

O Controle Interno como Pilar da Governança Pública: da Previsão Constitucional à Efetividade na Gestão

Eduardo Bouçós Xavier

Lorhan Henrique Costa

Grande parte dos municípios paulistas conta hoje com uma unidade de controle interno formalmente instituída, com lei de criação, previsão no organograma e responsável designado. A pergunta relevante, contudo, é outra: essa unidade funciona? Ou seja, ela emite alertas e é ouvida antes da decisão? Possui pessoal, sistemas e autonomia para, eventualmente, contrariar quem a designou? A distância entre a estrutura que consta no papel e o controle que de fato opera é o problema tratado nesse texto, visto que, quando o controle interno não funciona, a irregularidade vem à tona tardiamente, mas o dano, na maioria dos casos, já se consumou e sua regularização nem sempre é possível.

O que as normas exigem

A exigência de um controle interno atuante não é recente nem facultativa. A Lei nº 4.320/1964 já distinguia o controle externo, a cargo de órgão estranho à estrutura fiscalizada, do interno, exercido pela própria Administração de forma prévia, concomitante ou posterior (arts. 75 a 80). Já o Decreto-Lei nº 200/1967 alçou o controle a princípio fundamental da Administração (art. 6º, V), a ser exercido em todos os níveis e órgãos (art. 13).

Por sua vez, a Constituição de 1988 elevou o tema a patamar constitucional. O artigo 74 impõe aos três Poderes a manutenção de sistema de controle interno integrado, com finalidades expressas: avaliar o cumprimento das metas do plano plurianual e dos programas de governo; comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão; controlar as operações de crédito e os direitos e haveres do ente; e apoiar o controle externo.

Nesse ponto merece destaque o § 1º do artigo 74: o responsável pelo controle interno que, tomando conhecimento de irregularidade ou ilegalidade, deixar de dar ciência ao Tribunal de Contas responderá solidariamente. A comunicação não é opção técnica, mas dever funcional cujo descumprimento acarreta responsabilização.

A legislação posterior à promulgação da Constituição de 1988 adensou ainda mais esse desenho. A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) incumbiu o sistema de controle interno de cada Poder de fiscalizar o cumprimento de suas normas, com ênfase nas exigências fiscais, orçamentárias e despesas com pessoal (arts 54 e 59). Já a Lei nº 14.133/2021 submeteu as contratações a práticas contínuas de gestão de riscos e controle preventivo e positivou, no art. 169, três linhas de defesa, em uma arquitetura que dialoga com o Modelo das Três Linhas do IIA (2020), embora não o reproduza integralmente.

Esse arcabouço conversa com referenciais técnicos consolidados, como o Internal Control — Integrated Framework (COSO, 2013) e as diretrizes da INTOSAI (INTOSAI GOV 9100, 2004), que decompõem o controle interno em cinco componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento.

No âmbito estadual, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo firmou orientação expressa e reiterada. Pelo Comunicado SDG nº 32/2012, cobrou de prefeituras e câmaras a instituição de sistema próprio de controle interno, advertindo que sua inexistência ou mau funcionamento repercutiria no exame das Contas Anuais. O Comunicado SDG nº 35/2015 aprofundou a orientação, ressaltando que a atuação deve ser planejada em função dos riscos avaliados, em roteiros periódicos ou planos anuais ou plurianuais, e qualquer ofensa aos princípios do artigo 37 da Constituição deve ser comunicada ao Tribunal em até três dias da conclusão do relatório ou parecer — exigências detalhadas, posteriormente, no Manual de Controle Interno do Tribunal (TCESP, 2023).

Menos evidente, mas igualmente relevante, é o efeito dessa estrutura sobre a auditoria. As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), editadas pelo Instituto Rui Barbosa, tornam o esforço de fiscalização proporcional ao risco: quanto maior o risco de distorção relevante, mais extensos tendem a ser os procedimentos exigidos do auditor (NBASP 200, item 41). Antes de defini-los, o auditor deve avaliar o desenho dos controles relevantes e verificar se foram implementados; sendo eficazes, cabe testá-los, e o teste bem-sucedido autoriza reduzir os testes substantivos (NBASP 200, item 43) — encadeamento detalhado nas normas de auditoria financeira incorporadas pela NBASP 2000, notadamente as NBASP 2315 e 2330. A leitura inversa interessa ao gestor:

controle interno inoperante eleva o risco avaliado e obriga o auditor a ampliar amostras, estender testes e requisitar mais documentação, um custo que recai também sobre a Administração fiscalizada, em horas de servidor e prazos de resposta.

Para além do cumprimento estrito das formalidades legais mencionadas, a existência de um controle interno estruturado garante a observância dos três pilares fundamentais da gestão pública: a **eficiência** na otimização do uso dos recursos e eliminação de desperdícios; a **eficácia** na garantia de que as metas institucionais sejam concretamente atingidas; e a **efetividade** na verificação do impacto real e transformador das entregas públicas na vida da sociedade.

O que se observa na prática

A despeito do robusto amparo legal e da inequívoca utilidade gerencial, a realidade empírica dos municípios — sobretudo os de pequeno e médio porte — evidencia expressivos gargalos que comprometem a atuação do controle interno.

O primeiro entrave reside na fragilidade do vínculo e ausência de garantias funcionais. Em muitos entes locais, a chefia da unidade de controle ainda é preenchida por servidores ocupantes de cargos em comissão de livre nomeação e exoneração, ou por servidores efetivos designados para funções gratificadas sem mandato fixo ou proteção contra retaliações. Essa precariedade jurídica gera subordinação política direta à autoridade fiscalizada, criando um ambiente de vulnerabilidade em que o dever legal de emitir alertas desfavoráveis ou comunicar ilegalidades ao Tribunal de Contas (art. 74, § 1º, CF/88) concorre diretamente com o receio de exoneração ou perda de remuneração.

Soma-se a isso a atuação meramente cartorial e reativa. Em vez de operar como uma linha de defesa focada na avaliação sistemática de processos e na gestão preventiva de riscos, a unidade de controle frequentemente é reduzida a um órgão homologador de rotina. Na prática, exige-se a chancela protocolar em centenas de processos de pagamento e liquidação de despesa, gerando falsa sensação de segurança jurídica sem que tenha ocorrido análise substantiva por amostragem ou matriz de risco. Em outros casos, a controladoria passa a operar como mero intermediário administrativo para responder a diligências e notificações dos órgãos de controle externo.

Outro ponto crítico é o déficit tecnológico e a assimetria informacional. Muitas unidades de controle não possuem perfis de acesso irrestrito e de consulta direta aos módulos transacionais de contabilidade, folha de pagamento, almoxarifado, patrimônio e compras públicas. Sem ferramentas adequadas de trilhas de auditoria e cruzamento informatizado de dados, a fiscalização torna-se artesanal, lenta e dependente do fornecimento espontâneo de documentos físicos por parte dos próprios setores auditados.

Por fim, constata-se frequentemente a sobrecarga de atribuições operacionais e o desvio de função. Não são raros os cenários em que o responsável pelo controle interno é incumbido de redigir termos de referência, conduzir sessões de licitação, fiscalizar contratos ou emitir pareceres de mérito executivo. Essa confusão entre as atividades de gestão, execução e de avaliação independente viola a segregação de funções e acarreta a autorrevisão, retirando do órgão de controle a isenção necessária para auditar tais atos.

Esse conjunto de fragilidades produz um fenômeno que pode ser designado como controle interno simbólico: o município dispõe da estrutura formal exigida (lei de criação, unidade instituída, responsável designado), mas não a opera efetivamente. Trata-se de manifestação do isomorfismo institucional descrito por DiMaggio e Powell (1983), em que estruturas são adotadas por pressão normativa ou coercitiva, sem que se internalize o seu valor funcional.

A literatura sobre auditoria governamental registra que parcela significativa dos municípios brasileiros, sobretudo os de menor porte, conta apenas formalmente com unidade de controle interno (Silva; Ferreira; Moutinho, 2023), evidência corroborada pela constatação de que lacunas nos controles internos influenciam diretamente a ocorrência de irregularidades na gestão local.

Conclusão

A superação do controle interno meramente cerimonial exige mais do que a edição de leis estruturantes ou o preenchimento protocolar de organogramas. Enquanto a atividade de controle for percebida pelo gestor como um entrave burocrático ou mero cumprimento de formalidade perante os órgãos

fiscalizadores, persistirá o hiato entre a previsão constitucional e a efetividade das políticas públicas.

A transformação desse cenário demanda a profissionalização do corpo técnico por meio de concurso público específico, garantias reais de autonomia funcional, infraestrutura tecnológica adequada e a consolidação de uma cultura orientada à governança e à gestão de riscos.

Em última análise, um controle interno preventivo, estruturado e independente não existe para tutelar ou constranger a gestão, mas para protegê-la: ele resguarda o patrimônio público, previne a consumação de danos irreparáveis ao erário e confere segurança jurídica e eficiência às entregas devidas à sociedade.

Eduardo Bouçós Xavier – Auditor de Controle Externo na UR.12 – Registro

Lorhan Henrique Costa – Auditor de Controle Externo na UR.08 – São José do Rio Preto

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1 set. 2026.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 1 set. 2026.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm. Acesso em: 1 set. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível

em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 1 set. 2026.

BRASIL. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Institui a Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 1 set. 2026.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION — COSO. **Internal control**: integrated framework. Jersey City: AICPA, 2013. Disponível em: <https://www.coso.org/guidance-on-ic>. Acesso em: 1 set. 2026.

DIMAGGIO, Paul Joseph; POWELL, Walter W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **RAE — Revista de Administração de Empresas**, [S. l.], v. 45, n. 2, p. 74-89, 2005. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rae/article/view/37123>. Acesso em: 1 set. 2026.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS — IIA. **Modelo das Três Linhas do IIA 2020**: uma atualização das Três Linhas de Defesa. Lake Mary: IIA, 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/noticia/novo-modelo-das-tres-linhas-do-iiia-2020>. Acesso em: 1 set. 2026.

INSTITUTO RUI BARBOSA — IRB. **NBASP 200**: princípios de auditoria financeira. [S. l.]: IRB, 2023. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/grupo/principios-de-af-nbasp-200-299/>. Acesso em: 1 set. 2026.

INSTITUTO RUI BARBOSA — IRB. **NBASP 2000**: aplicação das normas de auditoria financeira. [S. l.]: IRB, 2023. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/grupo/normas-de-af-nbasp-2000-2899/>. Acesso em: 1 set. 2026.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS — INTOSAI. **Guidelines for internal control standards for the public sector**: INTOSAI GOV 9100. Viena: INTOSAI, 2004. Disponível em: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf. Acesso em: 1 set. 2026.

SILVA, Abinair Bernardes da; FERREIRA, Augusta da Conceição Santos; MOUTINHO, Victor Ferreira. Determinantes das irregularidades na gestão pública municipal: o caso dos municípios do estado de São Paulo. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 57, n. 5, e2022-0398, 2023. DOI: 10.1590/0034-761220220398. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/90258>. Acesso em: 1 set. 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO — TCESP. Comunicado SDG nº 32/2012: sistema de controle interno nos municípios. São Paulo: TCESP, 2012. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-tribunal-cobra-controle-interno-de-municipios-paulistas>. Acesso em: 1 set. 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO — TCESP.
Comunicado SDG nº 35/2015: sistema de controle interno. São Paulo: TCESP, 2015. Disponível em:
https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/noticias/sdg_35_2015.pdf. Acesso em: 1 set. 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO — TCESP. **Manual de controle interno 2022**. São Paulo: TCESP, 2023. Disponível em:
<https://www.tce.sp.gov.br/publicacoes/manual-controle-interno-2022-0>. Acesso em: 1 set. 2026.