira específica”. A revogação, em janeiro de 2021, “sanou o vício que decorria da própria existência da benesse” (MPSC, 2020, SIG n. 08.2020.00047513-2, p.3).

Constatou-se que a Câmara Municipal de Balneário Piçarras, em decorrência das vedações impostas pela Lei Complementar Federal nº 173/2020, ficou impedida de realizar concurso público durante o ano de 2021. A UCI passou a não ter mais um responsável pelo controle interno e permaneceu 16 meses sem atividades, embora a UCI tivesse expedido a Recomendação (nº 61/2020 UCCIL/CMBP) sobre a continuidade da atividade.

Há impactos a serem analisados sobre essa recente jurisprudência. Podem existir impactos positivos, no sentido de fortalecer a independência dos controles internos com a natureza do vínculo específico de controlador interno e pode haver impactos negativos, como a perda do *status* de secretaria e a possibilidade de enfraquecê-los. O marco temporal precisa ser discutido entre especialistas na área.

Fato é que muitos entes ainda não se adequaram e continuam mantendo sua estrutura de controle interno divergindo da atual jurisprudência do STF.

A Câmara Municipal de Florianópolis/SC, capital do Estado, possui, em 2022, conforme a aba Transparência de seu site, um quadro de servidores lotado no controle interno. O quadro é de dois servidores efetivos e um comissionado na Controladoria Interna e um servidor efetivo na Auditoria Auxiliar. O cargo de Controlador Interno, chefe do setor, pertence ao quadro de comissionados, ressalvado que é de ocupação exclusiva de servidor efetivo. O restante é designado via função gratificada para exercer as atividades de controle. Não possui, portanto, servidor efetivo específico de controlador interno.

A Câmara Municipal de Joinville/SC, município mais populoso do Estado (IBGE, 2021), conforme a aba Transparência de seu site, possui no controle interno um servidor, designado via função gratificada. Em 2022 foi criado o cargo efetivo específico de controlador interno no quadro de pessoal. Entretanto, ainda não foi realizado concurso público para provê-lo. A alteração na estrutura tratou de extinguir a função gratificada, não obstante, trouxe a seguinte ressalva: "a função gratificada de Controlador Interno perdurará até o provimento do cargo efetivo de Controlador Interno mediante concurso" (JOINVILLE/SC, 2022). Em 2007, o TCE/MT, manifestou-se no "Guia para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública", sobre o período de transição até a realização do concurso público:

Considerando que há urgência na instituição do Sistema de Controle Interno e que as atividades deverão ser desempenhadas por servidores efetivos, é importante estabelecer regras de transição, especialmente, em razão do tempo que separa a realização de concurso público do efetivo exercício dos servidores nomeados. A recomendação básica, para essa situação, é de que sejam recrutados servidores já pertencentes ao quadro de pessoal efetivo, desde que reúnam as qualificações necessárias ao desempenho das atribuições inerentes à unidade de controle interno. (TCE/MT, 2007, p.23)

A tese de que o controlador interno deve ser efetivo e não comissionado é sustentada pela defesa da independência do controlador. Sob as bases das normas internacionais de auditores governamentais, destaca-se os princípios gerais de ética e independência, que no caso concreto pode ser subestimada se o cargo for comissionado. Os princípios éticos "devem estar incorporados ao comportamento

profissional do auditor” (INTOSAI, 2017, p.9), bem como a “atitude do auditor deve ser caracterizada pelo ceticismo profissional e pelo julgamento profissional, que devem ser aplicados quando tomam decisões sobre o curso de ação apropriado” (INTOSAI, 2017, p.9). A possibilidade de ser exonerado *ad nutum* e perder o “*plus*” remuneratório do cargo ou função gratificada pressupõe que o controlador, em tese, estaria mais propenso a cooptar com uma eventual má conduta da gestão. Porém, não se pode olvidar que os responsáveis pelo controle interno, qualquer que seja a natureza do vínculo adotado, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, devem dar ciência ao Tribunal de Contas, “sob pena de responsabilidade solidária” (CF/88, Art. 74, §1º). Em que pese o vínculo efetivo específico possa permitir maior independência do controlador interno, o servidor efetivo de cargo diverso designado para exercer atividades de controle, pelo fato de conhecer os processos internos, por já ser servidor, conhece a realidade do órgão, e pode apontar suas falhas e oportunidades de melhoria. Dentro do processo de desenvolvimento do ambiente de controle, o servidor designado para atuar no controle poder-se-ia ser motivado a contribuir para a identificação e fortalecimento de pontos de controle. “O ambiente de controle abrange (...) o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por performance”. (COSO ICIF, 2013, p.7).

Considerando que cada unidade administrativa possui responsabilidade sobre seus atos e exerce controle sobre seus processos, são incontáveis os pontos de controle dentro de uma estrutura organizacional. Surge a necessidade de muitos profissionais para a realização efetiva das auditorias e pontos de controle, o que pode tornar-se inviável para uma realidade municipal. “Geralmente é escassa a quantidade de auditores, principalmente a nível municipal [...] O ideal seria uma proporção de 1(um) auditor/controlador interno para cada 2.000 (dois mil) habitantes por município” (SANTOS, E. M., 2021, p. 483).

Em recente publicação, De Bona (2022) propõe e avalia empiricamente um modelo de mapeamento e mensuração da capacidade operacional de recursos humanos de uma controladoria interna municipal. Foram selecionadas quinze atividades de controle, dentre mais de cinquenta identificadas, para a realização de coleta de dados e estimativa de volume de trabalho. Os resultados apontaram que em cidades catarinenses de até 50 mil habitantes, para cumprimento de uma parte das

atividades, mapeadas pela pesquisa, podem ser necessárias de 3.346 a 3.806 horas anuais de trabalho.

De Bona (2022) descreve que a média atual é de 1,14 servidor por cidade catarinense de até 20 mil habitantes, e expõe que, por meio dos dados obtidos, os recursos humanos alocados parecem não ser suficientes e sugere que pode ser necessário pelo menos dois servidores, por prefeitura, atuando exclusivamente no controle interno. A pesquisa aponta, ainda, que 60% da força de trabalho dos controladores internos tem sido alocada em atividades de apoio ao controle externo, por conseguinte, as atividades do CI relacionadas às finalidades constitucionais prioritárias representam menos da metade.

Considerando que o controle interno possui atuação transversal e multidimensional, representada por seis principais subsistemas, quais sejam: auditoria, controle interno, atividades correcionais, ouvidoria, transparência e apoio ao controle externo, a sobrecarga excessiva para o atendimento de apenas uma macro função, de apoio ao controle externo, evidencia lacunas estruturais e as dificuldades que dos SCIs no apoio à melhoria da gestão e à sociedade, no ciclo anticorrupção (DE BONA, 2022).

A temática de controle interno atual do século XXI traz a necessidade de novas posturas diante das vastas opções e variações num contexto de complexidade e dinamicidade, com mudanças significativas de paradigmas, com repercussão direta no âmbito do Direito (BITTAR, 2008).

3.2.4 Diagnósticos e lacunas sobre controle interno municipal

Os desafios relacionados ao controle interno municipal permeiam por todo o território nacional. Uma pesquisa realizada com 13 municípios da região metropolitana de Fortaleza constatou que 23% deles não possui nenhum órgão ou unidade de controladoria em sua administração e, quando existente, não possui autonomia satisfatória e não suprem satisfatoriamente as necessidades da comunidade (CAVALCANTE; MACHADO; PETER, 2011). A região metropolitana de Curitiba foi pesquisada mais recentemente, com a análise de 10 municípios, e, também apresentou deficiências nos controles internos (SAVI, FONSECA, 2020).

No Estado de Santa Catarina, são 295 municípios e respectivos controles internos municipais, além dos controles no âmbito estadual. Em 2014, foi realizado um diagnóstico preliminar das atividades das Unidades de Controle Interno (UCI's). O estudo foi realizado pela Rede de Controle da Gestão Pública do Estado, por meio da Controladoria-Geral da União, tendo detectado “atuação extremamente fraca ou inexistente dos Controladores Municipais, além da falta de estrutura e execução de atividades incompatíveis com a natureza do órgão” (MPSC, 2019).

A partir desse diagnóstico, o MPSC firmou parceria com outros órgãos públicos e desenvolveu o programa “Unindo Forças”, “a fim de fortalecer as Unidades de Controle Interno dos Municípios catarinenses (UCIs) e impulsionar a atuação administrativa na prevenção e repressão ao ilícito”. O programa busca promover, “por meio da consolidação dos fluxos de informação entre as Unidades de Controle Interno e as Promotorias de Justiça”, o aprimoramento do combate à corrupção e à improbidade administrativa (MPSC, 2019).

Em 2019, o Unindo Forças realizou o segundo diagnóstico, para avaliar as estruturas e a atuação dos controles internos municipais em Santa Catarina. Foram coletadas 295 respostas. Estudos recentes de De Bona, 2022 (Sistema de integridade local no Brasil: Análise de atores internos em pequenas cidades de Santa Catarina) e De Bona et al., 2020 (Barômetro de Risco da Governança Municipal: aplicação de um modelo de avaliação nas prefeituras catarinenses), também abordaram os dados obtidos no diagnóstico realizado pelo MPSC.

Conforme o levantamento do MPSC, cerca de 70% dos municípios catarinenses possuíam como titular da estrutura de controle interno servidor com vínculo funcional de cargo em comissão “puro” ou designação de função gratificada para servidor efetivo em cargo diverso, sendo apenas 29,49% dos titulares ocupados por servidores efetivos nomeados por concurso específico para a unidade de controle interno (UCI). O percentual é semelhante ao primeiro diagnóstico de 2014 (29,25%). As estruturas das UCIs, em sua grande maioria (89,83%), eram compostas somente por um servidor (MPSC, 2019). Não há distinção no levantamento sobre como isso varia de acordo com o porte dos municípios.

Com relação à atuação do controle interno, 20,34% das UCIs não expediram nenhuma recomendação, notificação ou alerta, no tocante a casos concretos, entre os anos de 2015 e 2018 (MPSC, 2019).

Outros dois diagnósticos nacionais foram desenvolvidos recentemente. Um de iniciativa da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), com a condução a cargo do TCE/SC e tem por objetivo a execução de atividades voltadas ao fortalecimento do sistema de controle interno dos municípios brasileiros e a centralização das informações no âmbito nacional. O outro diagnóstico foi promovido pelo Conselho Nacional de Controle Interno, Conaci, em parceria com o Banco Mundial e com o apoio da Atricon (Conaci, 2022).

O questionário da Atricon foi aplicado por 28 dos 33 Tribunais de Contas brasileiros e teve a participação de 3.120 municípios, no período de 22 de julho a 30 de agosto de 2021, a partir das respostas apresentadas pelos controles internos dos executivos municipais em questionário eletrônico (TCE/SC, 2021). Todos os 295 municípios catarinenses responderam ao questionário. O relatório do diagnóstico da situação geral dos Órgãos de Controle Interno (OCI) municipais buscou avaliar o atual estágio da estruturação e funcionamento dos OCI. “O diagnóstico é parte fundamental para a elaboração da proposta de requisitos mínimos para estruturação e funcionamento das controladorias municipais” (ATRICON, 2022b, p.2). “Desse modo, espera-se contribuir para a discussão sobre as ações que o Tribunal possa empreender, a fim de mitigar os riscos identificados e auxiliar no aperfeiçoamento das controladorias” (ATRICON, 2022b, p.3).

Conforme o relatório da Atricon, 57,8% dos municípios brasileiros respondentes afirmaram que os órgãos de controle interno atuam concomitantemente nos Poderes Legislativo e Executivo. Em Santa Catarina, este percentual é semelhante, de 60%. Para o conselheiro Adircélio de Moraes Ferreira Júnior, do TCE/SC, essa situação pode ensejar violação ao princípio da separação de Poderes, uma vez que, idealmente, cada Poder deve ter seu órgão de controle interno (ATRICON, 2022b). “Contudo, há que se considerar a diminuta estrutura de grande parte dos legislativos, o que pode tornar o custo do controle muito elevado em termos relativos” (ATRICON, 2022), afirma. Esse comentário remete a um tema relevante para estudos e reflexões, contemplando as estimativas dos custos do controle e/ou da falta de controle, frente aos riscos em cada contexto (área, lugar), e os resultados que o controle pode gerar para a administração pública.

O documento da Atricon aponta que em 48,2% dos municípios brasileiros os órgãos de controle interno são compostos apenas por um agente de controle interno.

Em Santa Catarina, 73,2% dos órgãos de controle interno são compostos apenas por um agente.

A conclusão do diagnóstico revela que é “necessária uma melhor estruturação dos OCIs e maior interação desses com o controle externo, particularmente no fortalecimento do Controle Interno e na atuação conjunta entre os tribunais e as unidades de controle interno municipais” (ATRICON, 2022b). “Considerando, em alguns casos, o valor do orçamento a ser fiscalizado, há, ainda, o risco de falta de pessoal para o volume provável de demandas”, destacou o presidente da Atricon, Cezar Miola (ATRICON, 2022).

De acordo com o presidente da Atricon, “um sistema de controle interno instalado a partir de criteriosa organização, bem estruturado, dotado de meios e de recursos humanos satisfatórios e com independência funcional, constitui a ferramenta mais importante de prevenção de erros, de fraudes e de desperdícios, e serve, também, para deter a malversação de recursos públicos” (ATRICON, 2022).

Além de demonstrar que os órgãos de controle interno, de forma geral, possuem estrutura de pessoal deficitária, pois quase metade dos municípios afirma ter apenas um agente público atuando na área, o levantamento aponta, ainda, que “há necessidade de melhoria na definição de fiscalizações, já que apenas 34% dos municípios pesquisados afirmou adotar critérios específicos para desenvolver suas ações, como materialidade, relevância, risco e oportunidade” (ATRICON, 2022).

Em 15 de maio de 2022, foi encerrada a aplicação do questionário Diagnóstico Nacional de Controle Interno, promovido pelo Conselho Nacional de Controle Interno, Conaci, em parceria com o Banco Mundial e com o apoio da Atricon. Uma pesquisa com o objetivo de contribuir com a gestão dos municípios. O intuito desse diagnóstico é “coletar dados fornecidos pelos municípios, (...) e, a partir dos resultados encontrados, oferecer um suporte personalizado aos municípios na implementação de unidades e práticas de controle interno ideais” (CONACI, 2022). Os gestores foram orientados de que o questionário não implica em fiscalização e não haverá nenhuma penalidade com os resultados obtidos. As perguntas do questionário versavam sobre a existência de regulamentação de conflitos de interesse no município; vedação de práticas de nepotismo; acompanhamento da evolução patrimonial do agente público; regulamentação da Lei Anticorrupção (Lei 12.846/2013); código de ética/conduita; programa próprio de integridade; e se possui Unidade Central de Controle Interno (UCCI).

Os frequentes diagnósticos realizados demonstram que há interesse de diversos atores no levantamento de informações sobre os controles internos municipais. Porém, a sobreposição de questionários em um curto espaço de tempo, apesar de demonstrar esforços, sugere que ainda há possibilidade de aprimoramento na captação e utilização das informações obtidas e de sinergia entre os atores responsáveis pelos levantamentos. Outro ponto é uma indagação sobre o que é feito a partir desses dados. É interessante devolver aos controles internos informações sobre esses diagnósticos, ademais, constata-se relevante quais ações que serão concretizadas a partir dessas pesquisas.

Estudos atuais têm jogado luz ao tema e demonstrado desafios na atuação das unidades de controle interno e lacunas no fortalecimento institucional das controladorias municipais.

Em 2021, foi realizada pesquisa no âmbito do grupo de pesquisa Politeia da Udesc Esag, sobre o fortalecimento dos controles internos a partir de programas de articulação e cooperação federativa (SILVA, L. V., 2021). A pesquisa identificou um ganho de qualidade nas auditorias realizadas no município de Navegantes/SC, em razão dos treinamentos promovidos pelo Programa Pacto da CGU (depois renomeado como Programa Time Brasil). Foram apontadas no estudo parcerias com algumas entidades, como o Conselho de Transparência do município e da associação de municípios da região, e foram encontradas oportunidades de melhoria na articulação entre municípios. Ao mesmo tempo, “ainda há barreiras, como no caso das controladorias de municípios vizinhos que não tem interagido com Navegantes”. Dentre outros achados, há limitações que podem estar relacionadas a problemas como, por exemplo, “servidores sem a necessária capacitação, ou por atuar em cargos de comissão e sem o comprometimento ideal” (SILVA, L. V., 2021, p. 96-97).

Em 2021, também no âmbito do grupo de pesquisa Politeia da Udesc Esag, foi realizada pesquisa abordando o controle interno como instrumento de accountability e participação social (FAVARETTO, 2022). Segundo o pesquisador, “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” (FAVARETTO, 2022, p.135). A pesquisa defende que a articulação entre atores do governo e da sociedade tende a tornar mais bem sucedido o processo de construção de melhoramento da participação social e de fortalecimento da democracia nacional (FAVARETTO, 2022, p.146).

Nesse sentido, Favaretto descreve que as atividades de controle interno foram ampliadas:

“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” (p.147).

Como fragilidades nos órgãos de controle interno, foram elencadas: “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” (p.149). Sobre as limitações nas ouvidorias, foram constatadas “ouvidorias sem requisitos mínimos de segurança e proteção ao usuário, ausência de implantação de ouvidorias efetivas em detrimento do aumento de demanda aos municípios” (p.149).

O estudo abordou que o modelo de estrutura de controle interno desenvolvido pela Controladoria Geral da União (CGU) (Ouvidoria, Corregedoria, Auditoria) constitui uma abordagem atual e busca o “envolvimento e o engajamento dos gestores municipais, se antecipando e atuando preventivamente à ocorrência de irregularidades”. Por fim, o pesquisador indica “a necessidade de os governos realizarem abertura para a sociedade para construção colaborativa de ideias inovadoras para resolução de demandas sociais” (p.149). Recomenda para pesquisas futuras “o enfoque na transparência da informação pública e incentivo do controle social por parte do Poder Legislativo Municipal”, “estudos sobre aprendizagens e resultados das iniciativas existentes identificadas nesta pesquisa e em outros contextos que possam basear iniciativas futuras” (p.150) e que “a amostra de municípios pesquisados seja ampliada, em especial para municípios de menor porte [...] em cidades que dispõem de infraestrutura de sistema de controle interno reduzida” (p.150).

3.3 ALTERNATIVAS PARA APRENDIZAGEM E FORTALECIMENTO EM CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

Conforme apontado em pesquisas anteriores, onde há dificuldades, há oportunidades de melhoria. A escassez de pessoal, baixas remunerações, alta carga de trabalho e demanda por capacitações, entre outras, são problemáticas que mobilizaram agentes de controle interno na formação de redes para lidar com as questões atinentes ao controle interno. Apesar de cada CI atuar de forma independente, justifica-se atuar em rede pelo fato de que enfrentam problemas comuns, deste modo, busca-se entre os CIs suporte para o enfrentamento de dificuldades.

A atuação conjunta é requerida quando os atores isolados não têm recursos suficientes para o enfrentamento dos problemas (tecnológico, estrutural ou conhecimento), sendo que a informação e o conhecimento são componentes necessários para o diagnóstico, a formação de opinião, a tomada de decisão e a localização de soluções inovadoras. “Os recursos intercambiados nas redes podem ser tangíveis, como financeiro, pessoas para compor equipes de trabalho etc. ou intangíveis, como informações técnicas ou conhecimento de natureza substantiva” (SALDANHA, MATOS, CARRIERI, 2022, p.3).

A aprendizagem não se restringe à aquisição de conhecimentos. Para Riche et al. (2021), tem-se como um desenvolvimento individual ou coletivo. “A aprendizagem é um processo que muda os indivíduos de forma cognitiva e comportamental”. Quando a aprendizagem acontece nos dois níveis – individual e coletivo – há “uma contribuição mais significativa, inclusive objetivando uma aprendizagem mútua” (SALDANHA, MATOS, CARRIERI, 2022, p.4). Para Guerzovich e Schommer (2022), “as relações pessoais e as redes formais e informais são essenciais para construir confiança, facilitar a coprodução e a aprendizagem social entre pessoas e organizações que vem de distintas práticas e refletem uma pluralidade de visões e experiências”.

A relação da aprendizagem é relevante, tanto de forma individual como coletiva, para compreender práticas situadas nos controles internos. A gama de possíveis aplicações de uma norma ou de uma prática no caso concreto é vasta, de forma que há sempre “uma outra primeira vez” (GARFINKEL, 1967, p.9). O intercâmbio de conhecimento entre controladores pode tornar-se útil, na medida em que as práticas

de trabalho são realizadas de forma incremental e podem ser aplicadas sobre os padrões, mantendo os já utilizados, assim como adaptando-se às diferentes realidades, pois as práticas “também mudam em razão de fatores exógenos, tais como novas leis, inovações tecnológicas, modas e modismos, perigos, e por muitas outras razões além dessas” (GHERARDI, 2014, p.17) e, conseqüentemente, mudam ao serem reproduzidas.

Conforme afirma Santos (2022), muitas organizações valorizam os benefícios das redes de conhecimento para a produção de produtos e serviços. As redes de conhecimento de trabalho, ou comunidades de prática, ou, ainda, ambiente interpares, propiciam ligações entre os atores mais experientes e menos experientes. As capacidades criativas e a capacidade de aprendizagem individual são potencializadas com a formação de grupos, formando repositórios do saber acumulado, através de stakeholders que buscam a troca de experiências e a criação de conhecimento, fortalecendo determinada perícia, através do desenvolvimento de novas ideias e processos (SANTOS, E. M., 2021).

Conhecimento explícito é facilmente exteriorizado, em linguagem formal e sistemática, enquanto o conhecimento tácito envolve a personalidade de quem detém o conhecimento, e envolve um julgamento pessoal (SANTOS, E. M., 2021). Davenport e Prusak (2003) elucidam que:

Conhecimento é uma mistura fluida de experiência condensada, valores, informação textual e insight experimentado, a qual proporciona uma estrutura para a avaliação e incorporação de novas experiências e informações. Ele tem origem e é aplicado na mente dos conhecedores. Nas organizações, ele costuma estar embutido não só em documentos ou repositórios, mas também em rotinas, processos, práticas e normas organizacionais. (p.6)

Com relação ao componente humano nas estruturas de controle interno, envolve-se princípios que se aplicariam idealmente a qualquer trabalhador. Lima (2021, p.342) dá destaque à importância do “princípio da adequada seleção, qualificação e treinamento, bem como do rodízio de funções, férias, (...) de um código de ética e de uma remuneração satisfatória”.

O SCI envolve vários elementos, em um processo complexo, e sua implementação depende do fator humano. Deve-se dedicar tempo neste processo,

para desenvolver práticas e estratégias de comunicação e treinamento, especialmente no tocante à gestão de riscos, de modo que envolva todos na organização. A falta de elementos relacionados ao desenvolvimento pessoal, como gestão de carreira, relatórios de desempenho, manuais internos rotação de funcionários e segregação de funções, pode contribuir para a insegurança, e, por conseguinte, a aderência aos controles internos. Torna-se necessário considerar o fator humano como componente dos SCIs (LEUNG E ISAACS, 2008; MATTOS E MARIANO, 2009; FARIAS, LUCA E MACHADO, 2010; AZEVEDO, ENSSLIN E REINA, 2011; MACHADO, 2015).

Para Santos e Muraro (2011), para que os controles internos possam contribuir com o propósito de uma gestão pública eficiente, torna-se necessária a implantação de um sistema de controle interno qualificado, para que este possa dar o atendimento adequado às necessidades da gestão. Para uma atuação fortalecida, a autonomia de atuação e independência funcional são essenciais para os controles internos, especialmente nos municípios (GERICK; CLEMENTE; RIBEIRO, 2013).

A capacitação continuada dos controladores internos é fator relevante para o sucesso da implementação e da eficácia dos SCIs. Percebe-se que muitos controladores internos são pessoas envolvidas nesse processo, de tal sorte que para que participem da forma efetiva, torna-se necessário conhecimento técnico, informação qualificada e treinamento adequado (ROBERTS E CANDREVA, 2006; DRAGIJA, HLADIKA, E VASICEK, 2010; MACHADO, 2015).

Segundo o Manual de Controle Interno do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE/SP), versão 2020, duas técnicas do TCE/MG) desenvolveram uma pesquisa e concluíram que:

os recursos humanos qualificados e capacitados tecnicamente, com experiência em administração pública, atualizados, comprometidos com a Instituição, independentes em sua atuação profissional, que tenham um bom relacionamento com os demais servidores e que tenham, acima de tudo, uma postura ética e moral são os principais responsáveis pelo sucesso de um Sistema de Controle Interno [...]

“constatamos também que o êxito das atividades exercidas por responsáveis pelos setores de Controle Interno na área pública, em especial nos Municípios, está diretamente relacionado ao grau de conhecimento da legislação e das normas que disciplinam suas atividades” (GUIMARÃES, MAGALHÃES apud TCE/SP, 2020, p. 35).

Uma conversa realizada com um controlador geral de um município catarinense¹ evidenciou iniciativas que demonstram a existência de esforços conjuntos entre controladores internos para promover a troca de experiências e o fortalecimento mútuo. O controlador, que atua na função desde 2004 de forma ininterrupta, fez manifestações acerca da realidade vivenciada e as práticas colaborativas que adotadas:

Sobre as reuniões do colegiado, elas aconteciam uma vez por mês, e reunia os controladores internos de cada um dos municípios pertencentes à região. Ali (eram discutidas) atualizações que saíam, portarias novas, decisões do Tribunal (TCE/SC), alterações no envio do SFINGE (Sistema de envio de dados), enfim, assuntos diversos de interesse de todos. A gente tinha um canal importante nesse sentido, também a troca de experiências e relatos, e até desabafos. Ali a gente reunia esforços para trazer algumas coisas, pessoas para conversar com a gente, algum membro do Tribunal de Contas - como já aconteceu -, realizar algumas ações com relação à transparência. Uma vez a gente reuniu todos os controladores e mais alguns órgãos para discutir a questão dos Portais da Transparência, que aqui são três empresas que atuam no Estado. Fui Presidente um tempo também (do colegiado). Só que as reuniões pararam com a pandemia e não voltaram ainda, não retornaram, não foi dado sequência no modo virtual, está parado agora no momento. Mas aconteceram muitos anos, desde 2006, desde o início eu estou lá.

Questionado sobre a participação de controladores dos legislativos, foi respondido que não havia participação de quase nenhuma Câmara.

Sobre o registro das reuniões em ata e se o conteúdo dessas reuniões era disponibilizado em algum lugar, para que pudesse ser aproveitado por outros, ele respondeu da seguinte forma:

Não havia registro de ata, eram mais informais. Havia publicações normalmente mais de caráter institucionais e publicitárias, ou quando tinha algum evento ou tema mais relevante discutido. Mas do tipo notícia, não ata. As publicações aconteciam no site da AMFRI e em revistas que eles faziam. Era só em caráter publicitário. Tinha reuniões que eram quase uma reunião de alcoólicos anônimos, tipo só desabafos, pois os controladores internos eram quase sempre sozinhos nas prefeituras, sem apoio, apenas cobranças de todos os lados. Parece que foram criados para que órgãos como TCE conseguisse responsabilizar alguém, uma vez que não responsabilizam os

¹ O servidor preferiu não se identificar. Atua como controlador desde 2004. Atualmente ocupa o cargo comissionado de Secretário de Controle Interno em Município pertencente à Região da AMFRI – Associação dos Municípios da Foz do Rio Itajaí.

prefeitos, de fato. Muitas vezes esses eram os sentimentos dos controladores internos e as reuniões viravam puro desabafo. Ao longo do tempo isso foi mudando um pouco, mas de certa forma esse sentimento de controladores internos ainda permanece nos dias atuais. Isso no Estado todo. Querendo ou não o controle interno de Prefeituras é "bombardeado" por todos os lados e o apoio de alguns órgãos fica só no discurso. Por isso eu acho que a CGU vem conquistando tanto espaço junto aos controles internos, porque eles criam canais, tratam como pares, temos grupos de *WhatsApp* a exemplo do Time Brasil... com o TCE e MP a "ajuda" é basicamente normativa, nota técnica e processo. Alguns raros treinamentos por parte do TCE. Só que alguns desabafos aqui eu não gostaria que fossem publicados, só quis te passar mais ou menos como eram as reuniões dos controladores internos.

Complementando a fala do entrevistado, intervi com a pergunta: Sobra para os CIs se ajudarem? A resposta sem titubear foi: "Exatamente isso".

A adesão dos servidores públicos no compartilhamento entre os pares e na coprodução de bens e serviços públicos só se dará na medida em que acreditem no processo e enquanto se mantiverem parte dele. A coprodução surge como uma forma de promover *accountability* e engajar servidores e cidadãos no enfrentamento dos desafios públicos (ROCHA et al, 2021, p.546).

O compartilhamento de experiências e conhecimentos ligados às suas práticas profissionais enriquece não apenas o acervo individual, "mas também o repertório de experiência coletiva, ampliando a competência social da comunidade de prática, bem como a da organização como um todo, gerando, assim, aprendizagem organizacional" (SCHOMMER; SOUZA-SILVA, 2008, p.110).

Conforme Bertolin, Zwick e Brito (2013, p 495), a aprendizagem socioprática é voltada para a prática como uma atividade socialmente sustentada, existente na interação e trocas simbólicas entre os indivíduos, ações e atividades. Faz-se necessária a valorização dos servidores como indivíduos que compartilham e aprendem coletivamente. "Desenvolver a aprendizagem socioprática nas organizações públicas precisa estar em pauta tanto no amadurecimento da organização quanto no dos atores envolvidos, e cujos ganhos repercutem para além deles (BERTOLIN; ZWICK; BRITO, p 508). Diante dessa citação, com base na entrevista acima, é possível dizer que esse fórum de debate criado pelos controladores internos é um espaço de aprendizagem socioprática.

Sob essa perspectiva, busca-se promover a interação entre os CIs a partir do "compartilhamento de informações e experiências e apoiando a apresentação de diferentes visões e perspectivas" (BERTOLIN; ZWICK; BRITO, p.495). Os fóruns são

espaços que valorizam o diálogo e a participação dos membros da organização (p. 495). Para Moynihan e Landuyt (2009, p.1101), “as organizações públicas deveriam devotar mais energia em criar fóruns de aprendizagem na mesma medida em que criam sistemas de informações”.

Parte da análise do estudo se dá nas condições para o envolvimento colaborativo entre os CIs. É desejável que as comunidades de prática formadas pelos CIs sejam capazes promover a confiança, esta é um pressuposto para que haja o entusiasmo no compartilhamento de conhecimentos (SCHOMMER; SOUZA-SILVA, 2008).

3.3.1 Comunidades de prática, *systems conveners*, cooperação intergovernamental e redes de conhecimento no controle interno

O processo contínuo de capacitação profissional, a formação de um banco de conhecimento e a troca de experiências de forma interativa entre os agentes que atuam nos controles internos municipais podem contribuir para a eficiência na utilização de recursos públicos e a responsividade às demandas dos cidadãos. A interação pode gerar informações úteis com maior velocidade e resolutividade.

Para Guerzovich e Schommer (2022), “as relações pessoas e as redes formais e informais são essenciais para construir confiança, facilitar a coprodução e a aprendizagem social entre pessoas e organizações que vem de distintas práticas e refletem uma pluralidade de visões e experiências”. As lideranças com a capacidade de promover articulações e facilitar a aprendizagem socioprática são descritas por Wenger-Trayner e Wenger-Trayner (2021) como “*systems conveners*”.

Com base na experiência profissional vivenciada pelo pesquisador, como servidor em um órgão legislativo municipal, observou-se que a troca de experiências e a cooperação entre os controles internos contribui para legitimar os controles internos municipais frente às pressões políticas, dificuldades enfrentadas pela escassez de pessoal, alta demanda e a necessidade de constante capacitação.

O compartilhamento de iniciativas validadas em diferentes realidades pode contribuir para a formulação de estratégias de implementação das ações, de acordo com diferentes estruturas e tamanhos de municípios, e expandir a atuação meramente

documental e burocrática dos controles internos para um viés mais prático, oportunizando novas iniciativas, estimulando aprendizagem organizacional, a cooperação federativa e o suporte no controle social.

Controladores internos podem, ainda, buscar suporte no controle social como alternativa às estratégias de efetividade e de compartilhamento de atribuições. O engajamento mútuo impacta nas funções do Estado e contribui para moldar a estrutura e tornar mais permeável e flexível aos interesses da sociedade (GUERZOVICH; SCHOMMER, 2016, p. 13). Os Cis podem buscar interagir com a sociedade, mas, diante das entrevistas, interagem mais com a gestão e, no nível municipal, como há mais lacunas de gestão, eles tendem a dedicar-se mais as ações internas.

A articulação entre diferentes saberes, promovida pelo alinhamento entre controladores, pesquisadores, gestores e o engajamento cidadão, pode contribuir para o avanço do fortalecimento dos controles, por meio do compartilhamento de experiências e na legitimidade da atuação. Conforme Schommer et al. (2010, p.220):

Admite-se, por um lado, que o engajamento em comunidades de prática é um modo privilegiado de ter acesso a situações de aprendizagem. Admite-se, por outro lado, que a articulação de diferentes saberes gera múltiplas oportunidades de aprendizagem. Partindo desses dois pressupostos, pode-se supor que comunidades de prática formadas nas fronteiras entre outras comunidades já existentes, constituídas por pessoas com diferentes saberes e trajetórias, são espaços altamente promissores enquanto geradores de oportunidades para a aprendizagem.

A luz sobre a aprendizagem organizacional é jogada primitivamente sob a perspectiva do comportamento organizacional e cognição. Pode-se atribuir diferentes focos para o tema: na socialização da aprendizagem individual; no processo ou sistema; na cultura; no gerenciamento do conhecimento; no desenvolvimento contínuo; e foco na criatividade e inovação. Dentre esses focos, na socialização da aprendizagem individual os indivíduos representam agentes para as organizações aprenderem e constitui vantagem competitiva à disposição da organização. O foco na cultura é voltado à construção de significados e valores que orienta comportamentos e atitudes das pessoas e tem significativa relevância para ativar um time colaborativo capaz de promover a aprendizagem organizacional, em contraponto às culturas

tradicionalmente hierárquicas que podem minar a capacidade de aprendizagem. O foco do desenvolvimento contínuo é voltado àquelas organizações que se esforçam para melhorar seus processos por meio da valorização a aprendizagem. Para o foco na criatividade e inovação, a aprendizagem organizacional é capaz de mudar as regras nos setores e gerar vantagens para destacar a organização em posição de liderança (SCHOMMER; SOUZA-SILVA, 2008, p.107 e 108).

Pode-se conceber duas perspectivas para o conhecimento, a individual-cognitivista e a socioprática. Na individual-cognitivista predomina a abordagem individual da aprendizagem, como sendo de natureza cognitiva e codificada. Cognitivo pelos talentos e habilidades cognitivas, e, também, denominado de conhecimento abstrato. O conhecimento codificado é traduzido por uma comunicação por livros, manuais, códigos de prática, bem como novos meios eletrônicos de armazenamento de informações codificadas. A socioprática migra para a perspectiva sociolaboral, se dá no âmbito das interações entre as pessoas, vinculado aos contextos sociopráticos e profissionais. A transmissão do conhecimento é tanto explícita quanto tácita, entre os indivíduos engajados numa prática. Emerge desta perspectiva a ideia de comunidades de prática. Uma comunidade de prática é um grupo de pessoas vinculadas a uma prática específica, que partilham experiências, conhecimentos e soluções e, ao colaborar mutuamente, aprendem umas com as outras. Esse compartilhamento desenvolve um domínio do conhecimento e amplia mutuamente o repertório de experiências (SCHOMMER; SOUZA-SILVA, 2008, p.109).

É necessário elaborar uma forma de inspirar as pessoas para participar e abrir caminhos para novas formas de desenvolvimento de capacidades que reúnam as pessoas para aprender umas com as outras. Essa convocação exige a criação e facilitação de novos espaços para o diálogo entre atores que normalmente não aprendem ou trabalham juntos. Faz-se necessária a adoção de estratégias de como trabalhar com relações e dinâmicas de poder formais e informais (WENGER-TRAYNER, 2021).

Os desafios atuais exigem um aprendizado para unir pessoas com diferentes práticas, instituições, objetivos, culturas, e formas de confiança. Convocadores procuram permitir as conversas e aprender além dessas fronteiras. Eles assumem um tipo específico de liderança que criam sinergias, muitas vezes entre parceiros improváveis. Eles estão interessados na diferença efetiva e não para cumprir conveniências. A maioria deles mistura e combina várias formas de abordagens para

sua convocação, desde abrindo espaços para novas conversas, executar um projeto conjunto, conectar pessoas ou promover ideias. São situações que envolvem inovação, desafios complexos, lidar com conflitos, engajar partes interessadas e mudanças culturais (WENGER-TRAYNER e WENGER-TRAYNER, 2021, p. 23-26).

Como a capacidade de ser ouvido não é garantida, constroem relacionamentos, *networking* e se esforçam para encontrar legitimidade. A experiência pessoal pode trazer possíveis perspectivas. É possível que o trabalho do convocador não seja reconhecido no âmbito de sua própria organização, entretanto, o esforço deve ser no sentido de manter a articulação entre os envolvidos, criando valor para os *stakeholders* (WENGER-TRAYNER e WENGER-TRAYNER, 2021, p. 23-26).

Há exemplos de cooperação entre órgãos de controle externo, a exemplo da Portaria Conjunta TCE/SC e MPSC nº 01/2019, que criou uma comissão mista responsável por apresentar Planos de Ação para o aprimoramento do intercâmbio digital de informações e a implementação de ações voltadas ao fomento à transparência, à capacitação do cidadão para o exercício do controle social, ao fortalecimento do controle interno de órgãos municipais e estaduais (SANTOS, M. R., 2021; SANTA CATARINA, 2020).

Conforme tratado nos itens anteriores, observa-se que o controle é abordado por uma perspectiva predominantemente burocrática e voltada à verificação de conformidade a leis e normas. Poder-se-ia dizer que tal abordagem é baseada na desconfiança, baseada na expectativa de que os gestores públicos tendem a cometer erros ou praticar corrupção. Adotar novas abordagens para a atuação do controle interno, mais preventiva e colaborativa, próxima dos gestores e dos cidadãos, pode ampliar a difusão de uma visão de controle que promove e valoriza a confiança, a colaboração e a aprendizagem de todos. Assim, poderia contribuir para o fortalecimento dos sistemas de controle interno municipal, sobretudo em seu papel de promover melhorias na gestão pública local.

4 INICIATIVAS ATUAIS QUE VISAM O FORTALECIMENTO DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

A seguir são apontadas iniciativas existentes que contribuem para o fortalecimento dos controles internos, através da aprendizagem e colaboração.

Colegiados de Controladores Internos

Foi identificado a existência de colegiados de controladores internos pertencentes a região do Vale Europeu, o Colegiado de Controladores da Associação de Municípios do Vale Europeu de Contadores (AMVE), e da região do Vale do Itajaí, o Colegiado de Controladores Internos da Associação dos Municípios da Foz do Rio Itajaí (AMFRI), conforme abordado em trechos da entrevista com o controlador interno que a integra desde 2006.

Há também outros colegiados, com destaque para o Colegiado de Controladores Internos Municipais da Federação de Consórcios, Associações e Municípios de Santa Catarina (Fecam). Conforme pesquisa, por intermédio do site, as últimas informações no quadro de notícias são de março de 2018. Na aba Biblioteca, existem quatro arquivos de 2017 e quatro de 2018. Com relação aos de 2017, dois são editais de convocação e dois são listas de presenças. Nos arquivos de 2018, são três listas de presenças e um Relatório da reunião de 27 de março de 2018, realizado no período matutino e vespertino, com a presença de representante do TCE/SC. O documento descreve quinze pontos de importância para os controles internos. No ano de 2022 as reuniões do Colegiado da Fecam foram retomadas. Diante das entrevistas, as relações informais presentes nas reuniões rendem espaços de confiança, enquanto a formalidade, com a exposição de acordos e atas, pode minar o ambiente de confiança.

Unindo Forças e Banco de Boas Práticas MP/SC

Os objetivos do programa, conforme o site institucional, são de garantir o cumprimento das atribuições das UCI, atuar preventivamente para fortalecer a UCI como canal de comunicação e resolução de irregularidades, reduzindo a quantidade de ações do MP/SC para providências e fortalecer a gestão pública municipal e

aumentar o ambiente de controle e a transparência, prevenindo a corrupção (MPSC, 2022). As ações descritas pelo programa são:

- 1) Diagnóstico da estrutura e principais atividades desempenhadas pelas unidades de controle interno municipais em Santa Catarina;
- 2) Atuação preventiva, com iniciativas conjuntas para debate e o envio de sugestões os Municípios;
- 3) Atuação repressiva por meio de acordos e ações judiciais, quando necessário para garantir o cumprimento das atribuições das Unidades de Controle Interno Municipais (MP/SC, 2022).

Através do programa Unindo Forças, o MP/SC realizou um diagnóstico dos controles internos em Santa Catarina no ano de 2019. O Banco de Boas Práticas é uma iniciativa do MP/SC para disponibilizar no *website* do Programa um banco de documentos para utilização dos controles internos, que vão desde aspectos estruturais a modelos de *checklists* do dia a dia. O programa contribui para a atuação dos controles internos municipais e para o fortalecimento e imagem do MP/SC (MP/SC, 2021).

Estão disponibilizados no *website* os materiais dos Seminários Regionais organizados pelo Unindo Forças nos anos de 2016 e 2017 (MP/SC, 2021).

Projeto Interagir

O projeto InterAgir é parte do plano estratégico de aprimorar e fortalecer a efetividade dos Tribunais de Contas (Plano de Ação 2020-2021 da Atricon – Associação dos Tribunais de Contas). O InterAgir tem como objetivo contribuir para a melhoria da gestão municipal e para o aumento da efetividade das ações de controle externo com o fortalecimento do sistema de controle interno dos municípios brasileiros, por meio da maior interação entre os sistemas de controle externo e interno (TCE/SC, 2021).

Como primeira atividade do projeto, foi definida a elaboração de um diagnóstico sobre a estrutura e o funcionamento do sistema de controle interno, que se materializa por meio desse questionário eletrônico e de futuro relatório de diagnóstico (TCE/SC, 2021). O site do Projeto informa que a coleta de dados encerrou no dia 30 de agosto de 2021, com a participação de 100% dos 295 municípios catarinenses. Entretanto, a adesão a nível nacional foi baixa, com 47,28% de municípios respondentes. O destaque negativo ficou para os Estados do Rio de Janeiro e São Paulo, este, com

11,71% com apenas 95 municípios respondentes, dos 811 aptos a responder, e, aquele, com apenas 1,09% de adesão, dos 92 municípios aptos a responder, apenas 1 respondeu. Não há ainda informações pormenorizadas acerca da análise dos dados obtidos na coleta.

Não há no site mais informações sobre quais as ações vinculadas e como serão atingidos os objetivos, como por exemplo, o fortalecimento do sistema de controle interno nos municípios brasileiros.

Grupos de mensagens instantâneas

Os grupos de mensagens são ferramentas importantes e ágeis de pesquisa colaborativa. Grupos de WhatsApp são formados a partir de encontros e capacitações e se tornam relevantes para troca contínua de informações. Atualmente os controladores internos municipais em Santa Catarina possuem um grupo de *WhatsApp*, composto atualmente por 239 participantes. O grupo intitulado “Controle Interno SC” é utilizado constantemente, com diversos questionamentos e troca de conhecimento entre controladores mais experientes e menos experientes. São discutidos casos práticos e vivências do dia a dia, proporcionando interatividade e possibilita a comparabilidade entre as situações semelhantes e as propostas de encaminhamento. No grupo também é possível acompanhar em tempo real os desafios enfrentados pelos agentes de controle interno.

Webinários

Webinários são importantes ferramentas de capacitação, pois oferecem conexão entre os participantes em diferentes localidades, via videoconferência, sem a presença física dos participantes. São diversas iniciativas de capacitação, debates e trocas de informações nesse formato.

O Webinário Governança, Transparência e Controles Internos Municipais, realizado pelo CNMP, MP/SC e MP/MA é um exemplo. Ocorreu nos dias 23 e 24 de setembro de 2021 em São Luís/MA e transmitida virtualmente pelo *YouTube*, com a presença do Procurador-Geral de Justiça MP/SC. Em sua fala, iniciou falando sobre o trabalho realizado em conjunto com outros MP nos controles administrativos no âmbito do *Parquet*. A partir do trabalho interno foram divulgadas as boas práticas, como ponto de partida para fomentar os municípios. Os dois projetos do MP/SC citados pelo Procurador foram o Transparência e Cidadania, que promove a

adequação dos entes públicos à Lei de Acesso à Informação, e o Unindo Forças, que estimula o fortalecimento dos controles internos dos municípios. Outro ponto abordado sobre os CIs foi a Recomendação nº74 do MP/SC, que fixou diretrizes gerais para as estruturação e atuação nas unidades de controle interno de cada município. Enfatizou o Banco de Boas Práticas do MP/SC como fomento. Porém, o pesquisador não identificou a existência de dados acessíveis sobre a relação de modelos de documentos disponibilizada, sua efetiva utilização e os possíveis resultados. O PGJ descreveu o projeto como um “autêntico convite para que outras unidades desenvolvam projetos semelhantes e também para que gestores públicos em geral, pesquisadores e agentes de controle social e todos os engajados na disseminação de cada vez práticas mais republicanas e transparentes na gestão pública brasileira.

Outro exemplo são os *webinars* realizados pelo IIA BRASIL– Instituto dos Auditores Internos do Brasil, que proporcionam atualizações direcionadas aos profissionais de auditoria interna. Em maio de 2022 o IIA realizou o *webinar* “Tendências para a Auditoria Interna”, onde foram abordadas as tendências tecnológicas existentes no mercado e questões sobre a melhor utilização desses recursos. O IIA realiza de forma consistente eventos como este, e em 2022, o CONBRAI, Congresso Brasileiro de Auditoria Interna, voltado à auditoria privada, chega à 42ª edição.

No início dos mandatos municipais, em 2021, o TCE/MG promoveu o webinar “Começando com Controle”, que teve o objetivo de contextualizar os desafios dos prefeitos no início da gestão, reforçar a importância do controle interno como aliado da gestão, lançar uma trilha de controle interno e governança e apresentar o início da devolutiva do relatório de controle interno dos municípios participantes do Projeto Sob Controle (TCE/MG). O Projeto “Sob Controle” visa fomentar o aprimoramento do controle interno para ampliar os resultados à sociedade através de ações pedagógicas e de capacitação para os controladores dos municípios, por meio da Escola de Contas (TCE/MG).

1º Plano de Ação SC Governo Aberto

Lançado em 22 de setembro de 2021, o 1º Plano de Ação SC Governo Aberto é projeto inédito em estados brasileiros e foi desenvolvido em parceria com a *Open Government Partnership (OGP)*, organização que promove governos mais abertos, transparentes e participativos (SANTA CATARINA, 2021).

O Plano é coordenado pela Controladoria-Geral do Estado de Santa Catarina (CGE/SC) e traz quatro compromissos, com ações que deverão ser implementadas por diferentes órgãos e entidades parceiros, até 31 de outubro de 2022. Entre as ações, está a de promoção da articulação de governo aberto e controle social nos municípios, sob a coordenação do Departamento de Administração Pública da Udesc Esag (SANTA CATARINA, 2021).

A parceria pelo Governo Aberto é uma plataforma global lançada em 2011 para promover a agenda de governo aberto, que contempla “um conjunto de ações voltadas a conduzir o Estado a um desempenho superior nos níveis de transparência, participação social e *accountability*”. Nos relatórios divulgados pela OCDE, são apontadas ações, em todos os níveis de governo, cujo objetivo é ampliar esforços do governo brasileiro para promover integridade, combater a corrupção e fortalecer o governo aberto (GUERZOVICH; SCHOMMER, 2022).

Time Brasil CGU

O Time Brasil foi instituído formalmente em 2022 pela Controladoria-Geral da União (CGU) para auxiliar estados e municípios no aprimoramento da gestão pública e no fortalecimento do combate à corrupção. No dia 4 de agosto de 2021 foi apresentado, em evento online, os integrantes de Santa Catarina no Time Brasil (CGU, 2022).

Conforme descrito por controlador entrevistado, que pertence a um dos municípios que integrou o programa em 2021, a proposta do Programa, ainda em maturação, pode contribuir para o controle interno municipal em duas linhas: no comprometimento de ações de boas práticas e, principalmente, a troca de experiências e conhecimento. Segundo sua avaliação, nada mais é do que o comprometimento. Este é o carro chefe do Time Brasil, com todo esse conhecimento e bagagem da CGU por trás.

O Programa teve origem no Programa Pacto, passando pela evolução da fase piloto em municípios do Estado de Goiás até a difusão por outros municípios e estados brasileiros (SILVA, L. V., 2021, p.96).

Em 26 de maio de 2022, houve reunião do Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, CTPCC, a primeira com participação de representantes do grupo de pesquisa Politeia, que passam a integrar esse Conselho em 2022. O Time Brasil foi um dos temas abordados, sendo um dos temas em que se pretende

promover a ampliação e fortalecimento, inclusive para atender as recomendações da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico).

A Matriz Transparência, Integridade e Participação, ou Matriz TIP, é um instrumento inserido no âmbito do programa Time Brasil. Criada pela CGU, a Matriz é uma iniciativa que funciona de forma cooperativa entre entes federativos nacionais, CGU e órgãos parceiros, funcionando como um guia para autodiagnóstico. A CGU realizou em abril de 2022 a segunda edição do Webinar Time Brasil – Trilhas TIP de 2022, com o tema "Lei de Acesso à Informação: divulgação aos cidadãos e benefícios para a gestão municipal" e teve como objetivo “apresentar as ferramentas e estratégias mais eficientes para divulgar o direito de acesso à informação e sensibilizar sobre a importância do seu exercício” e permitir ao público interagir com os palestrantes e a equipe do Time Brasil (CGU). O Time Brasil também está construindo um banco/biblioteca de conhecimento.

Rede de Controle em Santa Catarina

Conforme informações contidas no site da Rede de Controle em Santa Catarina, a iniciativa busca aprimorar a efetividade da função de controle do Estado sobre a gestão pública. Em 2009, foi assinado por órgãos e entidades, a nível federal, um Protocolo de Intenções, com os seguintes preceitos (REDE DE CONTROLE SC, 2022):

Este PROTOCOLO tem por objeto a articulação de esforços, formação de parcerias estratégicas e definição de diretrizes em comum, por meio do estabelecimento de compromissos e ações conjuntas, com o objetivo de viabilizar o apoio a ações de fiscalização no âmbito de cada partícipe e a cooperação conjunta para estruturação e funcionamento de rede de relacionamentos entre órgãos e entidades públicos voltados para a fiscalização e o controle da gestão pública.

Em Santa Catarina, conforme a pesquisadora do grupo Politeia, Camila Pagani, a gestão atual da rede de controle está sob coordenação do Ministério Público Federal (MPF), com o procurador Ivan Marx. São 20 membros, sendo 18 partícipes de diferentes organizações e 2 colaboradores, destes últimos, a pesquisadora Camila Pagani e o Observatório Social de Santa Catarina. A gestão anteriormente estava a cargo de representante do TCU. As reuniões são mensais, sempre em uma

organização sede diferente, na primeira sexta-feira de cada mês. Toda reunião contempla uma palestra sobre temas de interesse relativo ao controle e combate à corrupção.

A forma como gestão anterior da Rede, a cargo de representante do TCU, realizou contato com os municípios, via *e-mail*, suscitou preocupação nos CIs. Conforme relatado no grupo de *WhatsApp*, há atualmente sobrecarga de trabalho nos controles internos municipais. Em um dos e-mails, solicita-se confirmação das informações sobre a UCI ou que sejam encaminhadas informações em caso de mudança. No corpo do e-mail, havia a seguinte mensagem, ao final:

Por dever de ofício, informo que o não cumprimento de diligência, no prazo fixado, sem causa justificada, poderá ensejar a aplicação da multa prevista no art. 58, inciso IV, da Lei 8.443/1992, a qual prescinde de realização de prévia audiência, nos termos do art. 268, § 3º, do Regimento Interno do TCU. Conforme previsão regimental, a mensagem eletrônica produz os mesmos efeitos jurídicos do ofício em papel para fins de diligência.

O desconforto relatado pelos CIs foi devido à característica impositiva, veja, senão, se a realidade dos municípios catarinenses permite contrair mais uma atividade compulsória ao CI, não só pelo fato da amplitude de atividades inerentes ao setor, mas também pelo fato de que a maioria dos CIs possui apenas um servidor, e, ainda, sem definição clara de rodízio de funções e férias. O relato é que os e-mails foram enviados em 8/2/2021 e 11/2/2021, solicitando que fossem respondidos “impreterivelmente até o dia 19/2/2021”.

A Rede de Controle possui um papel importante, mas precisa existir junto a outras iniciativas complementares, para que não exista para criar mais demandas para os CIs, e sim para que se possa criar condições de fortalecimento e bom desempenho dos SCIs de forma geral.

Iniciativas da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (SCGE/PE)

Foi identificada uma iniciativa de colaboração interestadual, por meio de uma reunião realizada em março de 2021, de forma virtual, entre Representantes da SCGE/PE e da Controladoria-Geral do Município de Niterói/RJ (CGM/RJ). A Reunião

teve como objetivo compartilhar experiências na área de integridade. A SCGE/PE apresentou detalhes da implantação e execução do Programa de Integridade do órgão, lançado em dezembro de 2020².

Outra iniciativa da SCGE/PE é a Escola de Controle Interno Professor Francisco Ribeiro (ECI), que possui mais de 100 horas de conteúdo ministrado, e programação de cursos de forma frequente, em setembro de 2021 oferta 235 vagas em seis diferentes cursos para as capacitações de servidores públicos do Poder Executivo estadual. Para viabilizar a capacitação permanente dos servidores do Estado, no enfoque do Controle Interno, a Escola conta com o apoio de várias instituições, dentre elas o Cefospe, a CGU, Ascipe, TCE-PE, TCU, CONACI e Amupe.

Conselho Nacional de Controle Interno, CONACI

O CONACI promove iniciativas inovadoras para o intercâmbio de conhecimento entre órgãos de controle interno no Brasil. São eventos, entrevistas, propostas de emendas constitucionais, pesquisas, ferramentas tecnológicas e o mapeamento do panorama do controle interno no país (CONACI, 2021).

O CONACI instituiu o Grupo de Trabalho Fortalecimento do Controle Interno nos Municípios Brasileiros na 26ª Reunião Técnica do CONACI, realizada em 12 de abril de 2018, em Recife/PE, e tem por objetivo traçar estratégias para o fortalecimento dos órgãos de controle interno dos pequenos e médios municípios brasileiros. São componentes desse grupo de trabalho: CGM-POA, CGM-Campo Grande, CGM-Porto Velho, CGU, CGM-RJ, CGE-Amapá, CGM-Recife, AGE-PA e CGM-Aracati. Entretanto, não foi possível obter mais informações no *site*³, sobre a ata das reuniões e possíveis resultados.

Em 2022, o CONACI e o Banco Mundial promoveram o Diagnóstico Municipal do Controle Interno, uma pesquisa gratuita com o objetivo de contribuir com a gestão dos municípios. O intuito do questionário é obter diretrizes, sem que haja nenhuma penalidade com os resultados obtidos. As perguntas versaram sobre a existência de regulamentações de conflitos de interesse, da Lei Anticorrupção (12.846/2013), de código de ética/conduta, de programa de integridade, vedação de práticas de

² O Programa de Integridade da SCGE/PE é um conjunto de medidas e procedimentos internos que visam introduzir princípios éticos no âmbito das instituições privadas, como auditorias, ações de fiscalização e fomento à denúncia de irregularidades e atos lesivos ao patrimônio público.

³ Esta informação foi obtida no site do CONACI, na aba Atividades Institucionais, Grupos de Trabalho, Ano 2018. Nos anos seguintes a 2019 e 2020 não traz informações sobre esse GT.

nepotismo, acompanhamento da evolução patrimonial dos agentes públicos e se o município possui Unidade Central de Controle Interno (UCCI).

Outra iniciativa relacionada ao CONACI, que possui relação com este estudo, está contida na Ação 10 da ENCCLA para 2019:

Elaboração e divulgação de um catálogo/portfólio de oportunidades de capacitação virtual e gratuita para observadores públicos, conselheiros de políticas públicas e servidores públicos, com foco em aspectos ligados à contratação pública e acompanhamento de políticas públicas, bem como adoção de outras iniciativas e instrumentos que estimulem a transparência e o fornecimento de dados abertos.

A coordenação desta ação está a cargo da CGU, e o MP/SC aparece como um dos colaboradores. ENCCLA significa Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro. É possível verificar em seu site, através da aba Ações, outra ação que tem relação com esta pesquisa, a Ação 01/2021:

Criar mecanismos para o compartilhamento direto e contínuo de bancos de dados, em ambiente seguro, entre os atores estatais responsáveis pela prevenção, detecção e repressão à corrupção, à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo.

Capacitações oferecidas pelas Controladorias Estaduais

As Controladorias Gerais Estaduais promovem iniciativas em âmbito nacional, como palestras e painéis para a disseminação de conhecimento.

Destaca-se a primeira Semana Internacional de Controle Interno, promovida pela Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE/MG), realizada em 2022 (Conaci, 2022).

As Controladorias Gerais Estaduais promovem também iniciativas para o fortalecimento dos controles internos municipais. O Ciclo de Palestras “Controladoria em Foco”, promovido pela Controladoria-Geral do Estado de Santa Catarina (CGE/SC) foi realizado em 2020 via teleconferência. A CGE/SC estimula os seus servidores na atividade de instrução, como forma de pontuar na progressão da

carreira, o que contribui para o aumento de capacitações oferecidas pela CGE/SC (Conaci, 2022).

A CGE/SC disponibilizou uma apresentação com uma lista de diversos cursos gratuitos que serão oferecidos em 2022. Controladoria-Geral da União, Instituto Legislativo Brasileiro, Fundação Getúlio Vargas são algumas das instituições que estão nessa lista (Conaci, 2022).

A Controladoria Geral do Município de São Paulo (CGM/SP) promoveu, em maio de 2022, a “Semana de Controle Interno” com encontros on-line sobre os 4 pilares do Controle Interno (Auditoria, Corregedoria, Ouvidoria e Promoção da Integridade).

O Governo do Estado Rio de Janeiro criou, em 2022, a Escola Superior de Controle Interno (ESCI), vinculada à Controladoria Geral do Estado, a Escola é voltada para a capacitação e treinamento dos servidores da CGE/RJ e dos órgãos e entidades do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, que atuam nas áreas de Auditoria, Ouvidoria, Correição, Transparência e Integridade (CGE/RJ). O primeiro evento realizado pela ESCI foi a “1ª Troca de Experiências e Boas Práticas entre a Secretaria de Controle Interno da Presidência da República (CISSET) e a CGE-RJ”.

Estes são exemplos de capacitação que as controladorias e outras instituições oferecem e se ligam à proposta da dissertação pela promoção da aprendizagem colaboração e disseminação de conhecimento de forma continuada.

Acordo de cooperação entre a Secretaria de Controle Interno da Presidência da República (Ciset) e a cidade de Caucaia, no Ceará

O acordo tem como objetivo a troca de experiência e boas práticas de procedimentos, a capacitação de servidores do município, além da utilização do sistema do órgão federal. Este foi o primeiro município não capital a assinar esse tipo de acordo (Ciset, 2022).

O Controlador-Geral do Município, Roberto Medeiros, revela que um acordo semelhante só havia sido firmado entre o órgão federal e governos estaduais ou capitais de estado. “O nosso objetivo é elevar o nosso padrão técnico, práticas e procedimentos ao que há de melhor em todo o território nacional. Utilizaremos um sistema informatizado sem custos para o município, para acompanhamento de compras e contratações, fortalecendo ainda mais um dos nossos principais valores: a transparência”, disse (Ciset, 2022)

A Secretaria de Controle Interno da Presidência da República atua sob a supervisão técnica da CGU. A Ciset pode ampliar este modelo de colaboração para outros entes federativos, com o apoio da capilaridade da CGU.

Espaço do Controle Interno

O Espaço do Controle Interno do TCE/MG (ECI) teve início em 2018, com a finalidade de criar um ambiente amigável e de fácil acesso, para que haja uma maior aproximação entre o Tribunal de Contas e os controladores. O Espaço disponibiliza um *link* que possibilita a divulgação das boas práticas de Controle Interno, com o objetivo de trocar experiências entre os jurisdicionados, por meio da partilha de conhecimento (TCE/MG, 2021). Entretanto, em 2022, o espaço não está mais disponível.

O TCE/RS possui um Espaço do Controle Interno, porém, embora tenha como objetivo ampliar as formas de comunicação e de troca de informações com os agentes de Controle Interno, não possui o intuito de troca de experiências e de boas práticas. A ferramenta possui aplicações de uso restrito, como Consulta Processual, o sistema de Solicitação de Informações e os Questionários Eletrônicos. Justifica-se a existência do sistema por uma das finalidades constitucionais do Sistema de Controle Interno, "apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional" (TCE/RS).

Publicações de Guias e Manuais

Dentre algumas publicações relacionadas ao CI, destacam-se:

- “Guia para Implantação do Sistema de Controle Interno na administração pública”, um manual prático elaborado pelo Tribunal de Contas do Mato Grosso (TCE/MT) em 2007.
- “Sistema de Controle Interno - Volume IV” (CGE/MT, 2009).
- “Guia de Orientação para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública” (TCE/ES, 2011).
- “Cartilha de Orientações sobre Controle Interno” (TCE/MG, 2012).
- “Manual Básico - O Controle Interno do Município” (TCE/SP, 2013).
- “Manual Para Implantação de Sistemas de Controle Interno no Âmbito das Administrações Públicas Municipais e Estadual do Estado do Rio De Janeiro” (TCE/RJ, 2017).

- “Guia (Livro-Texto) do Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal” (TCE/SC, 2007-2019).

O quadro 4, a seguir, sintetiza os exemplos de iniciativas existentes, identificando algumas de suas características e o que o pesquisador observa como oportunidade de melhoria nesse tipo de iniciativa:

Quadro 4 - Síntese de iniciativas existentes voltadas ao fortalecimento do controle interno

Iniciativa	Lacunas que busca preencher	O que faz/busca	Quem/Onde	Parceiros	Oportunidades de melhoria
Colegiados de Controladores Internos	Interação entre controladores	Encontros entre CIs e parceiros	Colegiado de Controladores Internos da AMFRI	Órgãos parceiros CIs	Reuniões mais frequentes, disponibilização das atas para compartilhamento.
			Colegiado de Contadores e Controladores Internos Municipais da Federação Catarinense dos Municípios (Fecam)	Órgãos parceiros CIs	Reuniões mais frequentes, disponibilização das atas para compartilhamento
Unindo Forças e Banco de Boas Práticas MP/SC	Aproximação CI e MP Modelos de peças e documentos	Palestras e compartilha modelos	MPSC	Órgãos parceiros CIs	Palestras mais frequentes. Abertura canal com CI. Atualização do Banco.
Projeto InterAgir	Melhoria gestão municipal Efetividade ações de controle	Interação entre os sistemas de controle externo e interno	Associação dos Tribunais de Contas (Atricon)	Atricon Tribunais de Contas	Divulgação ampliada. Detalhamento das ações a partir dos diagnósticos.
Grupos de mensagens instantâneas	Compartilhamento de conhecimento	Interação e troca de informações entre 239 participantes	“Controle Interno SC”: Grupo WhatsApp	Controladores Internos	Tratamento e compartilhamento do conhecimento gerado.
Webinários	Troca de experiências sem a proximidade	Conexão entre os participantes em diferentes localidades	Webinário Governança, Transparência e Controles Internos Municipais	CNMP MP/SC MP/MA	Programações regulares.
			Começando com Controle	TCE/MG	Programações regulares.
1º Plano de Ação SC Governo Aberto	Transparência, participação social e <i>accountability</i>	Articulação entre governo e controle	Coordenado pela CGE/SC	Politeia Órgãos parceiros	Continuidade e divulgação ampliada.

		social, entre outros			
Time Brasil	Aprimoramento da gestão, combate a corrupção	Eventos, palestras e conselhos	CGU (origem no programa Pacto)	Politeia Órgãos parceiros	Aumento da adesão de municípios ao programa.
	Matriz TIP Transparência, Integridade e Participação	Capacitações e articulações	CGU	Entes federativos nacionais Órgãos parceiros	Divulgação do conteúdo. Aumento da adesão de municípios ao programa.
Rede de Controle em Santa Catarina	Efetividade da função de controle	Articulação, parcerias estratégicas e definição de diretrizes em comum	Atualmente coordenado por representante do MPF	TCU Observatório Social de Santa Catarina	Articulação com mais municípios e divulgação dos produtos gerados em linguagem acessível.
Iniciativas da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (SCGE/PE)	Colaboração interestadual	Compartilhar experiências na área de integridade	Reuniões virtuais entre representantes de PE e RJ.	SCGE/PE CGM/RJ	Ampliação para outros municípios. <i>Benchmark</i> para outros estados.
	Capacitação permanente dos servidores do Estado	Programação de cursos de forma frequente	Escola de Controle Interno Professor Francisco Ribeiro (ECI)	Cefospe, a CGU, Ascipe, TCE-PE, TCU, CONACI e Amupe	Ampliação e parceria com outras unidades da federação
CONACI - Conselho Nacional de Controle Interno	Intercâmbio de conhecimento entre órgãos de controle interno no Brasil	Eventos, entrevistas, pesquisas, ferramentas tecnológicas, levantamentos, reuniões técnicas.	26ª Reunião Técnica do CONACI para o fortalecimento dos CIs dos pequenos e médios municípios brasileiros	CGM-POA, CGM-Campo Grande, CGM-Porto Velho, CGU, CGM-RJ, CGE-Amapá, CGM-Recife, AGE-PA e CGM-Aracati	Divulgação dos produtos gerados e cronograma de reuniões, ampliando a participação.
			Diagnóstico Municipal do Controle Interno 2022	CONACI e o Banco Mundial	Divulgação dos objetivos e produtos a partir dos dados.
			ENCCLA significa Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro	CGU MPSC Órgãos parceiros	Divulgação dos produtos gerados em linguagem acessível.
Capacitações oferecidas pelas Controladorias Estaduais	Capacitações continuadas	Palestras e painéis	1ª Semana Internacional de Controle Interno	CGE/MG Órgãos parceiros	Ampliação para assuntos práticos. Continuidade.
			Ciclo de palestras 2020 "Controladoria em Foco"	CGE/SC	Continuidade.
			"Semana de Controle Interno" 2022	CGM/SP	Continuidade.

			"1ª Troca de Experiências e Boas Práticas entre a Secretaria de Controle Interno da Presidência da República (CISSET) e a CGE-RJ".	Estado do RJ CGE/RJ Escola Superior de Controle Interno (ESCI)	Divulgação dos resultados da iniciativa. Ampliação da parceria da Ciset com outros estados.
Acordo de cooperação entre a Secretaria de Controle Interno da Presidência da República (Ciset) e a cidade de Caucaia, no Ceará	Capacitação e cooperação	Troca de experiência e boas práticas de procedimentos, a capacitação de servidores do município, além da utilização do sistema do órgão federal	CGM/RJ Ciset	CGU	Ampliação da parceria da Ciset com outros municípios, com o apoio da capilaridade e da presença da CGU em diversos municípios.
Espaço do Controle Interno (TCE/MG)	Ambiente amigável e de fácil acesso, Divulgação das boas práticas de Controle Interno	Plataforma online (<i>desativada</i>)	TCE/MG	-	Levantamento das limitações que implicaram na descontinuidade.
	Ampliar as formas de comunicação e de troca de informações com os agentes de Controle Interno	aplicações de uso restrito, como Consulta Processual	TCE/RS	-	Levantamento se a aplicação pode ser replicada.
Publicações de Guias e Manuais	Capacitação introdutória e continuada	Orientações e capacitações aos CIs municipais	Guia para Implantação do Sistema de Controle Interno na administração pública	TCE/MT, 2007	Atualizações periódicas. Levantamento das necessidades dos jurisdicionados
			Sistema de Controle Interno - Volume IV	CGE/MT, 2009	
			Guia de Orientação para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública	TCE/ES, 2011	
			Cartilha de Orientações sobre Controle Interno	TCE/MG, 2012	
			Manual Básico - O Controle Interno do Município	TCE/SP, 2013	
			Manual Para Implantação de Sistemas de Controle Interno no Âmbito das	TCE/RJ, 2017	

			Administrações Públicas Municipais e Estadual do Estado do Rio De Janeiro		
			Guia (Livro-Texto) do Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal	TCE/SC, 2007-2019	
Comunidades de prática, <i>systems conveners</i> , cooperação intergovernamental e redes de conhecimento no controle interno da Administração Pública	Cooperação entre órgãos de controle externo	Aprimoramento do intercâmbio digital de informações e a implementação de ações voltadas ao fomento à transparência, à capacitação do cidadão para o exercício do controle social, ao fortalecimento do controle interno de órgãos municipais e estaduais	Exemplo: Portaria Conjunta TCE/SC e MPSC nº 01/2019. Comissão mista responsável por apresentar Planos de Ação	TCE/SC e MPSC	Demonstração dos produtos gerados e resultados obtidos em linguagem clara.
	Repositório e troca de conhecimentos	Banco de Conhecimento	Conaci	Conaci Órgãos parceiros	Ampliar a gama de troca de conhecimentos.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

São diversas as iniciativas que contribuem para suprir as lacunas existentes e buscam promover o fortalecimento dos controles internos. A seguir são apontados aspectos sob a perspectiva do pesquisador, juntamente com propostas que permitam auxiliar no processo iterativo e interativo de fortalecimento dos controles internos.

5 ASPECTOS DO CENÁRIO ATUAL E OS DESAFIOS DO CI MUNICIPAL

Este item traz aspectos ligados à atuação do pesquisador como observador participante e na prática profissional.

O conhecimento obtido por meio da vivência prática do pesquisador se deu em Balneário Piçarras, seu local de trabalho. O município, localizado no litoral norte de Santa Catarina, possui em seu Sistema de Controle Interno os Centros de Controle Internos do Poder Executivo e do Poder Legislativo (Controladoria Interna - COIN e Unidade de Coordenação do Controle Interno Legislativo – UCCIL, respectivamente). Ambas são compostas por apenas um servidor (Controlador Geral e Coordenador de Controle Interno, respectivamente).

No Legislativo, as atividades eram exercidas (de novembro de 2018 a janeiro de 2021) por servidor efetivo em função gratificada (FG). A FG foi extinta em janeiro de 2021 (LCM nº 173/2021). A estrutura da Câmara foi alterada diversas vezes desde 2015. A composição atual é de 2017 (LCM nº 125/2017) e possui no quadro de pessoal o cargo efetivo denominado Controlador Interno Legislativo. O cargo foi preenchido em 2022 (BALNEÁRIO PIÇARRAS, 2022).

No Executivo, o cargo de Controlador Geral (cargo em comissão) no Executivo de Balneário Piçarras foi extinto em julho de 2021, substituído por um novo cargo efetivo específico de Controlador Interno, por meio da Lei Complementar nº 179/2021 (BALNEÁRIO PIÇARRAS, 2021). Houve uma redução salarial decorrente desta alteração de 54,23% (de 9.782,91 para 4.476,94). A substituição do cargo em confiança pelo efetivo ocorreu por uma recomendação do MP/SC, visando adequar a estrutura do controle interno, para que o cargo seja ocupado via concurso específico de controlador (MP/SC, 2020). O cargo de Controlador Geral, embora em comissão, era de provimento exclusivo para servidores ocupantes de cargos de provimento efetivo (art. 28, inciso II da LCM nº 70/2013), o que está em desacordo com o atual entendimento do STF (STF, 2020), embora entendimento contrário ainda permaneça em outros órgãos de controle, conforme explicado anteriormente.

No Legislativo, uma das primeiras atuações da UCI da Câmara de Piçarras, em novembro de 2018, foi verificar os limites relacionados à despesa com pessoal. Verificou-se que o subsídio do vereador-presidente estava acima do estipulado pela Constituição Federal. A primeira recomendação foi a redução ao limite (“abate-teto”),

a aplicação de um redutor sobre o valor que excede o valor máximo estipulado pela Constituição Federal. Iniciou-se um processo de aprendizagem empírico no sentido de descobrir as melhores estratégias para convencer o gestor a adequar-se às normas. Depois de um início tumultuado, a primeira estratégia adotada foi o método comparativo. Realizou-se uma vasta pesquisa para demonstrar que os municípios vizinhos também verificavam o limite remuneratório, em alguns casos com a adoção do chamado “abate-teto”.

A segunda estratégia foi demonstrar as consequências de manter-se em inação. Alertou-se que, caso tivesse que realizar a devolução dos valores recebidos indevidamente, somados com os futuros, de forma corrigida, o valor poderia aumentar consideravelmente. O valor pecuniário a ser reduzido da remuneração do vereador-presidente seria baixo caso agisse imediatamente.

As reuniões presenciais e orientações verbais eram as formas utilizadas para abordar inicialmente as duas primeiras estratégias, para que em um segundo momento houvesse a formalização do conteúdo exposto.

A recomendação em formato escrito compõe a terceira estratégia. O estudo e os cálculos são demonstrados, neste momento, em documento, apresentando a vantagem de adotá-la imediatamente. A recomendação, formal, neste segundo momento, apenas reiterava assuntos que já haviam sido abordados anteriormente e o gestor não era surpreendido. Essa forma de apresentar os pontos de controle, primeiro por meio do diálogo e posteriormente de forma documental, elucida o gestor das atividades realizadas pelo controlador interno pode atenuar possíveis contendas, e contribuir para o cumprimento da missão do controle interno de apoiar o gestor e “adotar rotinas de trabalho e procedimentos de controle eficientes e eficazes, a fim de assegurar à observância das leis e evitar a ocorrência de irregularidades, zelando pela boa aplicação dos recursos públicos” (TCE/SC, 2019, p. 15). Conforme exposto no exemplo acima, a anuência do gestor em adequar-se às normas, através da alternativa de cessar os valores excedentes nos pagamentos futuros, resguardado pelo princípio da boa-fé, não o faria ter que devolver os valores anteriores.

O Quadro 5, a seguir, sintetiza as três estratégias:

Quadro 5 - Estratégias empíricas de atuação no controle interno

Estratégias práticas de atuação	Abordagem	Método
---------------------------------	-----------	--------

Comparativa	Verbal	Comparações com outros municípios
Demonstração das consequências	Verbal	Demonstração das possíveis sanções
Recomendação / notificação	Escrita (documental)	Síntese formal elucidativa e orientativa

Fonte: elaborado pelo autor (2022)

As estratégias foram determinantes para chegar ao ajustamento e proporcionaram um momento de simpatia do gestor, que, posteriormente, viria até a converter-se em um convite para passeio de lancha, que, claro, não foi aceito.

Os altos e baixos na atuação da Coordenação do Controle, ora como amigo, ora como inimigo do gestor, trouxe diversas indagações ao pesquisador. Algumas estratégias eram divididas com outros controladores. A visita *in loco* na Câmara de Itajaí rendeu um vínculo. A vivência de situações desafiadoras no exercício da função foram o elo para a conexão com o controlador do Legislativo de Itajaí. Foi possível perceber que a colaboração dos controles internos pode contribuir para o fortalecimento de seus processos, compartilhar melhores práticas, contribuir para uma conduta confiante, concorrer para um bom desempenho, e, principalmente, cooperar para atenuar as mazelas existentes que decorrem das deficiências das estruturas de controle interno.

Dado que a maioria dos municípios possui apenas um agente de controle interno, os CIs menos estruturados ganham mais confiança ao receberem apoio dos CIs mais estruturados. Considera-se que o estudo da aprendizagem socioprática e do compartilhamento de conhecimento por meio de redes de controle pode contribuir para fortalecer o sistema de controle interno dos municípios catarinenses como um todo.

A atuação dos controles internos exige constante atualização para compreender o contexto de aplicação concreta frente às mudanças contínuas provocadas tanto pela jurisprudência como pela legislação. O CI vem ganhando espaço na gestão. Observa-se que a própria legislação nacional se mantém na acepção de aumentar a proeminência dos controles internos, estendendo suas atribuições. Tal fato é demonstrado na Nova Lei de Licitações e Contratos (nº 14.133/2021).

Quais as consequências de todas essas mudanças e de que forma a colaboração entre os controles internos pode contribuir para o controle interno municipal? “Desenvolver e implementar um sistema de controle interno eficaz pode ser desafiador; operar esse sistema com eficácia e eficiência no dia a dia pode ser assustador” (COSO ICIF, 2013, p.4). A situação atual demonstrada pelos recentes diagnósticos permite ao CI identificar as necessidades de melhoria na estrutura, avançar nas práticas, trazer resultados com mais eficiência, contribuir para o atingimento dos objetivos da gestão, corresponder às expectativas de efetividade e gerar valor à sociedade?

As dificuldades vivenciadas e os fatores que atenuaram essas dificuldades durante a atuação profissional e o processo de pesquisa favorecem a atuação em perspectiva de sistemas, articulados por meio da função que Wenger-Trayner e Wenger-Trayner (2021) consideram como *systems convening*. Ouve-se um chamado para contribuir com a situação problema dos novos controladores internos, assim como os demais que defrontam estruturas precárias. A complexidade envolvida em uma administração municipal envolve diretamente as atividades de controle. Diariamente os controladores internos enfrentam situações diferentes, relacionadas a aspectos que envolvem casos concretos, em especial os aspectos de conformidade, relativos à obediência às normas; e operacional, relativos à eficiência, eficácia e efetividade. Diante das entrevistas, o perfil dos servidores municipais mostra-se diferente dos demais entes federados. Muitos têm dificuldades de reconhecer suas atividades, como proceder. Isso prejudica a qualidade do serviço, o que gera sobre trabalho aos órgãos de controle.

Em um cenário de deficiências nos controles internos municipais, o número de habitantes pode não ser determinante para afirmar que os órgãos do município possuem estruturas de controle interno compatíveis com sua população, tamanho e arrecadação. O Legislativo Municipal da capital catarinense, Florianópolis-SC, possui sua estrutura de controle interno sem a composição de servidores efetivos aprovados em concurso público específico para a função, em desacordo com a recente jurisprudência do STF. Entretanto, Indaial-SC, um município menor, de médio porte, com população estimada de 72.346 habitantes (IBGE, 2021), possui uma estrutura de CI composta por servidores específicos de controle e auditoria. Sua Controladoria-Geral subdivide-se em unidades de Auditoria Interna, Ouvidoria e Transparência, Controladoria, com o apoio de Auxiliares da CGM (INDAIAL, 2020). Percebe-se que

em algum momento da trajetória dos municípios algum gestor pensou em estruturar melhor a estrutura do controle interno. Os órgãos de controle não podem ser vistos como problema, mas como solucionador.

Diante das diferentes realidades municipais existentes, busca-se reconhecer a heterogeneidade e a dinamicidade para a construção de propostas para o fortalecimento dos controles internos municipais.

5.1 PROPOSTAS PARA O FORTALECIMENTO DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

Assim, considerando a) o relato dos entrevistados que atuam no controle interno municipal, b) as características normativas, as tendências e as iniciativas atuais relativas às estruturas e à atuação do controle interno municipal, c) a literatura sobre controle interno, d) a experiência do pesquisador na implantação e nas atividades de controle interno do legislativo municipal, apresenta-se uma síntese de possíveis medidas que promovam o fortalecimento do controle interno municipal, a partir da aprendizagem e colaboração.

As propostas são divididas por dimensões.

A Dimensão 1, Estruturação dos CIs, aborda questões que envolvem programas em dois aspectos: a formas de composição, natureza dos CIs e qualificação dos agentes do quadro de pessoal. Existem iniciativas existentes, como ciclos de estudos, palestras e cartilhas. Propõe-se focalizar as medidas nos controles internos municipais.

A Dimensão 2, Aprimoramento dos CIs, aborda questões que envolvem cinco medidas relacionadas a: 2.1 Canal de comunicação interna e proteção ao denunciante (*whistleblowing* interno), ainda incipiente na legislação, literatura e prática do CI; 2.2 Banco de Conhecimento em CI municipal, proposta que será detalhada adiante e que possui como uma de suas referências o Banco de Conhecimento do Conaci; 2.3 Programa de adaptação aos novos controladores, que envolve a capacitação para agentes iniciantes; 2.4 Capacitações voltadas às UCIs do legislativo municipal, que

focaliza a qualificação do controle no âmbito do poder legislativo municipal, e que possui como referências o Guia do Mandato do TCE/SC e cursos de instituições privadas; e 2.5 Telecontroladoria (consultoria), que ofereça suporte aos controladores internos, nos moldes de iniciativa correlata existente na área da saúde, a telemedicina.

A Dimensão 3, Controle Externo e Interno, propõe o fortalecimento do trabalho conjunto entre controle interno e externo, a partir das seguintes medidas: 3.1 Espaço do CI e CEX, um portal de informações no âmbito do website do Tribunal de Contas, que reúna conteúdos que facilitem a prática do controlador interno, esta medida possui como referência uma iniciativa desenvolvida no âmbito do TCE/MG, mas que foi desativada; 3.2 Ciclo de estudos voltados a pequenos municípios, esta iniciativa pretende jogar luz aos pequenos municípios, que são maioria. Há iniciativa correlata existente no âmbito do TCE/SC, que oferece capacitações periódicas para os jurisdicionados; e 3.3 Cruzamento dos dados dos diagnósticos e monitoramento, que discute o aprimoramento da utilização dos dados obtidos nos diagnósticos, estabelecimento de metas sobre os dados e o engajamento dos atores para o monitoramento dos dados obtidos.

A Dimensão 4, Iniciativas com apoio da comunidade acadêmica, aborda medidas que podem ser construídas com o apoio da comunidade acadêmica, como: 4.1 Série de vídeos principiologicos, que abordam aspectos conceituais que envolvem o controle da administração pública, e têm como referências iniciativas o TCE Educação (TCE/SC); 4.2 Série de vídeos com conteúdo de casos concretos do dia a dia do CI, esta medida propõe focalizar aspectos técnicos e comuns a órgãos de controle interno, que possam contribuir para a celeridade e disseminação de conhecimento gerado no âmbito das práticas das controladorias internas municipais. Possui como referência séries de vídeos em formato de perguntas e respostas, por exemplo, do canal do YouTube do professor Jacoby Fernandes; e 4.3 *Podcast* controle em foco, iniciativa que propõe episódios de entrevistas com *experts* em controle da administração pública. Possui como referência *podcasts* existentes no âmbito do portal da Udesc.

O Quadro 6, a seguir, sintetiza algumas possíveis medidas:

Quadro 6 - Proposições de medidas para o fortalecimento dos controles internos municipais

Dimensão	Fonte	Medidas	Possíveis responsáveis e parceiros	Iniciativas existentes ou correlatas
1. Estruturação dos CIs	Literatura acadêmica e técnica, normativos, experiência do pesquisador e interlocutores da pesquisa	1.1 Programas de orientação: composição e natureza dos CIs	Órgãos de controle (MP, TCE, CGU, CGE), CNM, Associações de municípios.	Ciclo de Estudos do TCE/SC, Ciclo de Debates do TCE/SP, Cartilhas e Palestras Unindo Forças MPSC
		1.2 Programas de orientação: remuneração e qualificação dos CIs		
2. Aprimoramento dos CIs	Literatura acadêmica	2.1 Canal de comunicação interna (<i>whistleblowing</i> interno)	Controladorias internas municipais	Proteção ao denunciante (CGU)
	Interlocutores da pesquisa	2.2 Banco de Conhecimento em CI municipal	Controladorias internas municipais	Banco de Conhecimento (Conaci)
	Experiência do pesquisador, literatura técnica	2.3 Programa de adaptação aos novos controladores	Órgãos de controle (MP, TCE, CGU, CGE), CNM, Associações de municípios.	Iniciativas correlatas: Cursos de implantação e práticas de CI (IGAM e Milton Botelho)
	Literatura técnica, diagnósticos e experiência do pesquisador	2.4 Capacitações voltadas às UCIs do legislativo municipal	Órgãos de controle (MP, TCE, CGU, CGE), CNM, Associações de municípios.	Iniciativas correlatas: Cursos voltados ao CI do legislativo (Milton Botelho). Guia do Mandato (TCE/SC)
	Experiência do pesquisador e interlocutores da pesquisa	2.5 Telecontroladoria (consultoria)	CGE, CGU e Controladorias internas municipais	Iniciativa correlata: Telemedicina (UFRS e UFSC)
3. Controle Externo e Interno	Levantamentos da pesquisa	3.1 Espaço do CI e CEX. Disponibilização de conteúdo instrucional: didático e ferramental aos CIs.	TCE	Iniciativa correlata: Espaço do Controle Interno – ECI (TCE/MG) (<i>desativado</i>)
	Literatura técnica e diagnósticos	3.2 Ciclo de estudos voltados a pequenos municípios	TCE, MP E UNIVERSIDADES	Ciclo de Estudos do TCE/SC, Ciclo de Debates do TCE/SP, Cartilhas e Palestras Unindo Forças MPSC

	Literatura técnica e diagnósticos	3.3 Cruzamento dos dados dos diagnósticos e monitoramento	TCE, MP, Rede de Controle, Atricon, Conaci, Banco Mundial	Diagnóstico Rede de Controle de SC, Diagnóstico Unindo Forças MPSC, Diagnóstico Atricon, Diagnóstico Conaci
4. Iniciativas com apoio da comunidade acadêmica	Experiência do pesquisador e levantamentos da pesquisa	4.1 Série de vídeos principiológicos.	Grupo Politeia	Iniciativa correlata: série de vídeos curtos TCE Educação (TCE/SC)
	Experiência do pesquisador e levantamentos da pesquisa	4.2 Série de vídeos com conteúdo de casos concretos do dia a dia do CI	Grupo Politeia, CGE, TCE, CGU, entre outros.	Iniciativa correlata: Perguntas e respostas com o professor Jacoby Fernandes (YouTube)
	Levantamentos da pesquisa	4.3 <i>Podcast</i> controle em foco	Grupo Politeia, CGE, TCE, CGU, entre outros.	<i>Podcasts</i> Udesc: “Inova Udesc”, “ODS na Prática” e “Inovação no Setor Público”

Fonte: elaborado pelo autor (2022)

Buscando focalizar no estudo em uma única proposta, a partir dos dados coletados e dos passos do trabalho, foram sintetizadas quatro propostas iniciais para compor um “menu” de propostas. Este rol de quatro propostas foi discutido na “Oficina Controle Interno Municipal”, realizada pelo pesquisador, sob sugestão e apoio de sua orientadora.

A segunda parte da oficina focalizou na demonstração do “menu” de propostas e da abertura dos participantes para votar, defender a escolha e justificar. Foram apresentadas quatro possíveis propostas: 1) Série de vídeos; 2) Telecontroladoria (consultoria); 3) Espaço do CI e CEX e 4) Banco de Conhecimento em CI municipal.

O Quadro 7, a seguir, elenca as propostas selecionadas do Quadro 6, anterior. Com base na vivência do pesquisador e a partir da perspectiva de trabalhar com aprendizagem, conhecimento e colaboração em CI, as propostas foram escolhidas para compor o “menu” de propostas a serem discutidas na oficina.

PROPOSTAS	Objetivo	Benefícios	Quem implementaria?	O que precisamos?	Votos
1) Série de vídeos	Compartilhar conhecimento	Estimular a capacitação contínua	Politeia e parceiros	Roteiros, gestão do conhecimento e preparação audiovisual	2
2) Telecontroladoria (consultoria)	Apoio técnico	Estimular a capacitação contínua	CGESC e CGU	Plataforma online ou de telecomunicação	3
3) Espaço do CI e CEX	Reunir material e informações operacionais	Estimular a capacitação contínua	TCESC	Plataforma online (básico)	0
4) Banco de Conhecimento em CI municipal	Reunir conhecimento	Estimular a capacitação contínua	Politeia e parceiros	Gestão do conhecimento e plataforma online	7

Fonte: elaborado pelo autor (2022)

Sob a temática “o que vamos priorizar hoje?”, foi iniciada a rodada para votação e discussão das propostas.

O quadro 8 apresenta a síntese dos argumentos dos participantes da oficina, sobre cada uma das quatro propostas:

Quadro 8 - Síntese dos argumentos sobre relevância, viabilidade, prioridade e implementação das propostas

Propostas	Argumentos sobre a relevância e viabilidade da proposta e/ou favoráveis a priorizá-la	Argumentos contrários a priorizá-la, neste momento	Observações sobre implementação
1) Série de vídeos	<p>Permitiria aos CIs acesso a padrões e documentos produzidos (canal de acesso ao Banco de Conhecimento)</p> <p>Permitiria utilizar horários vagos para buscar capacitação através dos vídeos</p> <p>Pelos vídeos, há grande chance de sucesso em outras propostas correlatas.</p> <p>A partir da coleta de casos e entrevistas com controladores, cria-se o wiki naturalmente.</p> <p>Posteriormente formaria uma rede de aprendizagem institucional.</p>	<p>Para quem está começando no CI, seria uma boa opção, mas poderia ser aliada à proposta 4.</p> <p>Há o canal do YouTube do TCESC, da CGESC e CGU que contribuem para suprir essa lacuna.</p>	O pesquisador poderia iniciá-la, em parceria com o Politeia.
2) Telecontroladoria (consultoria)	Favorece interação e troca de ideias e pode auxiliar diretamente a atuação do CI.	Talvez não seja papel da CGESC prestar assistência	Não basta que tenha orientação técnica, mas que os gestores

	<p>Ideal para discutir dúvidas pontuais</p> <p>Tendo como referência o canal de atendimento do TCESC, a “Telecontroladoria” poderia aprimorar esse formato de consulta técnica.</p> <p>Poderia oferecer consultoria personalizada de acordo com as dificuldades encontradas na realidade do CI.</p>	<p>a municípios, da forma apontada pela proposta inicial.</p> <p>Tem enfoque emergencial.</p> <p>De certa forma, já existe iniciativa: o canal de atendimento remoto aos jurisdicionados oferecido pelo TCESC.</p>	<p>considerem as orientações e sigam as normas.</p>
3) Espaço do CI e CEX		<p>Não vê espaço para isso no estado de São Paulo.</p> <p>A continuidade pode ser comprometida com a troca da presidência do tribunal de contas.</p> <p>Pode encontrar dificuldades para eventual implantação.</p>	
4) Banco de Conhecimento em CI municipal	<p>Permitiria um processo de pesquisa adequado para a realidade dos municípios que precisam de fortalecimento nos CIs.</p> <p>Pode conter vídeos em formato de “pílulas”, ou seja, a possibilidade de inserir a Série de Vídeos.</p> <p>Outras propostas podem se inserir no Banco de Conhecimento (reiterado na oficina).</p> <p>“Parceiro” das etapas iniciais dos CIs municipais.</p> <p>Poderia ser mais fácil de implementar e que ficaria permanente, e que pode ter acesso imediato.</p> <p>Possui condições de ser desenvolvida no âmbito da universidade, com a contribuição de estagiários, estudantes e pesquisadores.</p>	<p>Necessita de pessoas dedicadas na construção coletiva</p>	<p>Oferecer filtros de busca, permitindo comparar regulamentações com realidades semelhantes. Contemplem manuais básicos de conhecimento de controle interno municipal</p> <p>Pode ter muitos apoiadores e parceiros como base na sua construção.</p> <p>Sugestão de tornar público e aproximar a sociedade, para que também o controle social o integre.</p> <p>Preocupação para que não se torne um simples repositório, que tenha alimentação contínua, a depender das demandas e das diferentes especificidades de cada controladoria municipal. Contenha diversos manuais e materiais.</p> <p>Necessidade de informação contínua e ágil.</p> <p>Qual a fonte de informação e quais atores poderiam repor as informações.</p> <p>Detalhar quais itens dentro do Banco de Conhecimento podem ser executados de imediato.</p> <p>O ideal é que a proposta fosse liderada institucionalmente por controladores internos, por exemplo, através de um órgão de controle interno, como CGU, CGESC.</p>

			<p>Criação de um “Conaci” catarinense, uma associação para conduzir a proposta.</p> <p>Parcerias como associações de municípios, como a FECAM (Federação Catarinense de Municípios)</p> <p>O Politeia, como grupo de pesquisa, pode ter um papel, de contribuir ou liderar o processo de desenho da plataforma.</p>
--	--	--	---

Fonte: elaborado pelo autor (2022)

O participante 1 iniciou a fala dizendo que que, no seu caso, que está iniciando na controladoria, as séries de vídeos seriam uma boa opção, mas que essa proposta poderia ser aliada à proposta 4). Através dos vídeos os controladores poderiam ter acesso aos padrões e documentos produzidos, se pudesse, votaria nos dois. Na sua opinião, não vê espaço no Estado de São Paulo para a proposta 3). Destaca que em seu Estado os controladores internos municipais normalmente buscam outras carreiras e que dificilmente permanecem mais que cinco anos no cargo. Seu voto foi para a proposta 4), e que, caso o Banco de Conhecimento em CI municipal oferecesse filtros de busca, seria possível comparar regulamentações com realidades semelhantes.

A participante 2, com experiência em auditoria, demonstrou interesse na proposta 1), pelo fato de que poderia utilizar seus horários vagos para buscar capacitação através dos vídeos. No entanto, votou na proposta 2), pela possibilidade de interação e troca de ideias e que a Telecontroladoria pode auxiliar sua atuação diretamente.

A participante 3 votou na proposta 2). Ressalta que, no seu caso, em município de pequeno porte, não basta que tenha orientação técnica, mas que os gestores precisam seguir as normas.

Observa-se que os três primeiros participantes têm realidades distintas, e que trazem apontamento também distintos. Há interesse em capacitação contínua e na troca/comparação entre municípios. Há também preocupação para que os gestores respaldem os controles internos.

Para a participante 4, a proposta 2) é a ideal para a realidade de seu município, de grande porte, para discutir dúvidas pontuais, sendo que utiliza com frequência o canal de atendimento do TCESC, e a proposta de “Telecontroladoria” poderia aprimorar este formato de consulta técnica. Seu depoimento destaca que o processo

de implantação do CI no Legislativo contou com o apoio do Legislativo de Itajaí/SC, o que corrobora com a ideia de colaboração entre os CIs. Mesmo sendo um município populoso de Santa Catarina, a implantação do controle interno no Legislativo ocorreu apenas em 2016. A participante, porém, entende que a proposta 4) seria mais efetiva para os municípios que precisam de fortalecimento nos CIs, pois, na sua visão, permitiria um processo de pesquisa adequado para a realidade desses municípios. Por fim, destacou que a Câmara está em processo para migrar o vínculo do controlador para cargo efetivo, através da realização de concurso público, ainda este ano.

Nota-se que há espaço para troca e debate em municípios de grande porte. Não são apenas os pequenos municípios que buscam auxílio.

A participante 5 enfatiza a dificuldade dos pequenos municípios, partindo do princípio da conscientização do papel dos controles internos. Em seu voto, destacou preferência pela proposta 4), mas optou pela proposta 2), pois, na sua visão, poderia oferecer consultoria personalizada de acordo com as dificuldades encontradas na sua realidade. Seu depoimento ressaltou a importância de iniciativas como o Unindo Forças do MPSC para sua capacitação.

Constata-se que as iniciativas existentes são mencionadas pelos participantes como fator positivo, contributivo para a realidade local.

A participante 6 fez a devida ressalva de que acredita que não seja papel da CGESC prestar assistência a municípios, conforme prevê a proposta 4). Destacou a importância dos manuais, exemplificando o auxílio destes em sua atuação profissional. No entanto, destacou a importância de um atendimento telefônico para os municípios, especialmente quando ocorre a rotatividade de servidores. Destacou a existência do Portal IRB Conhecimento, plataforma para divulgação das ações de capacitação, e assim justificou seu voto na proposta 4), que contemplasse, em sua avaliação, manuais básicos de conhecimento de controle interno municipal. Conclui que as propostas não são excludentes e que no Banco de Conhecimento em CI municipal pode conter vídeos em formato de “pílulas”, como ocorre em conteúdo de canais da CGESC, por exemplo.

Enxerga-se aqui, possibilidades de novos arranjos institucionais. Uma vez que se pode abrir novos modelos de pactos entre órgãos estaduais e municipais, com o objetivo de disseminar boas práticas, conforme articulações interestaduais apontadas anteriormente, a exemplo da SCGE/PE.

O participante 7 destinou seu voto à proposta 4), como importante orientador nos processos iniciais dos CIs municipais. Também mencionou a possibilidade de inserir a proposta 1) junto à proposta 4). Enfatizou que outros *stakeholders* podem compor a gama de parceiros na implantação das propostas, como os observatórios sociais. Por fim, ressaltou que é o momento de os CIs consolidarem suas atuações e encontrarem um modelo de controladoria ideal.

O participante 8 iniciou seu voto justificando o motivo de não votar nas outras propostas. A proposta 3), na sua visão, é comprometida com a troca da presidência do tribunal de contas, proposta 2) tem enfoque emergencial e a proposta 4) necessita de pessoas dedicadas na construção coletiva. Seu voto foi na proposta 1), pois entende que começando pelos vídeos há grande chance de sucesso em outras propostas correlatas. Partindo da coleta de casos e entrevistas com controladores, cria-se o *wiki* naturalmente. Na sua visão do participante, esta é a forma que posteriormente formaria uma rede de aprendizagem institucional. Fechou sua fala sugerindo a criação do “Conaci de Santa Catarina”, ou seja, uma associação de controles internos de Santa Catarina.

A maturação dos órgãos de controle tem ganhado espaço dos debates. As falas anteriores contemplam termos como consolidação e associação. A busca por modelos comuns, formação de parceiros e associativismo de agentes de controle pode contribuir para essa maturação.

O participante 9 votou na proposta 4), sugerindo que esta englobasse outras propostas. Sua contribuição enalteceu que o Banco de Conhecimento pode ter muitos apoiadores e parceiros como base na sua construção. Na sua visão, o Banco é mais fácil de implementar e que ficaria permanente, e que pode ter acesso imediato.

O participante 10 votou na proposta 4), argumentando que acompanha o voto do participante 9. Sua fala discorreu sobre as outras propostas, no sentido de que existem algumas iniciativas que podem suprir, de alguma forma, as lacunas das demais propostas. Com relação à proposta 1), menciona que há o canal do YouTube do TCESC, da CGESC e CGU, e estes apresentam série de vídeos, não em sua plenitude, o que seria impossível, e que estas estão bastante separadas, mas, todavia, contribuem para suprir a lacuna. Ressalta que para a lacuna apontada na proposta 2), de certa forma, já existe iniciativa: o canal de atendimento remoto aos jurisdicionados oferecido pelo TCESC, corroborando com a declaração da participante 4, que o utiliza com frequência, seja por telefone ou por teleconferência. Acompanha, ainda, o

argumento do participante 8 de que poder-se-ia encontrar dificuldades para eventual implantação da proposta 3). Por fim, tratando mais da justificativa na proposta 4), argumenta que as outras propostas podem se inserir no Banco de Conhecimento, sugeriu tornar público e aproximar a sociedade, criando não só um espaço dos controles interno e externo, mas para que também o controle social o integre. Conclui que a proposta 4) possui condições de ser desenvolvida no âmbito da universidade, com a contribuição de estagiários, estudantes e pesquisadores.

Descortina-se aqui ideias comuns sobre a aglutinação de diversas iniciativas em um portal único. Há também a devida preocupação no debate para a viabilidade de implementação, assim como foi destacado que há iniciativas semelhantes, o que leva à conclusão de que o mais adequado seria a construção de algo realmente novo.

A participante 11 discorre que ao observar o depoimento dos controladores, em consonância do que tem pesquisado, defende a aprendizagem “na prática”. Seu voto é na proposta 4), mas demonstra sua preocupação para que o Banco de Conhecimento não se torne um simples repositório, que tenha alimentação contínua, a depender das demandas e das diferentes especificidades de cada controladoria municipal. Ressalta a existência de diversos manuais e materiais, mas reforça a necessidade de informação contínua e ágil. Inicialmente demonstrou interesse na proposta 2), no entanto, pelos critérios apontados no desafio da oficina, e no que julga ser mais relevante, optou pela escolha da proposta 4), levantando questionamentos relacionados à fonte de informação e quais atores poderiam repor as informações.

A participante 12 finaliza a etapa de votação da oficina declarando seu voto na proposta 1), pois defende que a Série de Vídeos é a mais adequada a ser priorizada no momento, em linha com o voto do participante 8. Para a participante, o pesquisador poderia iniciá-la, em parceria com o Politeia. Com relação à proposta 4), selecionada pela maioria dos participantes, a professora levanta aspectos da proposta, sugerindo que se possa detalhar quais itens dentro do Banco de Conhecimento podem ser executados de imediato e que o grupo Politeia pode ter um papel, mas explica que o ideal é que a proposta fosse liderada institucionalmente por controladores internos, por exemplo, através de um órgão de controle interno, como CGU, CGESC, ou, em linha da sugestão do participante 7, um “Conaci” catarinense. Sugeriu também parcerias como associações de municípios, como a Federação de Consórcios, Associações e Municípios de Santa Catarina (FECAM) e o Politeia, como grupo de pesquisa, poderia contribuir ou liderar o processo de desenho da plataforma.

Há novamente a menção às parcerias e a importância da organização entre os controles internos municipais, com relação à pertinência das informações compartilhadas e às lideranças envolvidas no processo de construção.

A etapa de votação das propostas foi finalizada, e a proposta selecionada, com sete votos, foi a proposta 4) Banco de Conhecimento de Controle Interno Municipal. As demais propostas tiveram o seguinte quantitativo de votos: três votos para a proposta 2) Telecontroladoria, e dois votos para a proposta 1) Série de Vídeos.

Deu-se início a etapa de detalhamento da proposta selecionada, oferecendo a oportunidade para os participantes contribuírem na definição da proposta, conforme tabela abaixo:

Quadro 9 – Detalhamento da proposta selecionada

Proposta selecionada	Objetivo	Benefícios	Quem implementaria?	O que precisamos?	Riscos	Incluir
Banco de conhecimento CI municipal	<ul style="list-style-type: none"> • Compartilhar conhecimento 	<ul style="list-style-type: none"> • Estimular a capacitação contínua 	<ul style="list-style-type: none"> • Politeia (mobilização inicial) • Liderado pelos CIs 	<ul style="list-style-type: none"> • Estratégias de implementação e utilização • Estar de acordo com a “ponta” • Adesão/colaboração dos prefeitos e gestores 	<ul style="list-style-type: none"> • Quem vai implementar e conduzir/continuidade • Não utilização • Alimentação 	<ul style="list-style-type: none"> • Controladores alimentarem conhecimento • Ferramenta gratuita de wiki • Vídeos • Podcasts • Manuais • Links

(Fonte: Elaborado pelo autor)

A palavra foi aberta aos participantes, que puderam sugerir a inclusão de itens nas colunas relacionadas à proposta selecionada. Foi criada mais uma coluna durante a oficina: “Incluir”. Nesta coluna foram apontados aspectos que poderiam ser incluídos ao Banco de Conhecimento. O participante 7 sugeriu incluir *podcasts*, manuais e *links*, abrangendo, inclusive, vídeos, produto da proposta 1).

O participante 8 propôs selecionar uma ferramenta gratuita de *wiki*, sugerindo como exemplo a utilizada pela rede nacional de ouvidorias pela CGU.

A realização de novas oficinas foi sugerida pelos participantes 7 e 11, para traçar um desenho mínimo para dois anos, e definir as linhas, como normas, cursos, sendo divididas tarefas para cada participantes desses encontros. Para o participante 8, é possível que em pouco tempo se construa um projeto básico que possa ir ao ar, desenvolver os primeiros vídeos e, em parceria com a Rádio da Udesc, sejam realizadas entrevistas e gerada mobilização para o lançamento do Banco de Conhecimento.

O pesquisador discorre que, após as falas e depoimentos dos participantes, encontra-se evidente que os controles internos precisam de um espaço para compartilhar conhecimento.

A participante 6 aponta como risco a não utilização do Banco de Conhecimento. Para tal, sugere que tenha que partir das necessidades dos controles internos municipais e se criar estratégias de como fazer com que seja alimentado, corroborando com o participante 8 para a criação de redes, que não seja estanque, havendo necessidade de encontros contínuos, com atualizações. As dúvidas e as demandas são, para a participante 6, o alimento para o Banco de Conhecimento. Paralela à implementação, deve-se ter uma estratégia para utilização e para que esteja de acordo com a necessidade de quem está na “ponta”.

A participante 3 reforça que o conteúdo a ser alimentado no Banco deve ser consoante às necessidades dos controladores. Sugere que seja utilizado o grupo de WhatsApp de Controladores Internos de Santa Catarina como meio de possibilitar a aproximação e discussão sobre o tema, para que os controladores internos possam contribuir, inclusive propõe a realização de encontros presenciais. Sugere que o assunto seja abordado em reuniões de prefeitos e que seja reforçada a autonomia dos controladores. Para a participante, os controladores precisam de mais autonomia, inclusive financeira, para serem liberados para a participação de eventos e cursos.

O participante 10, em linha com a fala da participante 3, reitera a importância do incentivo dos prefeitos em relação à capacitação dos controles internos. Propõe a formalização de um documento, uma espécie de acordo de cooperação, para a adesão formal dos prefeitos de que o controle interno de seu município irá participar do Banco, dessa forma, poder-se-ia contribuir para mitigar o risco da não participação/utilização, apontado pelos outros participantes. A adesão traria a corresponsabilidade do prefeito para com o controle interno, inclusive na missão do CI de auxiliá-lo na condução da gestão.

Para o participante 1, o controle interno necessita de habilidade negocial no sentido de conscientizar o “peso” da responsabilidade legal dos controles internos, e cabe, muitas vezes, ao controlador interno fomentar a cultura de controle nos municípios, sendo que, na opinião do participante, muitas vezes o gestor não está preparado para isso. Caso o gestor não esteja inclinado a colaborar com a criação de um ambiente de controle e insistir em realizar determinada ato rebelado, cabe, amiúde, a responsabilização. Para avançar nesta questão, o gestor precisa

compreender que o controle interno não é um “bloqueio”, ou, conforme palavras da participante 3, um “estorvo”, mas que o papel dos controles internos é, continuamente, de proteger o gestor.

A participante 12 sugere que sejam realizados novos encontros, para além do mestrado, para construir a versão inicial do Banco de Conhecimento, que necessita de melhor detalhamento. Propõe que a nova data do encontro não seja distante e convidar os participantes para a construção. Reforça que o Banco seja liderado pelo controle interno, mesmo que a academia possa ter papel inicial de contribuir no desenho, de fazer o papel de “ponte” e reunir parceiros, com base nos riscos apontados e pelos limites de competências dos órgãos participantes, assevera que seja considerado como princípio, que o Banco deve ser para e pelos controladores internos, como espaço de construção colaborativa, que faz ponte com todo esse sistema de *stakeholders*, mas que é liderado pelo controle interno.

A participante 12 destaca, ainda, que os pontos levantados na oficina podem ser levados pelos participantes para suas áreas de atuação e exemplifica que seja introduzido no 2º Plano de Governo Aberto uma meta relacionada ao fortalecimento dos controles internos em parceria com o controle social, aspectos que podem ser levados às ações do Time Brasil, assim como aprimoramentos de iniciativas nos órgãos de controle externo. São várias interfaces que foram discutidas na oficina que podem ser discutidas nas diversas áreas de atuação dos participantes. O ponto é a reflexão da particularidade do Banco de Conhecimento, que, na visão de Paula, é de ser construído pelos próprios controladores internos a partir de coisas que façam sentido no dia a dia, na ponta.

O pesquisador, que convocou a oficina, conclui que, na sua visão, o desafio está em torno de quem conduziria a implantação, de modo que seja com e para os controladores internos. O Politeia poderia ajudar com a mobilização, em parceria com outros órgãos, como a CGU, que poderia auxiliar na ferramenta de *wiki*. Salienta-se a necessidade de mais reuniões para conseguir fazer “rodar” a proposta e fazer com que os controladores internos aderissem à proposta, buscar mitigar os riscos da não participação dos controladores e definir formas de alimentação do Banco. Relata-se que outras propostas e iniciativas cabem “dentro” do Banco, como a Série de Vídeos, *podcasts*, manuais etc. Surge, nesta oficina, a ideia levantada pelo participante 8, a ser incorporada neste trabalho: a criação de um conselho catarinense de controladores internos. As próximas oficinas podem trazer aspectos mais definidos

que norteiem a criação deste conselho. Este pode ser um forte ator para a condução do Banco de Conhecimento, em linha do que foi discutido com os participantes, no qual a proposta do Banco seja feita com e para os controladores internos.

O participante 8, em breve consideração final, conduz sua fala remetendo-se ao início de sua trajetória no controle interno, há 26 anos. Desde o começo da sua atuação no órgão, teve contato com os municípios. No primeiro momento inserindo dados dos municípios para o balanço consolidado da União, e nos anos seguintes, no início dos anos 2000, realizando auditorias *in loco* em municípios. Descreve que houve grandes avanços nos controles internos municipais, que os profissionais estão se mobilizando, e salienta a parceria da academia. Relata que, conforme a fala do pesquisador em sua apresentação, com base no diagnóstico da Atricon (2021), que 70% dos municípios catarinenses são compostos por únicos controladores, considera um avanço, frente ao percentual que, em 2014, no primeiro diagnóstico da Rede de Controle de Santa Catarina, correspondia a 85 a 90%.

- Banco de Conhecimento dos Controles Internos Municipais

A proposta 4), enfim, se mostrou a escolhida por 7 dos 13 participantes, o que demonstra a importância da necessidade de um espaço para que os controladores internos troquem conhecimento de forma colaborativa.

Conforme apontado em depoimentos na oficina, o ideal é que o Banco de Conhecimento seja organizado e mantido pelos controladores e para os controladores. A sugestão de criação de um conselho catarinense de auditores e controladores internos, apontada na oficina, surge como um possível e relevante ator na implantação e manutenção do Banco.

O Banco de conhecimento pode abarcar, além do conhecimento técnico-jurídico, outros conhecimentos que podem ser compartilhados, como otimização de processos, estratégias de implementação, expectativas e necessidades dos cidadãos.

A proposta pode ser implementada por etapas. Pode-se iniciar a construção a partir de vídeos instrucionais inseridos em uma plataforma *wiki*, que progressivamente abre para a formação de um repositório, com manuais e outros materiais, com vistas a formação de um portal que abarque conteúdos em diferentes formatos, como podcasts, fóruns, entre outros.

O quadro a seguir detalha em termos de condições para implementação e próximos passos, com base no produto gerado na Oficina, em articulação com o que já existe/processos em curso, levantados nesta pesquisa:

Quadro 10 - Condições e próximos passos para implementação da proposta de Banco de Conhecimento em Controle Interno Municipal

Primeiros passos	Conteúdos e formatos	Condições ou Premissas	Institucionalidade, liderança e parcerias
<p>(a) Buscar apoiadores e parceiros como base na sua construção</p> <p>(b) Realização de novas oficinas e traçar um desenho para dois anos, definindo as linhas, como normas, cursos, sendo divididas tarefas para cada participante desses encontros</p> <p>(c) Construir um projeto básico que possa ir ao ar, incluindo detalhamento dos itens do Banco de Conhecimento que podem ser executados de imediato</p> <p>(d) Encontros contínuos, com atualizações</p> <p>(e) Entrevistas e mobilização para o lançamento</p> <p>(f) Definir estratégias para que o Banco seja alimentado</p> <p>(g) Definir estratégias para utilização e para que esteja de acordo com a necessidade de quem está na "ponta"</p>	<p>(a) Selecionar uma ferramenta gratuita de <i>wiki</i></p> <p>(b) Oferecer filtros de busca, permitindo comparar regulamentações com realidades semelhantes</p> <p>(c) Contemplar manuais básicos de conhecimento de controle interno municipal e outros materiais</p> <p>(d) Desenvolver os primeiros vídeos</p> <p>(e) As demais propostas levantadas na Oficina (vídeos, teleconsultoria e relação CI e CE) e outras que venham a surgir podem se inserir no Banco de Conhecimento</p> <p>(f) Utilizar como referências: o Banco de Conhecimento do Conaci, Banco de Boas práticas do MP/SC e Repositório de Conhecimento da CGU/Time Brasil.</p>	<p>(a) Que esteja de acordo com a necessidade de quem está na "ponta".</p> <p>(b) Tornar o Banco público e aproximar a sociedade, para que também o controle social o integre e utilize.</p> <p>(c) Necessita contar com a contribuição de diversos atores, pessoas dedicadas na construção coletiva, para apoio institucional e reposição de informações atualizadas;</p> <p>(d) Ser permanente, continuado, ágil, dinâmico, com informações atualizadas;</p> <p>(e) Preocupação para que não se torne um simples repositório, que tenha alimentação contínua, a depender das demandas e das diferentes especificidades de cada controladoria municipal.</p> <p>(f) Mitigar o risco de não</p>	<p>(a) O Banco seja liderado institucionalmente por controladores internos (nova organização a ser criada ou ligada a órgãos como CGU e CGE/SC). Pode ser considerada a criação de um conselho catarinense de auditores e controladores, uma espécie de "Conaci catarinense", para contribuir na implementação e/ou conduzir a proposta;</p> <p>(b) A academia pode ter papéis de contribuir no desenho, ser "ponte", reunir parceiros e contribuir na atualização de conteúdos. O desenho da plataforma pode ser desenvolvido no âmbito da universidade (incluindo o grupo de pesquisa Politeia da Udesc Esag, que trabalha com temas correlatos), com a contribuição de estudantes, pesquisadores, egressos e parceiros.</p> <p>(c) Parcerias como associações de municípios, como a Federação de Consórcios, Associações e Municípios de Santa Catarina - Fecam, incluindo possível acordo de cooperação, para adesão formal dos prefeitos.</p> <p>(d) Criação de redes, que não seja estanque, podendo envolver diversos interessados.</p>

		utilização do Banco de Conhecimento.	
--	--	--------------------------------------	--

Fonte: elaborado pelo autor (2022)

Para contribuir com as estratégias de implementação e utilização dessa plataforma, surge a ideia de criação de um conselho catarinense de controladores internos, para que este atue com e para os controladores na condução deste Banco, sendo este, um dos princípios da proposta. Corresponder às expectativas de quem está atuando na “ponta” foi um elemento apontado pelos participantes na oficina para mitigar o risco da não utilização e, ainda, o engajamento dos controladores reduz o risco relacionado à alimentação de dados reais e tempestivos.

Conforme Wenger (2009, p.3):

O espaço de aprendizagem de uma comunidade é construído através de uma história de aprendizagem conjunta ao longo do tempo. O comprometimento deriva da identificação com um domínio de interesse compartilhado e com outros que compartilham essa identificação com o domínio. Há continuidade suficiente para desenvolver um repertório compartilhado de linguagem, conceitos e ferramentas de comunicação que tornam a prática discutível. Tudo isso contribui para a construção de relacionamentos e confiança que possibilitam um questionamento conjunto da prática.

Os controladores, envolvidos com o Banco de Conhecimento, precisam se reconhecer como parceiros de aprendizagem, por meio da experiência que trazem para o espaço. Esse reconhecimento forma a base de um compromisso mútuo com a aprendizagem. A própria franqueza e sinceridade envolvidas favoreceriam a união. A franqueza gera união e a possibilidade de aprender juntos reforça a parceria. Com o tempo, a confiança torna-se uma “propriedade” do espaço social de aprendizagem. Compartilhar os desafios reais pode ser a melhor forma de desencadear uma aprendizagem coletiva. Alguns indivíduos mais corajosos são levados a iniciar o processo da comunidade. “É difícil e desafiador. Na prática, não existem super-heróis que navegam tranquilamente” (WENGER, 2009, p.5-6).

6 CONCLUSÕES

Conclui-se que o processo de fortalecimento dos controles internos municipais é iterativo e interativo.

Pode-se perceber, a partir dos dados obtidos, que diversos atores estão empenhados em realizar pesquisas sobre controle interno e que está em curso uma série de iniciativas que realizam levantamentos e diagnósticos que contribuem para delimitar as lacunas dos sistemas de controle interno, especialmente os municipais.

Os recentes diagnósticos apontam como principais achados as estruturas deficitárias nos controles internos municipais e a atuação com poucas diretrizes.

A mobilização de controladores em prol da aprendizagem institucional e da formação de um espaço colaborativo para o compartilhamento de conhecimento contribui para o fortalecimento dos sistemas de controles internos municipais.

Em linha com o proposto pelo Objetivo Geral, foi identificado que diversas iniciativas existentes têm contribuído para o fortalecimento dos controles internos e muitos municípios estão em processo de melhoria em suas estruturas, ações e práticas no controle interno. Observa-se que há espaço para propostas de melhorias nas iniciativas existentes e que há possibilidades para fomentar a aprendizagem e a colaboração entre agentes de controle e o fortalecimento dos sistemas de controle interno municipais, por meio de novas iniciativas, em articulação com o que já existe.

No quadro 4 estão listados, na última coluna, possíveis aprimoramentos nas iniciativas existentes. A proposição de novas iniciativas surge no quadro 6.

Nota-se que as mudanças normativas e jurisprudenciais são aspectos sensíveis na prática do dia a dia dos municípios e que demandam capacitações continuadas.

Observa-se que o controle é muito abordado na literatura, e na prática, por uma perspectiva burocrática e de conformidade, essa visão muitas vezes é baseada na desconfiança, com foco/expectativa relativa ao erro e à corrupção. Tal abordagem pode dificultar a difusão de uma visão de controle que promove e valoriza a confiança, a colaboração, a aprendizagem.

Demonstra-se nesta pesquisa que há díspares realidades municipais e que as diferenças podem ser positivas, desde que pertinentes às suas realidades. Há de se

considerar as diferenças existentes nos municípios e que os sistemas de controle interno municipais atuam de forma dinâmica, de acordo com cada realidade local.

Evidenciou-se nesta pesquisa que os controles internos, sobretudo de pequenos municípios, tendem a buscar apoio junto a outros controladores internos e órgãos de controle externo. Municípios de porte maior também utilizam a prática de aprendizagem colaborativa para suprir lacunas estruturais e de conhecimento, ao implementar novas rotinas ou dúvidas específicas.

Depoimentos demonstraram que os controladores internos recém-empossados em seus cargos necessitam de capacitação, mas esta usualmente não é suprida de forma ideal.

A proatividade mostra-se um atributo necessário para o exercício das atividades de controle, gerando aprendizagem individual, que se relaciona com a aprendizagem organizacional. A busca pelo conhecimento conduz à procura por auxílio junto a outros controladores, mais ou menos experientes, e a construção de colaborações entre órgãos de controle interno.

O conhecimento, gerado a partir da aprendizagem, no interior dos órgãos de controle interno, pode ser transmitido de forma ativa. A colaboração acarreta a transmissão de conhecimento de duas formas: de forma passiva, ou seja, por meio da solicitação do requisitante junto ao detentor e de forma ativa, a partir da iniciativa do detentor. O Banco de Conhecimento, proposta selecionada na Oficina, é um dos canais por meio dos quais pode ocorrer essa troca.

O Banco de Conhecimento de Controle Interno Municipal, proposta selecionada pela maioria dos participantes da Oficina Controle Interno Municipal, realizada no âmbito desta pesquisa, apresenta um modelo no qual permite a produção e compartilhamento de forma ativa. Detentores e solicitantes de conhecimento podem interagir de forma colaborativa, delimitando conteúdos pertinentes para ações e atividades de rotina. A seleção de temas pertinentes para o dia a dia dos controladores internos tende a contribuir para seu interesse e continuidade de engajamento dos usuários.

O Banco de Conhecimento pode incluir outras propostas contidas neste trabalho. Tal apontamento, corroborado pelos participantes, foi um ponto comumente levantado na oficina. A adesão dos participantes da oficina, ligados à análise da literatura mobilizada, sugere que, um aspecto importante que fez emergir essa

iniciativa em detrimento das demais pelos participantes, é que ainda há pouca formação e preparo para exercer a função de controlador.

A adesão formal dos prefeitos e gestores públicos na disseminação e colaboração da manutenção do Banco de Conhecimento fortalece os controles internos, pois contribui para difundir sua missão constitucional e para levar boas práticas de governança entre entes federativos.

Este trabalho sugere, para continuidade dos estudos relacionados ao controle interno, pesquisas sobre temas relacionados ao custo do controle e riscos da não existência de controle, formas de aumentar a adesão de gestores na disseminação de controles, formas de colaboração e troca de conhecimento, a formação e preparo dos controladores, os vínculos dos servidores que atuam no controle, as estruturas dos sistemas de controle interno, e medidas que promovam a aproximação entre controle externo e interno.

Esta pesquisa sugere a continuidade das pesquisas em aprendizagem, conhecimento e colaboração nos controles internos municipais. Verifica-se a necessidade de mais estudos sobre a realidade municipal nessa temática, que contribuam para que os sistemas de controle interno municipais encontrem parâmetros ou referenciais customizados às suas necessidades, conforme as características formais, normativas etc.

Sugere-se também o aprofundamento de pesquisas que busquem respostas e proposições às necessidades de geração de confiança, aprendizagem socioprática e formação de ambientes de controle nos sistemas de controle interno, que são, por sua natureza, burocráticos e procedimentais. A combinação de aprendizagem socioprática e estruturas de controle é desafiadora. Pesquisas futuras podem contribuir para a discussão de novas abordagens, de uma visão de controle que promove e valoriza a confiança, a colaboração e a aprendizagem.

Pretende-se continuar envolvido na pesquisa sobre o tema e na busca pela implementação das propostas. O caminho continua, com o objetivo buscar conexões entre atores para a implementação da proposta selecionada, de outras propostas elencadas no trabalho, e de novas propostas que possam surgir em novas reuniões e oficinas. Admite-se que é possível, embora desafiador, manter a “chama acesa”, considerando as várias pessoas e ações em curso e novas ideias que surgiram.

É desejável que se busque o detalhamento sobre recursos necessários - financeiros, político-institucionais etc. Por outro lado, cabe seguir em experimentação e na construção gradual.

Por fim, o estudo do controle interno é, na verdade, um estudo sobre si. O controle sobre si é aplicável como analogia. As organizações são organismos vivos. O controle não é um fim, mas um meio. Evitar o consumo de açúcar é fazer o gerenciamento de riscos. Tomar água auxilia as conexões neurais. Indivíduos que compartilham, aprendem coletivamente e se controlam mutuamente.

Aprender é necessário. Compartilhar é aprender. Colaborar é compartilhar com prazer. Organismos vivos precisam viver e praticar. A prática leva à perfeição.

REFERÊNCIAS

ABREU, A. E. L.; TAROCO, L. S. Z. A regulamentação do *whistleblowing* e o risco de inefetividade da Lei 13.608/2018: *The regulation of whistleblowing and the risk of ineffectiveness of Law 13.608*, 2018. **Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura | RDAI**, São Paulo: Thomson Reuters | Livraria RT, v. 4, n. 12, p. 231–249, 2020. Disponível em: <https://www.rdai.com.br/index.php/rdai/article/view/244>. Acesso em: 25 maio. 2022.

ABREU, Arthur Emanuel Leal. A promoção de uma cultura de *whistleblowing* interno por meio da proteção do *whistleblower*. In: FERRAZ, Leonardo de Araújo; LOBO, Luciana Mendes; MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de A. (org.). **Controle Interno Contemporâneo**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 223-246.

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. **Finanças públicas, democracia e accountability**. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2005.

ATRICON. **Painel de respostas do Projeto InterAgir**. 2022a. Disponível em: <https://paineistransparencia.tce.sc.gov.br/extensions/interagirpropstas/index.html> Acesso em: 05 mai. 2022.

ATRICON. Projeto InterAgir. **Diagnóstico acerca da situação geral dos Órgãos de Controle Interno municipais**. 2022b. Disponível em: <https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2022/06/Diagnostico-dos-Controle-Internos.pdf> Acesso em: 05 jun. 2022.

ATRICON. **Resumo diagnóstico dos Controles Internos do Projeto Interagir**. 2022. Disponível em: <https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2022/06/Resumo-Diagnostico-dos-Controle-Internos.pdf> Acesso em: 05 jul. 2022.

AZEVEDO, N. K.; ENSSLIN, S. R.; REINA, D. R. M. Controle Interno E As Fundações De Apoio À Pesquisa Universitária: Uma Análise Do Funcionamento Do Controle Interno Nas Fundações Da Universidade Federal De Santa Catarina No Ano De 2010. **Enfoque: Reflexão. Contábil**, v. 29, n. 3, p. 34-45, set./dez. 2010. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/121039/296007.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 set 2021.

AZEVEDO, N. K.; ENSSLIN, S. R.; REINA, D. R. M. Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 29, n. 3, p. 34-45, 2011.

BALBE, Ronald da Silva. **Controle interno e o foco nos resultados**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BALNEARIO PIÇARRAS, Balneário. **Lei Complementar 125/2017**. Disponível em: <<https://www.camarapicarras.sc.gov.br/proposicoes/Leis-Complementares/2017/1/0/8768>>. Acesso em: 23 de agosto de 2021.

BALNEARIO PIÇARRAS, Balneário. **Lei Complementar 173/2021**. Disponível em: <<https://www.camarapicarras.sc.gov.br/proposicoes/Leis-Complementares/2021/1/0/10825>>. Acesso em: 23 de agosto de 2021.

BALNEARIO PIÇARRAS, Balneário. **Lei Complementar 179/2021**. Disponível em: <<https://www.camarapicarras.sc.gov.br/proposicoes/Leis-Complementares/2021/1/0/11274>>. Acesso em: 23 de agosto de 2021.

BALNEARIO PIÇARRAS, Balneário. **Lei Complementar Municipal nº 70/2013**. Disponível em: <<https://www.camarapicarras.sc.gov.br/proposicoes/Leis-Complementares/2013/1/0/3897>>. Acesso em: 23 de agosto de 2021.

BALNEARIO PIÇARRAS, Balneário. TV Câmara. **Audiência Pública PPA 2022-2025**. Youtube, 12 de julho de 2021. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=KO2rlvtjJto>>.

BANDEIRA DE CARVALHO, Mário Jorge; BISPO, Francine, REGUEIRA, Jardel. **Análise do Ambiente Interno da Câmara Municipal de Balneário Piçarras Visando a Implementação de em Sistema de Controle Interno**. (Trabalho de Conclusão do Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal). ESAG/UDESC, Florianópolis/SC, 2018. 38p.

BARDIN, Laurence. **Análise De Conteúdo**. São Paulo: Almedina, 2011. 280 p.

BEHN, Robert D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da *accountability* democrática. **Revista do Serviço Público**, v. 49, n. 4, out./dez. 1998.

BERTOLIN, Rosangela Violetti; ZWICK, Elisa; BRITO, Mozar José de. Aprendizagem organizacional socioprática no serviço público: um estudo de caso interpretativo. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 2, p. 493-513, 2013.

BONA, Rodrigo S. de. Mensuração de Capacidade Operacional e Alocação de Recursos Humanos nas Macrofunções da Controladoria Pública Municipal brasileira. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, [S.L.], v. 17, n. 1, p. 67-88, 8 jul. 2022. Universidade Federal do Rio de Janeiro.
http://dx.doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.41655.

BRAGA, M. V. A. A trajetória do Controle Interno do Poder Executivo Federal de 1964 a 2014: uma breve análise institucional desses 50 anos. Síntese: Revista da Escola de Contas e Gestão do TCE/RJ, 11(12), p. 100-115, 2016. Disponível em: [http://www.tce.rj.gov.br/documents/10180/570686/Síntese - janeiro a dezembro de 2016.pdf](http://www.tce.rj.gov.br/documents/10180/570686/Síntese_-_janeiro_a_dezembro_de_2016.pdf). Acesso em: 31 out. 2022.

BRASIL. CGU. Notícias. Acesso em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2022/04/cgu-realiza-segundo-webinar-time-brasil-2013-trilhas-tip-de-2022>>

BRASIL. Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP). **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. Brasília: CNMP, 2021. 47 p.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. **Constituição Da República Dos Estados Unidos Do Brasil**. 16 de Julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 173 de 27 de maio de 2020**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp173.htm>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. **Lei n. 9.868/1999**. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm> Acesso em> 13 mai. de 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.112 de 11 de dezembro de 1990**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8112cons.htm>. Acesso em: 25 mai. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.429 de 2 de junho de 1992**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm>. Acesso em: 25 mai. 2022.

BRASIL. Secretaria Geral. Notícias. Acesso em: <https://www.gov.br/secretariageral/pt-br/noticias/2022/fevereiro/1o-troca-de-experiencias-e-boas-praticas-entre-a-secretaria-de-controle-interno-da-presidencia-da-republica>

BREMAEKER, F. E. J. **Reforma Tributária: Vantagem ou Desvantagem para os Municípios**. Transparência Municipal. Salvador, 2011. Disponível em: http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_documentos/E2197D39-D92A-AA47-A921B9958CD4ACCE03102011094320.pdf&i=1543>. Acesso em: 23 jun. 2022.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015. 1368 p.

CARVALHO NETO, José Francisco de. Obrigatoriedade de instituição e manutenção de sistemas de controle interno municipais e responsabilidade dos prefeitos por

irregularidades nas licitações e contratos. **Revista Gestão Pública e Controle**, v. 1, n. 3, 2007. p. 173-174)

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Breve ensaio sobre o sistema de controle interno no Brasil: uma agenda para os próximos cinco anos e a redefinição do denominado modelo de gestão “gerencial”. **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**, Belo Horizonte, ano 11, n. 128, p. 41-49, ago. 2012.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Controle Interno. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo II** (recurso eletrônico): direito administrativo e constitucional / coord. Vidal Serrano Nunes Jr. [et al.] - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em https://enciclopediajuridica.pucsp.br/pdfs/controle-interno_59224567dda34.pdf. Acesso em: 23 jun. 2022.

CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. Organização dos órgãos de controle interno municipal no Estado do Ceará: um estudo na Região Metropolitana de Fortaleza. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. v. 4, n. 1, p. 24-43, 2011.

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, Ricardo. *Accountability: novos fatos e novos argumentos – uma revisão da literatura recente*. **Anais do EnANPG-2006**. São Paulo: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, nov. 2006.

CGE/SC. **Programa Time Brasil apresenta integrantes de Santa Catarina**. Disponível em: <<https://cge.sc.gov.br/programa-time-brasil-apresenta-integrantes-de-santa-catarina/>>. Acesso em 20 set. 2021.

CGU. **Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão**, 2013. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/integridade/arquivos/manualintegridade2013.pdf>>. Acesso em: 03 out. 2021.

CGU. **Time Brasil**. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/transparencia-publica/time-brasil>>. Acesso em: 22 set. 2021.

CHAVES, R. S. **Auditoria e Controladoria no Setor Público: Fortalecimento dos Controles Internos com Jurisprudência do TCU**. 2. ed. p. 19. Curitiba: Juruá, 2011.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração geral e pública**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. (4ª reimpressão).

CNM. Confederação Nacional dos Municípios. **Dados Gerais**. Brasil. Disponível em: <<https://www.cnm.org.br/municipios/registros/todos/todos>> Acesso em: 22 ago. 2022.

CNM. Confederação Nacional dos Municípios. **Dados Gerais**. Brasil. Disponível em: <<https://www.cnm.org.br/municipios/registros/todos/todos>> Acesso em: 22 ago. 2022.

CNMP - Conselho Nacional do Ministério Público. **Webinário Governança, Transparência e Controles Internos**. Realizado no dia 23 de setembro de 2021. Disponível em: <<https://youtu.be/lFPBO-d8RQw>>. Acesso em: 24 set. 2021.

CONACI. **Conaci Tv**. Youtube. Disponível em: <https://www.youtube.com/c/ConaciTV/>.

CONACI. Conselho Nacional de Controle Interno. **Controle Interno na Gestão Pública Municipal**. Disponível em: <https://conaci.org.br/noticias/control-interno-na-gestao-publica-municipal/>. Acesso em: 15 mai. 2022

CONACI. Conselho Nacional de Controle Interno. **Grupos de Trabalho**. Disponível em <<http://www.conaci.org.br/grupos-de-trabalho>>. Acesso em 24 set. 2021.

COSO – Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.). **Controle Interno - Estrutura Integrada: Estrutura e Anexos**. Tradução da PriceWaterhouseCoopers. Estados Unidos da América: COSO, 2013. Disponível em: <http://escoladegoverno.ro.gov.br/wp-content/uploads/2019/11/COSO-I-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf> Acesso em: 20 set. 2021.

CRUZ, Maria do Carmo Meirelles Toledo; SPINELLI, Mário Vinícius Claussen; SILVA, Thomaz Anderson Barbosa; CARVALHO, Marco Antonio Teixeira. **Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da controladoria-geral da união**. **Revista de Gestão Pública**, [S.L.], v. 3, n. 2, p. 297, 9 jun. 2020. Universidad de Valparaiso Chile. <http://dx.doi.org/10.22370/rgp.2014.3.2.2244>.

DAHL, Robert A. **Poliarquia**. São Paulo: Edusp, 1997

DAVENPORT, Thomas H.; PRUSAK, Laurence. **Conhecimento empresarial: como as organizações gerenciam o seu capital intelectual**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

DRAGIJA, M.; HLADIKA, M.; VASICEK, V.. Impact of Public Internal Financial Control on Public Administration in Croatia. **Theoretical and Applied Economics**, v. 4, n. 4, p.71, 2010.

ECCIA - European Confederation of Institutes of Internal Auditing; FERMA - Federation of European Risk Management Associations. **Guidance for boards and audit committees. Guidance on the 8th EU Company Law Directive article 41. 8th European Company Law Directive on Statutory Audit DIRECTIVE 2006/43/EC – Art. 41-2b**. 11 p.

ENCCLA. **Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro**. Disponível em <<http://enccla.camara.leg.br/acoes>>. Acesso em: 24 set. 2021.

ETZIONI, Amitai. **Concepções alternativas de accountability**: o exemplo da gestão da saúde. In: HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco (org.). **Políticas públicas e desenvolvimento**: bases epistemológicas e modelos de análise. Brasília: Editora UnB, 2009. (Pg. 287-301).

FARIAS, R. P.; LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2010.

FAVARETTO, Leonardo Valente. **SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE ACCOUNTABILITY E DE INCENTIVO À PARTICIPAÇÃO SOCIAL**. 2021. 168 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Administração, ESAG, Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2022.

FERRAZ, Leonardo de Araújo; PAULA, Virgílio Queiroz de. Apontamentos sobre o modelo de organização e abrangência do Controle Interno no Novo Marco Regulatório do Saneamento Básico. In: CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira; FORTINI, Cristiana; MASSARA, Luiz Henrique Nery; SALAZAR, Gabriela. **Novo Marco Regulatório do Saneamento Básico**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021. p.285-331.

FERREIRA L. B.; TORRECILHA N.; MACHADO S. H. S. **A técnica de observação em estudos de administração**. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO. Rio de Janeiro: ANPAD, 2012.

FERREIRA, Gilceu. **PROPOSTA DE APERFEIÇOAMENTO DO PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DO PODER EXECUTIVO DE SANTA CATARINA**: um estudo com foco nas informações sobre educação e saúde. 2021. 258 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Administração, ESAG, Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2021.

FILGUEIRAS, Fernando. **Burocracias do controle, controle da burocracia e accountability no Brasil**. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas. Brasil: IPEA, Enap, 2018. Cap. 14. Pgs. 355-381.

FLICK, U. **Uma introdução a pesquisa qualitativa**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

FLORIANOPOLIS. **Portal da Transparência de Florianópolis/SC**.

<https://transparencia.e-publica.net/epublica-portal/#/florianopolis/portal/publicacaoarquivoGroupFile?params=%7B%22parent%22:%22185%22,%22property%22:%22publicacaoArquivo.nivel02Id%22%7D&entidade=1018>. Acesso em 21 jun 2022.

FUSCO, Cláudia Costa de Araújo; FERRAZ, Leonardo de Araújo. Apontamentos sobre as unidades centrais de controle interno e seu mosaico estrutural no Brasil: a experiência da Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte. *In*: FERRAZ, Leonardo de Araújo; LOBO, Luciana Mendes; MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de (Coord.). **Controle Interno Contemporâneo**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. P51-74. ISBN 978-65-55-5518-222-4.

GERIGK, Willson; CLEMENTE, Ademir; RIBEIRO, Flávio. O padrão do endividamento público nos municípios brasileiros de porte médio após a lei de responsabilidade fiscal. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 122, 2014.

GHERARDI, S.; STRATI, A. **Administração e aprendizagem na prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, v. 1, 2014.

GIACOMONI, James. **Orçamento governamental: teoria, sistema, processo**. São Paulo: Atlas, 2019. 326 p.

GIBBS, G. **Análise de dados qualitativos**. Porto Alegre, Artmed; 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6 ed. São Paulo: Forense; Atlas, 2008. 220 p.

GIVEN, L. M. (2008). **The Sage encyclopedia of qualitative research methods**, 1 ed. 2008, California: SAGE Publications.

GOLD, R. **Roles in sociological field observation**. Social Forces, v.36, 1958, p.217-223.

GOMES, Jorge Antônio de Lima. A atuação do controle interno nos municípios: transparência e ética para a sociedade. *In*: FERRAZ, Leonardo de Araújo; LOBO, Luciana Mendes; MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de (Coord.). **Controle Interno Contemporâneo**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. P. 297-313. ISBN 978-65-5518-222-4.

GUERZOVICH, F.; SCHOMMER, P. C. Four ways in which social accountability and open government interventions bridge the state and society (**ISTR Working Paper Series**). In Proceedings of the 12^o ISTR Conference, Stockholm, Sweden. Disponível em:
<https://cdn.ymaws.com/www.istr.org/resource/resmgr/WP_Stockholm/Guerzovich_Schommer_Bridges.pdf>. Acesso em: 02 out. 2021.

GUERZOVICH, Florencia; SCHOMMER, Paula Chies. Os catalisadores do governo aberto no Brasil podem ser cruciais em 2022 e adiante. **Estadão**, 23 maio 2022. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/gestao-politica-e-sociedade/os-catalisadores-do-governo-aberto-no-brasil-podem-ser-cruciais-em-2022-e-adiante/>. Acesso em: 14 jun. 2022.

HEIDEMANN, Francisco Gabriel. Politeia Udesc Esag Coprodução e Accountability. **O conceito de accountability e sua relevância na atualidade**. YouTube, 16 de

ago. de 2021. Disponível em: <<https://youtu.be/CipgYbaVSL0>>. Acesso em: 18 ago. 2022.

HERNANDEZ QUINONES, Andres; SCHOMMER, Paula Chies; CUADROS DE VILCHEZ, Diana. Incidence of Social Accountability in Local Governance: The Case of the Network for Fair, Democratic and Sustainable Cities and Territories in Latin America. **Voluntas**: 2021.

IBGE. **IBGE Santa Catarina**: Indaial. <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/sc/indaial.html>. Acesso em 09 jun. 2022.

IBGE. **IBGE Santa Catarina**. População. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sc/>>. Acesso em 20 jun. 2021.

IIA, The Institute of Internal Auditors (The IIA). **Modelo das Três Linhas do IIA 2020**: Uma atualização das Três Linhas de Defesa. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2022.

INDAIAL. **Lei nº 5810/2020**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/sc/i/indaial/lei-ordinaria/2020/581/5810/lei-ordinaria-n-5810-2020-dispoe-sobre-a-estrutura-organizacional-funcionamento-e-atribuicoes-da-controladoria-geral-do-municipio-bem-como-institui-o-sistema-de-controle-interno-de-indaial-e-da-outras-providencias>>. Acesso em 20 jun. 2021.

INTOSAI. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. **ISSAI 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15D3169CE015D56CBA59F12A3>> Acesso em: 30 mai. 2022.

INTOSAI. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. **ISSAI 20 – Princípios de transparência e Accountability**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F501562329409F78D5>> Acesso em: 30 mai. 2022.

INTOSAI. Organização Internacional De Entidades Fiscalizadoras Superiores. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa, Soraia de Oliveira Ruther. Salvador, BA: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. (Série traduções; n. 13).

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8° ed., São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KITZINGER, J. **Focus groups with users and providers of health care**. In: POPE, C.; MAYS, N. (Org.). *Qualitative research in health care*. 2. ed. London: BMJ Books, 2000.

KOPPELL, Jonathan G. S. Pathologies of accountability: Ican and the challenge of “multiple accountabilities disorder”. **Public Administration Review**, v. 65, n. 1, p. 94-108, jan./fev. 2005.

LEAL, Mateus Salomão. **A proteção do whistleblower no direito brasileiro**: uma análise à luz da prática dos Ministérios Públicos e da distinção entre os institutos do sigilo e do anonimato. 2016. 94 f. Monografia (Especialização em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2016.

LEUNG, F.; ISAACS, F. Risk management in public sector research: approach and lessons learned at a national research organization. **R&D Management**, v. 38, n. 5, p. 510-519, 2008.

LIMA, Luiz Henrique. **A Importância do controle interno na Nova Lei de Licitações**. [Cuiabá]: Professor Luiz Henrique Lima Controle Externo, 2022. 1 vídeo (7 min). YouTube, 5 de jan. de 2022. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=0Ld9W0krmek>>. Acesso em 04 mai. 2022.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo**: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021. 456 p.

MACHADO, Maria Goreti Farias. Controles e accountability na gestão pública: breve análise de controle social na educação brasileira. **Políticas Educativas – PoEd**, [S. l.], v. 13, n. 1, 2019. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/Poled/article/view/99177>. Acesso em: 9 jun. 2022.

MATTOS, C C.; MARIANO, R. P. Controle interno: uma abordagem teórica. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 10, n. 1, p. 34-39, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2016. 968 p.

MICHAELIS. **Dicionário Online Michaelis**. Disponível em: <<https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/controle/>>. Acesso em 03 mai. 2022.

MONTEIRO, Renato Pereira. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [S.L.], v. 12, n. 25, p. 159, 28 maio 2015. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p159>.

MOYNIHAN, Donald P.; LANDUYT, Noel. How do public organizations learn? Bridging cultural and structural perspectives. **Public Administration Review**, v. 69, n. 6, p. 1097-1105, 2009.

MORGAN, D. L. **Focus group as qualitative research**. London: Sage, 1997.

MP/SC. **Portal MPSC**. STF declara inconstitucionais dispositivos de lei municipal que admitiam exercer Controladoria Interna por cargos comissionados ou funções gratificadas. 2020. Disponível em: <<https://mpsc.mp.br/noticias/stf-declara-inconstitucionais-dispositivos-de-lei-municipal-que-admitiam-exercer-controladoria-interna-por-cargos-comissionados-ou-funcoes-gratificadas>>. Acesso em: 23 de agosto de 2021.

MP/SC. Ministério Público de Santa Catarina. **2º Diagnóstico Estadual das Controladorias Internas Municipais**. Disponível em: <<https://documentos.mpsc.mp.br/portal/manager/resourcesDB.aspx?path=43130>>. Acesso em: 21 set. 2021.

MP/SC. Ministério Público de Santa Catarina. **Banco de Boas Práticas**. Disponível em: <<https://www.mpsc.mp.br/unindo-forcas/banco-de-boas-praticas-de-controle-interno>>. Acesso em: 21 set. 2021.

MP/SC. Ministério Público de Santa Catarina. **Programa Unindo Forças**. Disponível em: <<https://www.mpsc.mp.br/programas/unindo-forcas>>. Acesso em: 21 set. 2021.

MP/SC. Ministério Público de Santa Catarina. **Recomendação MP/SC nº 0010/2020/01PJ/BP**.

NONAKA, Ikojuro; TAKEUCHI, Hirotaka. **Criação de conhecimento na empresa**. 20. Reimpr. Tradução de Ana Beatriz Rodrigues, Priscila Martins Celeste. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. Lua Nova, **Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998.

OSTROM, Elinor. *Crossing the great divide: Coproduction, synergy, and development*. **World Development**, 24, issue 6, June 1996, p. 1073-1087.

PALUDO, Augustinho. **Administração Pública**. 7. ed. São Paulo: Editora Método. 2017.

PHELPS, Corey; HEIDL, Ralph; WADHWA, Anu. *Knowledge, Networks, and Knowledge Networks: a review and research agenda*. **Journal of Management**, v. 38, n.4, p. 1115-1166, 2012.

PINHEIRO, Daniel Moraes. Elementos estruturantes para a realização da coprodução do bem público: uma visão integrativa. **Cadernos Ebape**, 19 (3), 2021. <https://doi.org/10.1590/1679-395120200110>

POLANYI, Michael. **The tacit dimension**. United State of America. 1966. Disponível em: <https://monoskop.org/images/1/11/Polanyi_Michael_The_Tacit_Dimension.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2022.

Politeia Udesc Esag Coprodução e Accountability. YouTube. O conceito de accountability e sua relevância na atualidade. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=CipgYbaVSL0>>. Acesso em: 18 ago. 2022.

RAGAZZO, Carlos. Devemos pagar informantes de esquemas de corrupção? iniciativas no congresso preveem recompensa financeira, mas poucos países seguem esse caminho. **Jota**. 2015. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/devemos-pagar-informantes-por-esquemas-de-corrupcao-13052015>. Acesso em: 25 maio 2022.

Rede de Controle da Gestão Pública. **WebSite**. Disponível em <http://www.rededecontrole.gov.br/?page_id=16>. Acesso em 24 set. 2021.

ROBERTS, N.; CANDREVA, P. J.. Controlling internal controls. **Public Administration Review**, v. 66, n. 3, p. 463-465, 2006.

ROCHA, Arlindo Carvalho. O Processo Orçamentário Brasileiro como Instrumento de *Accountability*. **Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**. São Paulo, SP, Brasil. 2008

ROCHA, Márcio Antônio. A participação da sociedade civil na luta contra a corrupção e a fraude: uma visão do sistema jurídico americano focada nos instrumentos da ação judicial *qui tam action* e dos programas de *whistleblower*. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.65, abr. 2015. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/536080>. Acesso em 25 mai. 2022.

ROCHA, Arlindo Carvalho; SCHOMMER, Paula Chies; DEBETIR, Emiliana. PINHEIRO, Daniel Moraes. Elementos estruturantes para a realização da coprodução do bem público: uma visão integrativa. **Cadernos Ebape**, 19 (3), 2021. <https://doi.org/10.1590/1679-395120200110>

ROCHA, Diones Gomes da; ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. Insulados e não democráticos: a (im)possibilidade do exercício da social accountability nos tribunais de contas brasileiros. **Revista de Administração Pública**, [S.L.], v. 54, n. 2, p. 201-219, abr. 2020. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220190294>

RUBINO, Michele; VITOLLA, Filippo. Internal control over financial reporting: opportunities using the COBIT framework. **Managerial Auditing Journal**, v. 29, n. 8, p. 736-771, 2014.

SAMPAIO, Diego Barreiros Dutra; SOBRAL, Filipe. *Speak now or forever hold your peace? an essay on whistleblowing and its interfaces with the brazilian culture*. **Bar - Brazilian Administration Review**, [S.L.], v. 10, n. 4, p. 370-388, dez. 2013. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/s1807-76922013000400002>. Acesso em: 25 mai. 2022.

SANTA CATARINA. **Governo lança plano para promover transparência e participação social no Executivo**. 2021. Disponível em: <https://www.sc.gov.br/noticias/temas/institucional/governo-lanca-plano-para-promover-transparencia-e-participacao-social-no-executivo>. Acesso em: 02 out. 2021.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar n. 202**, de 15 de dezembro de 2000. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências.

SANTOS, Elisane Magda Ribeiro dos. Controle interno: desafios e perspectivas para o século XXI. In: FERRAZ, Leonardo de Araújo, LOBO, Luciana Mendes; MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de (Coord.). **Controle Interno Contemporâneo**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. P. 477-491. ISBN 978-65-5518-222-4.

SANTOS, Marisaura Rebellato dos. **Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**: atuação colaborativa com os gestores públicos e no sistema de controle no primeiro ano da pandemia da covid-19. 2021. 199 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Administração Pública, ESAG, Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2021.

SANTOS, S. R. T. dos; MURARO, M. A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal nos procedimentos de Controle Interno: uma análise dos municípios gaúchos do Corede Produção. *In: Congresso Brasileiro de Contabilidade*, 18. 2008, Gramado.

SAVI, Félix Antônio Kasteller; FONSECA, Luciane Schulz. OS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO: uma análise do perfil profissional do controlador das Câmaras Municipais da Região Metropolitana de Curitiba-PR. **Revista Mundi Engenharia, Tecnologia e Gestão (Issn 2525-4782)**, [S.L.], v. 5, n. 4, p. 1-21, 16 jul. 2020. Revista Mundi.

SCHOMMER, Paula Chies; SOUZA-SILVA, Jader C. de. A pesquisa em comunidades de prática: panorama atual e perspectivas futuras. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 44, p. 105-127, jan./mar. 2008.

SCHOMMER, Paula Chies. Série Temática - Gestão Social. **Coprodução do Controle e Accountability Social: panorama de iniciativas e tendências**. **Youtube**, 3 de dezembro de 2015. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=q6kusUUhgd0>>. Acesso em: 2 de setembro de 2021.

SCHOMMER, Paula Chies. **Comunidades de Prática e Articulação de Saberes na Relação entre Universidade e Sociedade** (Tese de Doutorado). FGV/EAESP, São Paulo, 2005. 341p.

SCHOMMER, Paula Chies; ROCHA, Arlindo Carvalho; SPANIOL, Enio L.; DAHMER, Jeferson; SOUSA, Alessandra Debone de. Accountability and co-production of information and control: social observatories and their relationship with government agencies. **Revista da Administração Pública**, 49(6), 1375-1400, 2015. <http://www.scielo.br/pdf/rap/v49n6/0034-7612-rap-49-06-01375.pdf>

SGPE/PE. Controladorias de Pernambuco e do município de Niterói (RJ) trocam experiências sobre ações na área integridade. **Site da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco**. Disponível em: <https://www.scge.pe.gov.br/controladorias-de-pernambuco-e-do-municipio-de-niteroi-rj-trocam-experiencias-sobre-acoes-na-area-integridade/?utm_source=rss&utm_medium=rss&utm_campaign=controladorias-de-pernambuco-e-do-municipio-de-niteroi-rj-trocam-experiencias-sobre-acoes-na-area-integridade>. Acesso em: 24 set. 2021.

SGPE/PE. Escola de Controle Interno divulga programação online do mês de setembro. **Site da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco**. Disponível em: <<https://www.scge.pe.gov.br/escola-de-controle-interno-divulga-programacao-online-do-mes-de-setembro/>>. Acesso em: 24 set. 2021.

SILVA, Elderson Ferreira da. **Controladoria na Administração Pública: Manual prático para implantação**. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, Luciano Valentim. **Cooperação Federativa Para o Fortalecimento do Controle Interno: Aprendizagens a partir do programa pacto da CGU em Navegantes/SC**. 2021. 126 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Administração, ESAG, Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2021.

SILVA, Sérgio Luiz da. Gestão do Conhecimento: uma revisão crítica orientada pela abordagem da criação do conhecimento. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 33, n. 2, p. 143-151, maio/ago. 2004. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/ci/a/Z7bCPGNJcpFVBgFKzLcpSYb/?format=pdf&lang=pt>>. Acesso em 10 jul. 2022.

SOARES, M.; SCARPIN, J. E. Controle Interno na Administração Pública: Mensurando sua Eficiência na Gestão Municipal. **UNOPAR Científica**. Ciências Jurídicas e Empresariais, v. 14, p. 5-15, 2013.

SOUZA, F. P.; LOUZADA, F. R. O modelo de três linhas de defesa para uma gestão eficaz de riscos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo. **Revista da CGU**, v. 9, n. 15, p. 559-681, 2017.

STF. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário: RE 1.264.676 SC**. ADI 8000401-24.2017.8.24.0000. Relator: Ministro Alexandre de Moraes (Decisão Monocrática). DJ: 08/06/2020. Portal do STF. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15343666811&ext=.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2021.

TCE/MG. **Cartilha de controle interno**. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf> Acesso em 20 set. 2021.

TCE/MG. **Cartilha de Orientações sobre Controle Interno**, 2012. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf>. Acesso em 20 set. 2021.

TCE/MG. **Espaço do Controle Interno**. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/espacodocontroleinterno/>> Acesso em 20 set. 2021.

TCE/PR. **ACORDÃO 356/2011**. Disponível em: <<https://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2016/11/pdf/00304656.pdf>>

TCE/PR. **ACÓRDÃO 4433/2017**. Disponível em: <<https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/acordao-4433-2017-do-tribunal-pleno/308408/area/10>>. Acesso em 22 set. 2021.

TCE/PR. **Acórdão nº 4433/2017**. Disponível em: <
<https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/acordao-4433-2017-do-tribunal-pleno/308408/area/10>>

TCE/PR. **Cartilha de Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno**. Disponível em: < <https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2017/6/pdf/00317850.pdf>>. Acesso em 22 set. 2021.

TCE/SC. Guia de Mandato - **Orientações para Gestores Públicos Municipais**, 2020. Disponível em:
<<https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/GUIA%20DO%20MANDATO%202020.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2020

TCE/SC. **Prejulgado nº 1900** (Reformado em 2022). Disponível em <
https://consulta.tce.sc.gov.br/cogNovo/asp/prejulgado.asp?nu_prejulgado=1900>
Acesso em 07 jul. 2022.

TCE/SC. **Projeto Interagir**. Disponível em <<https://www.tcesc.tc.br/questionarios-do-projeto-interagir-sobre-o-sistema-de-controle-interno-tem-100-de-adesao-dos>>. Acesso em 22 set. 2021.

TCE/SC. **Regimento Interno do Tribunal de Contas de Santa Catarina**. Disponível em: <<https://www.tcesc.tc.br/regimento-interno>>. Acesso em: 10 mai. 2021.

TCE/SC. **Resolução n. TC-06/2001**. Disponível em: <
<http://www.tcesc.tc.br/node/9839>>. Acesso em: 10 mai. 2021.

TCE/SC. **TIME Brasil de SC** - Ações para Transparência, Integridade e Participação Social em 2021. Canal Youtube. Disponível em
<<https://www.youtube.com/watch?v=8hycPdJ38vk>>. Acesso em 20 set. 2021.

TCE/SC. Notícias. **Controle interno de câmara de vereadores com pouca atividade administrativa pode ser exercido por servidor efetivo de cargo diverso, diz TCE/SC**. Publicada em 06 jul. 2022. Disponível em:
<<https://www.tcesc.tc.br/control-interno-de-camara-de-vereadores-com-pouca-atividade-administrativa-pode-ser-exercido-por>>
>. Acesso em: 19 ago. 2022.

TCM/GO. **Instrução Normativa n. 008/2021**. Disponível em
<<https://www.tcmgo.tc.br/site/wp-content/uploads/2021/08/IN-008-21-Consolidada-Biblioteca.pdf>>. Acesso em 22 set 2021.

TCU. Tribunal de Contas da União. **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>>. Acesso em 10 jul. 2021.

TJ/SC. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 8000401-24.2017**. Disponível em: <<https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/622933130/direta-de-inconstitucionalidade-adi-80004012420178240000-capital-8000401-2420178240000/inteiro-teor-622933161>>. Acesso em: 22 jul. 2020.

TOMAÉL, Maria Inês. Redes de Conhecimento. **DataGramZero** (Revista de Ciência da Informação), Belo Horizonte, v. 9, n.2, 2008.

UFSC. Portal. **Telessaúde e Telemedicina**. Disponível em: <<https://telessaude.ufsc.br/>>. Acesso em 20 set. 2021.

UNGARO, Gustavo; SANTOS, Ludinaura Regina Souza dos. Redes de conhecimento e controle interno da administração pública no Brasil: análise teórico-prática a partir da atuação do CONACI e do Banco Mundial. In: FERRAZ, Leonardo de Araújo; LOBO, Luciana Mendes; MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de (Coord.). **Controle Interno Contemporâneo**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. P51-74.

UNGARO, Gustavo; SORÉ, Raphael (Org.). **Panorama do Controle Interno no Brasil**. Brasília: CONACI, 2014.

WENGER, E. *Communities of practice: learning, meaning and identify*. New York, USA: **Cambridge University Press**. 1998.

WENGER, E. **Social learning capability**: four essays on innovation and learning in social systems. [S.l.]. 2009.

WENGER-TRAYNER, Etienne and Beverly. **Systems Convening: A crucial form of leadership for the 21st century**. Social Learning Lab. 2021. ISBN: 978-989-53290-1-4. Disponível em: <https://wenger-trayner.com/wp-content/uploads/2021/08/21-08-31-Systems-Convening-Full-PDF-version-corrected.pdf>. Acesso em 04 out. 2021.