



**PRÓ-REITORIA EM PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS SOCIAIS E CIDADANIA -
PPGPSC**

TIAGO FERREIRA DA SILVA

**A AUDITORIA INTERNA ENQUANTO INSTRUMENTO DE
AVALIAÇÃO DA GOVERNANÇA DO REGIME PRÓPRIO DE
PREVIDÊNCIA DE CAMAÇARI / BA.**

Salvador

2025



PRÓ-REITORIA EM PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS SOCIAIS E CIDADANIA -
PPGPSC

TIAGO FERREIRA DA SILVA

A AUDITORIA INTERNA ENQUANTO INSTRUMENTO DE
AVALIAÇÃO DA GOVERNANÇA DO REGIME PRÓPRIO DE
PREVIDÊNCIA DE CAMAÇARI / BA.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Políticas Sociais e Cidadania-PPGPSC da Universidade Católica do Salvador - UCSAL como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Maria Gorete Borges Figueirêdo.

Salvador

2025

Dados de Catalogação na Publicação (CIP)
Ficha Catalográfica. UCSal. Biblioteca Dom Geraldo Majella Agnelo

S586 Silva, Tiago Ferreira da

A auditoria interna enquanto instrumento de avaliação da governança do Regime Próprio de Previdência de Camaçari /Ba / Tiago Ferreira da Silva . – Salvador, 2025.

128 f.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica do Salvador. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação. Mestrado em Políticas Sociais e Cidadania.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Gorete Borges Figueirêdo.

1. Auditoria Interna 2. Controle Interno 3. Governança 4. Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) 5. Transparência I. Figueirêdo, Maria Gorete Borges – Orientadora II. Universidade Católica do Salvador. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação III. Título.

CDU 368.4:657.6(813.8)

TERMO DE APROVAÇÃO


TIAGO FERREIRA DA SILVA

A AUDITORIA INTERNA ENQUANTO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DA GOVERNANÇA DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DE CAMAÇARI / BA


Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em
Políticas Sociais e Cidadania da Universidade Católica do Salvador.

Salvador, 21 de agosto de 2025.


Banca Examinadora:

Documento assinado digitalmente
 **MARIA GORETE BORGES FIGUEIREDO**
Data: 21/08/2025 10:05:38-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof^a. Dr^a. Maria Gorete Borges Figueirêdo - UCSAL (orientadora)

Documento assinado digitalmente
 **CLAUDIA MONTEIRO FERNANDES**
Data: 22/08/2025 08:34:41-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof^a. Dr^a. Cláudia Monteiro Fernandes - UCSAL

Documento assinado digitalmente
 **JUCILEIDE FERREIRA DO NASCIMENTO**
Data: 22/08/2025 10:48:55-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof^a. Dr^a. Jucileide Ferreira do Nascimento (Examinadora Externa - UFRB).

**Dedico este trabalho a toda
minha família.**

AGRADECIMENTOS

A conclusão deste trabalho de dissertação de mestrado é um marco significativo em minha trajetória acadêmica e profissional. Essa conquista não seria possível sem o apoio e a contribuição de várias pessoas às quais dedico meus sinceros agradecimentos.

Primeiramente, agradeço à minha família, que sempre esteve ao meu lado em cada passo deste percurso. À minha mãe e ao meu pai, pelo amor incondicional, pelos conselhos sábios e pelo suporte emocional que sempre me ofereceram. Aos meus irmãos, pelo incentivo constante e pela compreensão nos momentos de ausência e dedicação intensa aos estudos.

À minha esposa, minha companheira de todas as horas, que esteve ao meu lado nos momentos mais desafiadores e também nas conquistas desta jornada. Seu amor, paciência e apoio incondicional foram fundamentais para que eu pudesse me dedicar plenamente a este trabalho, mesmo diante das dificuldades enfrentadas em nossa vida pessoal.

Neste caminho, vivemos juntos a emoção e a apreensão do nascimento prematuro do nosso filho, que passou três meses internado na UTI neonatal. Em meio à fragilidade e à esperança, seu carinho e sua força foram alicerces que me sustentaram. A chegada do nosso grande guerreiro Joaquim Araújo Oliveira da Silva, justamente na reta final deste trabalho, renovou ainda mais o sentido de tudo o que construímos. A vocês dois, minha eterna gratidão e amor.

Aos meus colegas de trabalho, que também estão cursando o mestrado comigo, agradeço pela parceria e pela troca de conhecimentos. O compartilhamento de experiências e a cooperação mútua foram fundamentais para enfrentar os obstáculos ao longo do curso.

Um agradecimento especial à minha orientadora, que aceitou o desafio de me orientar mesmo não sendo indicada inicialmente. Sua disposição em me guiar, sua expertise e sua dedicação foram imprescindíveis para o desenvolvimento e a conclusão deste trabalho. Agradeço por acreditar em meu potencial e por contribuir de forma tão significativa para a realização desta dissertação.

A todos vocês, meu mais sincero agradecimento. Esta conquista é, sem dúvida, fruto de um esforço conjunto e da colaboração de cada um. Muito obrigado!

**“A vida é longa o bastante
e foi concedida em medida suficientemente generosa, para
permitir a realização de coisas maiores, se o tempo
for bem investido”**

Sêneca

RESUMO

O estudo teve como objetivo geral analisar a contribuição da auditoria interna enquanto instrumento de aprimoramento da governança do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM), responsável pelo RPPS de Camaçari, no período de 2020 a 2024. A pesquisa caracterizou-se como exploratória e descritiva, adotando um estudo de caso de abordagem qualitativa. Foram utilizadas a revisão bibliográfica e a análise documental para embasamento teórico e coleta de dados. Os dados foram obtidos em documentos institucionais, relatórios de auditoria e registros de gestão disponíveis em fontes públicas (como o Portal da Transparência do ISSM e o Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia). Para a análise, empregou-se a técnica de análise de conteúdo, conforme Bardin (2011), categorizando as informações em dimensões vinculadas à governança e instrumentos de avaliação, transparência e prestação de contas, gestão de riscos e conformidade legal, e desempenho da auditoria interna. Os resultados evidenciaram que o ISSM alcançou um nível elevado de conformidade em práticas de governança, obtendo certificação no nível III do programa Pró-Gestão RPPS (com cerca de 90% dos requisitos atendidos) e nota 'A' em gestão e transparência segundo o Índice de Situação Previdenciária de 2024. Contudo, constatou-se que a função de auditoria interna no Instituto ainda está em estágio incipiente de implementação. Essa lacuna sugere que a auditoria interna, embora prevista na estrutura organizacional, ainda não opera plenamente como uma terceira linha de defesa independente.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Controle Interno; Governança; Regime Próprio de Previdência Social (RPPS); Transparência.

ABSTRACT

The study's general objective was to examine the contribution of internal audit as a tool for improving governance at the Municipal Servants' Social Security Institute (ISSM) of Camaçari from 2020 to 2024. The research was exploratory and descriptive, utilizing a qualitative single-case study approach. A bibliographic review and document analysis were conducted to provide theoretical foundation and data collection. Data were gathered from institutional documents, audit reports, and management records available through public sources (such as the ISSM Transparency Portal and the Bahia Municipal Court of Accounts). For data analysis, the content analysis technique (Bardin, 2011) was employed, categorizing information into dimensions related to governance and evaluation instruments, transparency and accountability, risk management and legal compliance, and the performance of internal auditing. The results showed that the ISSM achieved a high level of compliance with governance practices, obtaining a Level III certification in the Pró-Gestão RPPS program (fulfilling approximately 90% of the program's criteria) and an "A" rating in management and transparency, according to the 2024 Social Security Status Indicator. However, it was found that the Institute's internal audit function remains at an incipient stage of implementation. This gap suggests that internal auditing, although formally part of the organizational structure, is not yet operating fully as an independent third line of defense.

Keywords: Governance; Internal Audit; Internal Control; Public Servants' Pension System; Transparency.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Dados Gerais do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM).....	22
Figura 2 - Distribuição da Carteira.....	23
Figura 3 – Modelo de Governança e Gestão (TCU, 2020).....	55
Figura 4 – Princípios Fundamentais da Governança nos RPPS.....	58
Figura 5 – Modelo das Três Linhas (2020).....	66
Figura 6 – Comparativo entre Indicadores do ISP-RPPS 2024 para Camaçari/BA e demais entes federativos.....	100

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Problemas identificados e soluções trazidas pela EC nº 20/1998 e Lei nº 9.717/1998.....	35
Quadro 2 – Estrutura Organizacional do ISSM – Camaçari/BA.....	38
Quadro 3 – Categorias de Análise, Objetivos da Pesquisa e Tipos de Documentos Utilizados.....	82
Quadro 4 - Organização Temática da Análise Documental.....	83

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Percentual de Atendimento aos Requisitos do Pró-Gestão RPPS – Nível III pelo ISSM (2024).....	98
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

LISTA DE SIGLAS

ABIPEM	Associação Brasileira de Instituições de Previdência Estaduais e Municipais
AISS	Associação Internacional de Seguridade Social
BIRD	Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (Banco Mundial)
CAP	Caixa de Aposentadoria e Pensões
CFESS	Conselho Federal de Serviço Social
CGE-MG	Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais
CGM-SP	Controladoria-Geral do Município de São Paulo
CGU	Controladoria-Geral da União
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
CRP	Certificado de Regularidade Previdenciária
ENAP	Escola Nacional de Administração Pública
FEPA	Fundo Estadual de Pensão e Aposentadoria
FENAUD	Federação Nacional dos Auditores de Controle Interno Público
IACM	<i>Internal Audit Capability Model</i> (Modelo de Capacidade de Auditoria Interna)
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IAP	Instituto de Aposentadoria e Pensões
IAPB	Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Bancários
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i> (Instituto dos Auditores Internos)
INPS	Instituto Nacional de Previdência Social
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPPF	<i>International Professional Practices Framework</i> (Estrutura Internacional de Práticas Profissionais)
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISSM	Instituto de Seguridade do Servidor Municipal
ISP	Indicador de Situação Previdenciária
LAI	Lei de Acesso à Informação
LBA	Legião Brasileira de Assistência
LOPS	Lei Orgânica da Previdência Social
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OIT	Organização Internacional do Trabalho
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
PGMQ	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade
PPA	Plano Plurianual
PRORURAL	Programa de Assistência ao Trabalhador Rural
Pró-Gestão	Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social
RAINT	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
SEGE/MA	Secretaria de Gestão e Previdência do Maranhão
SINPAS	Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social
SUS	Sistema Único de Saúde
TCM-BA	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia

TCE-CE
TCE-MA
TCU

Tribunal de Contas do Estado do Ceará
Tribunal de Contas do Estado do Maranhão
Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	16
2	FUNDAMENTOS LEGAIS E INSTITUCIONAIS DA SEGURIDADE, GOVERNANÇA E AUDITORIA INTERNA.....	25
2.1	A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA SEGURIDADE SOCIAL NO BRASIL.....	25
2.2	REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL E O ISSM DE CAMAÇARI.....	33
2.3	INSTRUMENTOS DE AVALIAÇÃO DA GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO.....	39
2.4	NORMAS INTERNACIONAIS E NACIONAIS DE AUDITORIA INTERNA.....	43
2.5	A AUDITORIA INTERNA NO INSTITUTO DE SEGURIDADE DO SERVIDOR MUNICIPAL (ISSM) DE CAMAÇARI: NORMAS E LIMITAÇÕES ESTRUTURAIS.....	45
3	BASES TEÓRICAS SOBRE SEGURIDADE SOCIAL, GOVERNANÇA PÚBLICA E AUDITORIA INTERNA.....	48
3.1	A SEGURIDADE SOCIAL NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	48
3.2	SUSTENTABILIDADE ATUARIAL E TRANSPARÊNCIA NA PREVIDÊNCIA PÚBLICA.....	49
3.3	GOVERNANÇA PÚBLICA: CONCEITOS, PRINCÍPIOS E APLICAÇÕES.....	52
3.4	A AUDITORIA INTERNA COMO VETOR DE FORTALECIMENTO INSTITUCIONAL.....	59
3.4.1	A Auditoria Interna no Contexto da Governança Pública.....	62
3.4.2	A Contribuição da Auditoria nos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS: Evidências e Diagnósticos.....	74
4	ANÁLISE DA GOVERNANÇA E DA AUDITORIA INTERNA NO INSTITUTO DE SEGURIDADE DO SERVIDOR MUNICIPAL (ISSM) DE CAMAÇARI (2020–2024).....	78

4.1	DELINEAMENTO DA COLETA E SELEÇÃO DE FONTES DOCUMENTAIS.....	78
4.2	TÉCNICA DE ANÁLISE DE CONTEÚDO APLICADA À PESQUISA.....	80
4.3	CATEGORIZAÇÃO ANALÍTICA: EIXOS E DIMENSÕES AVALIADAS.....	81
4.3.1	Governança e Instrumentos de Avaliação.....	87
4.3.2	Transparência e Prestação de Contas.....	102
4.3.3	Gestão De Riscos e Conformidade Legal.....	104
4.3.4	Desempenho da Auditoria Interna no Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) De Camaçari.....	108
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	113
6	REFERÊNCIAS	116

CAPÍTULO 1

INTRODUÇÃO

A Administração Pública atual atravessa um período de mudanças significativas, impulsionado por demandas pela eficiência e sustentabilidade.

Segundo Soares (2017), a administração pública brasileira vive um momento de transformação caracterizado pela incorporação gradual de práticas de governança voltadas à eficiência e à sustentabilidade, refletindo a necessidade de alinhar a gestão institucional às novas demandas sociais e ambientais.

Para que o setor público cumpra sua missão de forma eficiente, é fundamental aprimorar a prestação de serviços e garantir resultados que atendam às demandas da sociedade, promovendo inovação e aprimoramento na gestão.

A Lei Federal 14.129/2021 exemplifica esse avanço ao estimular a digitalização de processos e a transparência na administração, contribuindo para um monitoramento mais eficaz das políticas públicas e ampliando as oportunidades de participação e controle social.

Para que essa missão seja eficaz, é essencial contar com o amparo do Direito Público e o apoio do Controle Interno. Nos últimos anos, esses instrumentos de fiscalização vêm passando por mudanças importantes: deixaram de atuar apenas como guardiões das regras para também se tornarem parceiros estratégicos da gestão pública, contribuindo diretamente para a oferta de serviços mais eficientes e de melhor qualidade para a população.

Nesse contexto de evolução do controle, a Lei Federal nº 14.133/2021, que estabelece o novo regime de licitações e contratos administrativos, surge como um marco estruturante da gestão pública. Sua abrangência vai além da regulamentação dos processos de contratação, consolidando princípios e práticas que fortalecem a governança, o planejamento, a gestão de riscos, o controle interno, a responsabilização e a integridade.

Essa transformação dos mecanismos de controle tem gerado impacto na atividade de auditoria. Nessa perspectiva, a auditoria emergiu nas organizações como um meio de acompanhar de forma contínua os processos internos, desempenhando um papel crucial no aprimoramento e avaliação dos controles internos e na otimização da gestão.

De acordo com a *ISSAI 3100*¹, a auditoria caracteriza-se como uma atividade independente e imparcial voltada para examinar a economicidade, a eficiência e a efetividade de programas, processos e instituições públicas.

Seguindo esse mesmo caminho, a auditoria interna transformou-se substancialmente ao longo dos anos, originalmente focada no acompanhamento e monitoramento das recomendações dos órgãos externos, a auditoria interna hoje é vista como um componente indispensável de promoção da governança através das atividades de assessoramento e avaliação.

Para Attie (2018), a auditoria interna, deve ter como objetivo macro, assessorar a administração na melhoria do desempenho de suas funções, oferecendo análises e avaliações, visando otimizar a eficiência organizacional.

De acordo com o *Institute of Internal Auditors - IIA (2024)*², a auditoria interna desempenha um papel crucial na manutenção da estabilidade e sustentabilidade de uma organização e na promoção de uma cultura ética.

Segundo Costa e Cunha (2025) a atividade de Auditoria Interna busca apoiar a gestão organizacional por meio da observação direta das ações dos gestores, bem como da coleta de informações e percepções que permitam compreender os fatores que influenciam os resultados das políticas públicas.

Diante desse cenário de transformação e fortalecimento dos mecanismos de controle, a auditoria interna se torna um pilar para a governança das instituições públicas, incluindo as responsáveis pela gestão previdenciária.

Camaçari/BA assume um papel estratégico na economia baiana e nacional. Em 2024, com cerca de 319 mil habitantes, o município é o segundo mais populoso da Região Metropolitana de Salvador e o quarto do estado da Bahia (Camaçari, 2024).

Ele detém o segundo maior Produto Interno Bruto (PIB) municipal da Bahia, estimado em R\$25,6 bilhões em 2020 (Camaçari Agora, 2022). O Polo Industrial de Camaçari, maior complexo industrial integrado do Hemisfério Sul, concentra mais de 90 empresas, gera cerca de 15 mil empregos diretos e representa aproximadamente 20 % do PIB estadual (Wikipédia, 2024). Complementarmente, os empreendimentos

¹ As ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) são normas internacionais emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que estabelecem princípios e diretrizes para a prática profissional da auditoria no setor público, promovendo a padronização e a qualidade das atividades de fiscalização governamental em nível mundial.

² O Institute of Internal Auditors (IIA) é uma organização internacional que desenvolve padrões, orientações e boas práticas para a atividade de auditoria interna, promovendo a sua valorização e o seu aperfeiçoamento profissional em nível global.

industriais respondem por mais de 90 % da arrecadação tributária do município (Cofic, 2023). Diante desse contexto de relevante dinamismo econômico e social, a estrutura previdenciária municipal ganha ainda mais importância.

A escolha do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal de Camaçari (ISSM) como objeto deste estudo justifica-se por sua relevância institucional e estratégica no âmbito da administração pública municipal. Criado pela Lei nº 287, de 22 de dezembro de 1993, o ISSM é uma autarquia dotada de personalidade jurídica de direito público interno, com autonomia administrativa, financeira e patrimônio próprio. Sua missão é promover a política de seguridade social em benefício dos servidores públicos municipais e seus dependentes, sendo responsável pela gestão e operacionalização do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) do Município de Camaçari/BA.

Além dos aspectos técnicos e institucionais, a escolha do objeto de estudo também se justifica pela experiência profissional do autor como Auditor Interno do Município de Camaçari, com mais de dezoito anos de atuação na área de Controle Interno e especialização em Auditoria Governamental. Essa vivência proporciona conhecimento aprofundado sobre a estrutura administrativa, os processos de governança e as práticas de auditoria no âmbito municipal, bem como favorece o acesso a informações relevantes e estratégicas para a pesquisa, contribuindo para uma análise mais consistente e fundamentada.

No Instituto de Seguridade do Servidor Municipal de Camaçari (ISSM), onde a sustentabilidade financeira e a transparência são fatores que devem ser acompanhados, a atuação da auditoria interna precisa ir além da verificação de conformidade, assumindo um papel estratégico na avaliação da governança e dos mecanismos de controle Interno. Conforme destaca o Ministério da Previdência Social, esses fatores são indispensáveis para garantir a confiança dos segurados, o cumprimento das obrigações legais e a continuidade dos regimes próprios de previdência (Brasil, 2015).

Nesse contexto, o fortalecimento da governança no âmbito do instituto previdenciário não se limita ao cumprimento formal de normas, mas envolve a adoção de estruturas adequadas, processos decisórios transparentes, mecanismos eficazes de supervisão, gerenciamento de riscos, controles internos robustos,

educação previdenciária e monitoramento contínuo. O próprio TCU - Tribunal de Contas da União entende que governança:

“É a aplicação de práticas de liderança, de estratégia e de controle, que permitem aos mandatários de uma organização pública e às partes nela interessadas avaliar sua situação e demandas, direcionar a sua atuação e monitorar o seu funcionamento, de modo a aumentar as chances de entrega de bons resultados aos cidadãos, em termos de serviços e de políticas públicas”. (Brasil, 2020,p. 15)

Diante desse cenário, a pesquisa proposta buscou responder ao seguinte problema central: **Qual a contribuição da Auditoria Interna enquanto instrumento da governança do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari/BA?**

A partir desse contexto, formula-se a seguinte hipótese de pesquisa: A Auditoria Interna é um instrumento indispensável que gera um impacto significativo na governança, pois desempenha um papel importante na qualificação da entidade, transmite uma imagem valorativa para as partes interessadas, contribuindo para fortalecimento da confiança na gestão e da transparência, a integridade e a sustentabilidade financeira das atividades do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari-BA.

Com base nessa hipótese, definem-se as seguintes questões norteadoras:1^a - De que forma a atuação da Auditoria Interna contribui para o fortalecimento da governança institucional no âmbito do Regime Próprio de Previdência de Camaçari/BA?2^a - Quais avanços podem ser identificados na estrutura e na atuação da Auditoria Interna do ISSM, para aprimoramento da Governança?3^a - Em que medida a autonomia e os serviços de Auditoria Interna, como terceira linha, contribuem para o modelo de governança pública do ISSM?

O objetivo geral deste estudo é analisar **a contribuição da Auditoria Interna enquanto instrumento de aprimoramento da governança no Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari/Ba, no período de 2020 a 2024.**

Para alcançar esse objetivo geral, definiram-se os seguintes objetivos específicos: Objetivo 1 - Analisar como a Auditoria Interna contribui para o fortalecimento da governança e a utilização de instrumentos de avaliação institucional no ISSM de Camaçari/BA. Objetivo 2 - Examinar a atuação da Auditoria

Interna na promoção da transparência e na prestação de contas à sociedade no âmbito do ISSM. Objetivo 3 - Verificar de que forma a Auditoria Interna atua na avaliação da conformidade legal e na mitigação de riscos operacionais e institucionais no ISSM. Objetivo 4 - Avaliar o desempenho técnico da Auditoria Interna como instrumento estratégico de governança no Regime Próprio de Previdência Social de Camaçari/BA.

Para uma compreensão ampla do tema, a contextualização abrange a Seguridade Social, Regime Próprio de Previdência Social de Camaçari, destacando a importância da governança na gestão pública e previdenciária e o papel da Auditoria Interna que se apresenta como um instrumento de fortalecimento da governança.

A presente pesquisa se caracteriza por um enfoque exploratório e descritivo, uma vez que buscou compreender a complexidade do fenômeno em estudo. De acordo com Gil (2017, p. 44), a pesquisa exploratória é indicada quando há necessidade de maior familiaridade com o tema, enquanto a pesquisa descritiva visa descrever características e fenômenos da realidade.

Neste sentido, foram utilizados diversos métodos qualitativos, incluindo estudo de caso, revisão bibliográfica e análise de documentos. Yin (2015, p. 27) destaca que o estudo de caso é uma estratégia particularmente útil para investigações exploratórias, permitindo uma análise detalhada de um fenômeno dentro do seu contexto real.

Além disso, a revisão bibliográfica proporcionou um embasamento teórico sólido, enquanto a análise de documentos acrescentou a compreensão do objeto de estudo por meio da análise de fontes primárias e secundárias relevantes (Gil, 2017, p. 102).

A construção do referencial teórico e da fundamentação normativa deste trabalho pautou-se em fontes diversificadas e complementares. Foram priorizados autores acadêmicos de reconhecida relevância nas áreas de seguridade social, governança pública, auditoria interna e administração pública, incluindo estudiosos como Boschetti (2006), Bonavides (2007), Bresser-Pereira (1996), Matias-Pereira (2010), Fleury (2000) e Sposati (2018).

Também foram utilizados documentos técnicos e normativos de instituições como o Tribunal de Contas da União (TCU), a Controladoria-Geral da União (CGU), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD – Banco Mundial), o Instituto dos Auditores Internos (The Institute of Internal Auditors – IIA) e a Associação Brasileira de Instituições de Previdência Estaduais e Municipais (ABIPEM), com o objetivo de assegurar a atualização e aplicabilidade dos conceitos.

No campo jurídico, foram incorporadas normas constitucionais, leis federais e municipais, decretos, portarias, estatutos, regimentos, Manuais e instruções normativas relacionadas aos RPPS e à auditoria interna governamental, especialmente aquelas que regulam o ISSM de Camaçari/BA.

Por fim, foram considerados estudos empíricos, relatórios de auditoria e publicações recentes que analisam a efetividade da governança e da auditoria em RPPS, conferindo ao trabalho embasamento técnico, legal e científico.

Para alcançar os objetivos propostos, foi adotada uma abordagem metodológica que integra diferentes métodos e técnicas de coleta de dados, conforme preconizado por Gil (2017). A coleta de dados foi realizada de forma apropriada e sistemática, visando garantir a obtenção de informações relevantes para a avaliação da contribuição da Auditoria Interna enquanto instrumento de aprimoramento da governança no Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari/Ba.

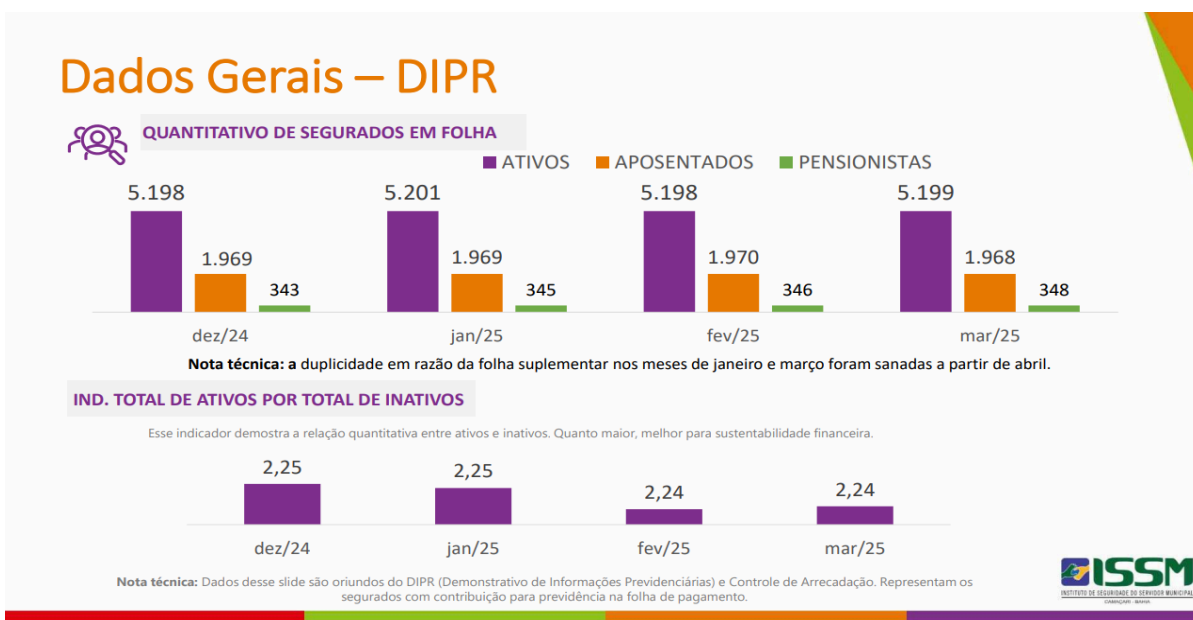
A coleta de dados envolveu a seleção e análise de documentos institucionais, relatórios de auditoria e registros de gestão, obtidos por meio de fontes públicas, como o Portal da Transparência do ISSM e o Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia. A análise dos dados seguiu a técnica de análise de conteúdo, conforme Bardin (2011), permitindo a categorização e interpretação dos documentos com base em quatro dimensões: Governança e Instrumentos de Avaliação, Transparência e Prestação de Contas, Gestão de Riscos e Conformidade Legal e Desempenho da Auditoria Interna no RPPS. Essas etapas metodológicas estão detalhadas no capítulo de Coleta e Análise dos Dados.

A pesquisa se concentra na auditoria interna aplicada ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) do município de Camaçari/BA, especificamente no Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM), conforme as disposições das Leis Municipais nº 667/2005 e nº 730/2006. A escolha do tema justifica-se pela relevância da auditoria interna enquanto instrumento de avaliação da governança, agregando valor à gestão previdenciária e contribuindo para a transparência, eficiência e sustentabilidade do ISSM.

O Instituto desempenha atividades centrais como a arrecadação e gestão dos recursos previdenciários, a concessão e manutenção de benefícios, a implementação de programas de educação previdenciária, entre outras ações correlatas.

A dimensão e complexidade de sua atuação ficam evidentes no volume de segurados vinculados ao regime: 5.198 servidores ativos, 1.969 aposentados e 343 pensionistas, segundo dados de março de 2025.

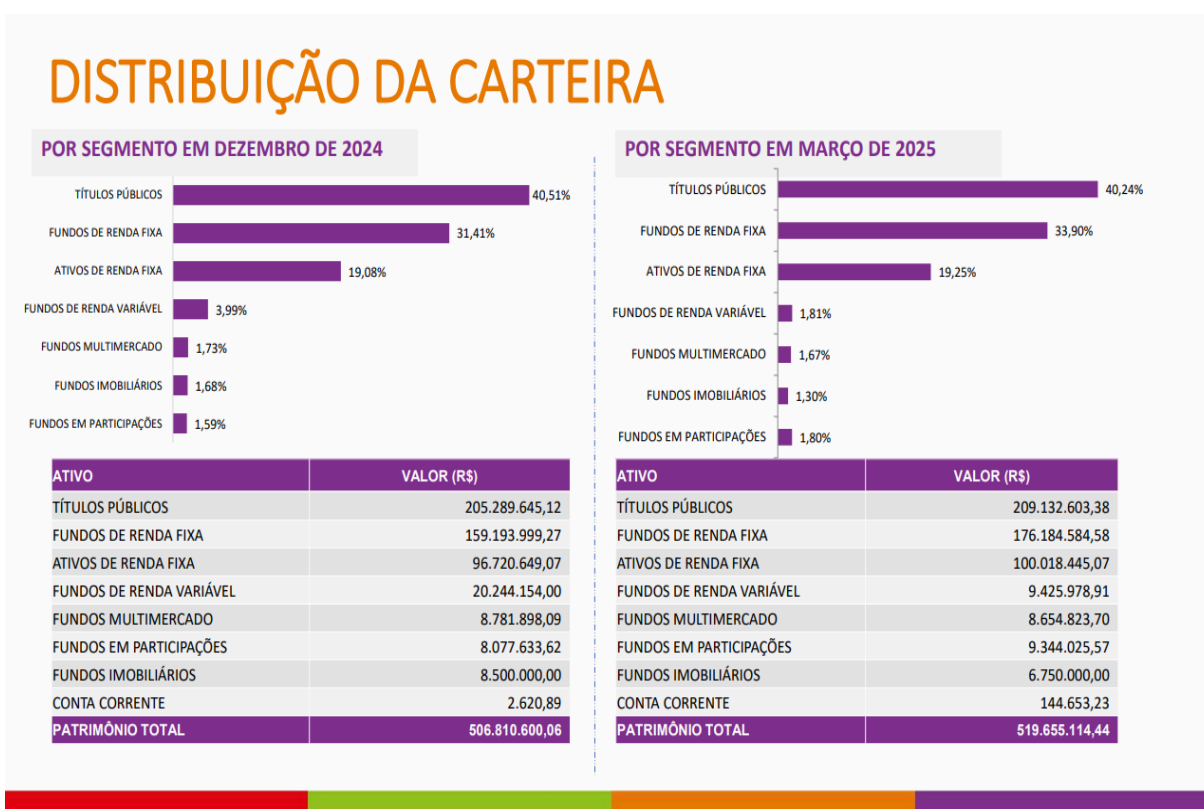
Figura 1 - Dados Gerais do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM)



Fonte: Relatório de Governança do primeiro trimestre de 2025.

Além disso, o ISSM administra um patrimônio expressivo, que totaliza R\$ 519.655.114,44 (quinhentos e dezenove milhões, seiscentos e cinquenta e cinco mil, cento e quatorze reais e quarenta e quatro centavos.), distribuído em diversos tipos de ativos, incluindo títulos públicos, fundos de renda fixa, fundos de renda variável, fundos imobiliários, multimercado e fundos em participações.

Figura 2 - Distribuição da Carteira



Fonte: Relatório de Governança do primeiro trimestre de 2025.

A estrutura deste trabalho está organizada em cinco capítulos. O Capítulo 1, já apresentado, trata da introdução do estudo, contextualizando a temática da auditoria interna como instrumento de governança nos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), com foco no Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari/BA, e delineando os objetivos da pesquisa.

O Capítulo 2 é dedicado à fundamentação, reunindo os marcos legais e institucionais relacionados à seguridade social, à previdência própria, à governança pública e às normas nacionais e internacionais aplicáveis à auditoria interna, com destaque para a legislação municipal que regula o ISSM.

O Capítulo 3 apresenta o referencial teórico, no qual são discutidos os principais conceitos e abordagens sobre seguridade, sustentabilidade previdenciária, governança pública e auditoria interna, com base em autores consagrados e literatura especializada.

O Capítulo 4 trata da coleta e análise dos dados, detalhando os procedimentos metodológicos utilizados, os critérios de categorização documental e a aplicação da análise de conteúdo conforme Bardin (2011), com foco na atuação da auditoria interna do ISSM em quatro dimensões analíticas: Governança e Instrumentos de Avaliação, Transparência e Prestação de Contas, Gestão de Riscos e Conformidade Legal e Desempenho da Auditoria Interna no RPPS.

Por fim, o Capítulo 5 apresenta as considerações finais, nas quais são sintetizadas as principais conclusões do estudo e sugeridos encaminhamentos para o aprimoramento da governança previdenciária no município de Camaçari.

CAPÍTULO 2

FUNDAMENTOS LEGAIS E INSTITUCIONAIS DA SEGURIDADE, GOVERNANÇA E AUDITORIA INTERNA

2.1 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA SEGURIDADE SOCIAL NO BRASIL

A formação da seguridade social no Brasil tem origens remotas, com raízes que remontam ao período colonial e imperial, quando a proteção social era exercida predominantemente por instituições religiosas e iniciativas da sociedade civil, com caráter assistencialista e filantrópico. Um exemplo emblemático dessa fase são as Santas Casas de Misericórdia, como a de Santos, fundada em 1543, que prestavam assistência médica gratuita aos pobres e enfermos.

Durante o Império, a Constituição de 1824 estabeleceu, de forma genérica, a obrigação do Estado de oferecer “socorros públicos” (art. 179), sem, no entanto, desenvolver uma política pública estruturada. O amparo aos necessitados continuou a ser responsabilidade de entidades beneficentes privadas, e apenas no decorrer do século XIX começaram a surgir os primeiros mecanismos de previdência mutualista, como o Montepio Geral dos Servidores do Estado (Mongeral), criado em 1835 para assegurar pensões a funcionários públicos.

Essas iniciativas ainda eram fragmentadas e limitadas a grupos específicos, refletindo um modelo excludente e não universal. Até o início do século XX, inexistia um sistema estatal de proteção social que assegurasse direitos amplos e sistemáticos à população.

A consolidação do sistema previdenciário estatal no Brasil teve início no século XX, impulsionada por demandas sociais e influências internacionais. Um marco fundamental foi a promulgação da Lei Eloy Chaves, por meio do Decreto Legislativo nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923, que criou as Caixas de Aposentadoria e Pensões (CAPs) para os empregados das empresas ferroviárias, assegurando benefícios de aposentadoria e pensão por morte aos ferroviários. Financiadas por contribuições dos trabalhadores e das empresas, as CAPs marcaram o início da

previdência social brasileira, embora restritas a uma categoria profissional específica.

Nos anos seguintes, o modelo foi gradualmente expandido a outras categorias por meio de novos institutos, como o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Bancários (IAPB), criado em 1934, seguido por institutos para industriários, comerciários e outras classes urbanas nas décadas de 1930 e 1940. Essa expansão setorial, característica do modelo corporativo da Era Vargas, cobriu parcela crescente dos trabalhadores urbanos, ainda que deixasse de fora trabalhadores rurais e informais.

Paralelamente às leis infraconstitucionais, a proteção social ganhou respaldo constitucional a partir da década de 1930. A Constituição de 1934 foi a primeira a mencionar expressamente a previdência na esfera constitucional, prevendo a organização de caixas previdenciárias e adotando o princípio do custeio tripartite (contribuições de empregados, empregadores e Estado) para financiar a previdência social. Foi também pioneira ao usar o termo “previdência” em seu texto.

Já a Constituição autoritária de 1937, embora não tenha avançado em novos direitos sociais, introduziu pela primeira vez a expressão “seguro social” como sinônimo de previdência, refletindo a noção de seguro obrigatório contra contingências como invalidez, velhice e morte.

Após a interrupção democrática do Estado Novo, a Constituição de 1946 retomou e ampliou os compromissos sociais. Essa Carta substituiu o termo “seguro social” por “previdência social”, consolidando-o como parte dos direitos sociais previstos no texto constitucional (art. 157).

No período de vigência dessa Constituição, o Brasil deu passos importantes rumo à unificação e ampliação da previdência: em 1960, foi editada a Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS), que unificou e sistematizou a legislação previdenciária então existente. A LOPS padronizou regras de diferentes caixas e institutos, ampliou a cobertura de benefícios e estendeu, pelo menos em texto, alguns direitos assistenciais a novas categorias de trabalhadores.

Nos anos 1960, o governo militar promoveu novas mudanças estruturais. Em 1966, via Decreto-Lei nº 72/1966, ocorreu a unificação dos diversos IAPs (Institutos de Aposentadorias e Pensões) em uma única autarquia, o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS). Essa centralização administrativa visava tornar mais eficiente o sistema, mas manteve o caráter contributivo e laboral: a proteção ficava restrita aos trabalhadores formais inscritos, enquanto grande parte da população (como os trabalhadores informais, desempregados e rurais) permanecia desassistida.

A inclusão previdenciária dos trabalhadores rurais no Brasil é fruto de um longo processo, marcado por exclusões históricas, organização coletiva e avanços normativos em momentos-chave. Até meados do século XX, o desenho da previdência social privilegia o trabalhador urbano formal, relegando o campo a uma cidadania previdenciária incompleta ou apenas nominal (Delgado; Castro, 2003).

Essa exclusão se refletia em um quadro persistente de pobreza: estimativas indicam que, na década de 1970, 44% da população rural vivia abaixo da linha da pobreza, percentual que, mesmo com avanços, ainda era de 32% na década de 1980 (Rocha, 2006).

A desigualdade regional era marcante: no Nordeste, cerca de 61% da população rural encontrava-se em condição de pobreza em 1980 (Rocha, 2006). No cenário nacional, a taxa geral de pobreza manteve-se elevada, variando entre 38% e 48% ao longo da década de 1980, com picos nos anos de crise econômica (Ipeadata, 2016).

Mudanças vieram com a Lei n.º 4.214/1963 (Estatuto do Trabalhador Rural), que reconheceu direitos trabalhistas e instituiu o FUNRURAL, mas sua efetivação inicial foi limitada por restrições orçamentárias e arranjos institucionais que retardaram o acesso real a benefícios (Delgado; Castro, 2003). Sem um sistema efetivo, os trabalhadores idosos do campo continuavam dependentes de familiares ou da ajuda comunitária, perpetuando ciclos de vulnerabilidade e insegurança alimentar.

Durante o regime militar, a política previdenciária para o campo apresentou um caráter ambivalente: por um lado, houve repressão à autonomia dos movimentos

sociais; por outro, implementaram-se políticas de integração tutelada voltadas ao meio rural.

Nesse contexto, a LC n.º 11/1971 (Pró-Rural) e a organização do FUNRURAL como autarquia reintroduziram benefícios em dinheiro para trabalhadores rurais, ainda que em valores e condições bastante limitados quando comparados aos trabalhadores urbanos, conforme apontam Schwarzer (2000).

Essa limitação de valores não era apenas um dado estatístico, mas um reflexo da prioridade reduzida atribuída ao segmento rural no desenho das políticas sociais. Muitos benefícios eram inferiores ao salário mínimo, o que diminuía consideravelmente seu potencial de combate à pobreza extrema (Delgado; Castro, 2003).

Ainda assim, é importante destacar que, mesmo com valores modestos, o benefício assumiu papel fundamental como fonte estável de renda para famílias rurais, contribuindo para mitigar a pobreza absoluta entre idosos e permitindo maior acesso a bens básicos, como indicam estudos do IPEA citados por Schwarzer (2000).

Esse contexto reforça a importância da mobilização social como força transformadora. O sindicalismo rural, capitaneado pela CONTAG (fundada em 1963) e, posteriormente, pelo MST na década de 1980, manteve viva a pauta de direitos no debate público e conseguiu influenciar diretamente a agenda política.

Essa pressão resultou na incorporação de suas demandas na Assembleia Nacional Constituinte (Draibe, 1993), culminando na Constituição de 1988. A nova Carta não apenas integrou trabalhadores urbanos e rurais no Regime Geral de Previdência Social, mas também reconheceu o segurado especial e estabeleceu critérios mais inclusivos, como idade mínima diferenciada (60 anos para homens e 55 para mulheres na aposentadoria por idade rural) e valor do benefício nunca inferior ao salário mínimo.

Como destaca Schwarzer (2000), essa mudança constitucional teve impacto expressivo na redução da pobreza rural entre idosos, consolidando a aposentadoria

rural como uma das mais relevantes políticas públicas de combate à desigualdade no campo.

No entanto, mesmo após esses avanços, permanecem desafios significativos, como a alta informalidade nas relações de trabalho, a dificuldade de comprovação da atividade rural e barreiras burocráticas no acesso aos benefícios — aspectos que, segundo Delgado e Castro (2003) e Schwarzer (2000), demandam políticas de informação mais eficazes, simplificação de procedimentos e maior presença estatal em áreas de difícil acesso.

Em suma, a previdência rural brasileira resulta menos de concessões unilaterais e mais de conflitos distributivos e mobilização social, que reconfiguraram o pacto de proteção social e estenderam a cidadania previdenciária às populações do campo (Draibe, 1993).

Durante as décadas de 1970 e 1980, o Brasil começou a esboçar um modelo mais abrangente de proteção social, ampliando o foco da previdência para incluir a saúde e a assistência social como áreas complementares. Até então, esses campos eram tratados de forma fragmentada. A saúde dos trabalhadores formais era assegurada pelo INPS/INAMPS, enquanto a população não contribuinte dependia de entidades filantrópicas. Já a assistência social, marcada pelo clientelismo e pela ação de entidades como a Legião Brasileira de Assistência (LBA), não configurava um direito garantido, sendo fortemente vinculada ao voluntarismo estatal e às primeiras-damas.

Essa separação institucional gerava exclusão e desigualdades, pois os trabalhadores informais e desempregados, além de estarem fora do mercado, também estavam à margem do sistema de proteção social.

Para enfrentar esse cenário, foi criado em 1977 o Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social (SINPAS), instituído pela Lei n.º 6.439/1977, com o objetivo de unificar a gestão das políticas de previdência, saúde e assistência. O SINPAS integrava órgãos como o INPS, o INAMPS, a LBA, o IAPAS e a DATAPREV, representando uma tentativa do governo federal de coordenar essas áreas e preparar o terreno para o modelo futuro da seguridade social.

Apesar dessa reorganização, a prática ainda demonstrava limitações: o atendimento à saúde continuava restrito aos contribuintes da previdência, e a assistência social mantinha caráter assistencialista, não sendo garantida como um direito subjetivo.

Outro avanço relevante do período foi a instituição do seguro-desemprego, em 1986, por meio do Decreto-lei n. ° 2.283/1986, destinado a proteger os trabalhadores em casos de dispensa sem justa causa. Às vésperas da redemocratização, o país já contava com os principais componentes de um sistema de proteção social, embora ainda fragmentado e excludente. Faltava, no entanto, consolidar esses pilares sob um modelo universalista de direitos sociais.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Brasil consolidou um modelo de seguridade social orientado pela universalização de direitos e pela solidariedade social.

A chamada “Constituição Cidadã” estabeleceu, pela primeira vez, um capítulo específico dedicado à seguridade social (Arts. 194 a 204), institucionalizando um tripé formado por saúde, previdência e assistência social como pilares interdependentes e integrados da proteção social no país (Brasil, 1988).

O artigo 194 define a seguridade como um conjunto articulado de ações estatais e da sociedade com vistas à garantia de direitos sociais. A saúde e a assistência social foram consagradas como direitos universais, de caráter não contributivo, a serem prestados segundo as necessidades dos cidadãos. Em contrapartida, a previdência permaneceu com base contributiva, mas passou a ser reconhecida como direito fundamental, com previsão de ampliação gradual da cobertura, inclusive para os segmentos historicamente excluídos (Brasil, 1988); Fiocruz, 2020).

O financiamento da seguridade foi estruturado por um orçamento próprio, formado por contribuições sociais de empregadores, trabalhadores e da sociedade, bem como recursos orçamentários da União, estados e municípios. Essa estrutura reforça o princípio da solidariedade intergeracional e da responsabilidade coletiva no custeio dos direitos sociais (Cfess, 2024).

A elaboração desse arcabouço normativo foi resultado de intensa mobilização social. A atuação de movimentos como o da Reforma Sanitária, sindicatos e entidades sociais influenciou diretamente o conteúdo constitucional, especialmente na defesa da saúde como direito universal e da assistência social como política pública (Fiocruz, 2020; Senado Federal, 2023).

Contudo, a implementação da seguridade social integrada esbarrou em barreiras institucionais. A gestão permaneceu fragmentada entre diferentes ministérios, e não se constituiu um modelo integrado de administração das três áreas, fato que comprometeu a sinergia entre as políticas e gerou ineficiências operacionais (Senado Federal, 2023). Apesar disso, do ponto de vista conceitual e jurídico, a Constituição de 1988 representou um avanço inédito ao consolidar a seguridade social como direito de cidadania, baseado na universalidade, equidade e justiça distributiva.

Apesar da consolidação da seguridade social como um sistema integrado de proteção no texto constitucional, a educação não foi integrada a esse arranjo. Embora seja reconhecida como um direito social fundamental no artigo 6º da Constituição de 1988, a educação não foi integrada ao sistema de seguridade social, diferentemente da saúde, da assistência e da previdência. A opção dos constituintes por alocar a educação em capítulo próprio (Título VIII, Capítulo III, arts. 205 a 214) revela uma tradição histórica e institucional de tratá-la como política autônoma, com objetivos, princípios e fundamentos específicos (Brasil, 1988).

Historicamente, a educação sempre foi compreendida como um bem público universal, voltado à formação cidadã, e não como um mecanismo de proteção contra riscos sociais – como doença, desemprego ou invalidez – que caracterizam as políticas da seguridade social. Desde a Constituição de 1934, o direito à educação aparece como prerrogativa desvinculada dos direitos laborais e previdenciários (Fleury, 2000).

Do ponto de vista orçamentário, a separação também se justifica: enquanto a seguridade social é financiada por contribuições sociais específicas e possui orçamento próprio (art. 195), a educação tem fonte vinculada a impostos, conforme o art. 212 da CF/1988, que determina aplicação mínima de 18% das receitas da União

e 25% das receitas estaduais e municipais em manutenção e desenvolvimento do ensino (Brasil, 1988).

Essa organização visou evitar conflitos de recursos entre áreas com naturezas distintas e garantir à educação um sistema nacional próprio, com diretrizes descentralizadas entre União, estados e municípios. Além disso, diferentemente das políticas previdenciárias e assistenciais, a educação é compreendida como um direito promocional, destinado ao desenvolvimento humano e não à substituição de renda ou amparo emergencial (Cfess, 2024).

No plano internacional, essa distinção também é observada. A Organização Internacional do Trabalho (OIT) define a seguridade social com base na proteção contra riscos sociais (como saúde, velhice e desemprego), tratando a educação em outra categoria de políticas públicas (OIT, 2022).

Apesar disso, parte da literatura crítica aponta que a fragmentação das políticas sociais brasileiras compromete a efetividade dos direitos sociais. Autores defendem uma maior intersectorialidade entre educação, saúde, assistência e previdência, dado que a solução de muitos problemas sociais exige atuação conjunta entre essas áreas (Pires, 2015).

A trajetória da seguridade social no Brasil reflete uma transição marcante: de um modelo historicamente restritivo e fragmentado, centrado em seguros contributivos voltados a grupos específicos, para um sistema universalista, solidário e integrado, formalizado na Constituição Federal de 1988.

A seguridade social brasileira passou a abranger, de forma coordenada, três pilares fundamentais — saúde, previdência e assistência social — visando garantir proteção diante das vulnerabilidades humanas e assegurar os direitos sociais previstos na ordem constitucional (BRASIL, 1988).

A opção por não incluir a educação no tripé da seguridade social está relacionada a fatores históricos, jurídicos e funcionais, uma vez que ela seguiu uma trajetória autônoma, com financiamento e diretrizes próprias, embora igualmente reconhecida como direito social fundamental (Fleury, 2000; Cfess, 2024).

Internacionalmente, o modelo brasileiro é considerado avançado em termos de cobertura e concepção de proteção social. Em 2013, a Associação Internacional de Seguridade Social (AISS) destacou o país como referência em políticas de inclusão e amplitude de benefícios (Aiss, 2013). Ainda assim, os principais desafios contemporâneos dizem respeito à efetividade na implementação das políticas públicas, à qualidade dos serviços e à sustentabilidade financeira do sistema.

2.2 REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL E O ISSM DE CAMAÇARI

A Seguridade Social, conforme estabelecida na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, compreende um sistema integrado de ações voltadas à saúde, à previdência e à assistência social, estruturado segundo os princípios da universalidade da cobertura e do atendimento, da solidariedade, da equidade na forma de participação no custeio, entre outros (Brasil, 1988, art. 194).

No campo previdenciário, esse sistema se materializa por meio de diferentes regimes jurídicos, com destaque para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), administrado pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), e os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), destinados exclusivamente aos servidores públicos efetivos dos entes federativos.

Os RPPS são disciplinados por normas gerais estabelecidas pela Lei nº 9.717/1998, que define os parâmetros para sua criação, manutenção e fiscalização, impondo requisitos como o equilíbrio financeiro e atuarial, a constituição de unidade gestora única e a segregação contábil e orçamentária (Brasil, 1998).

A análise da estrutura de governança e dos mecanismos de controle, especialmente a auditoria interna, contribui para a compreensão das interfaces entre a gestão previdenciária municipal e os princípios constitucionais que regem a Seguridade Social.

Nesse sentido, o Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social – Pró-Gestão RPPS, instituído pela Secretaria de Previdência, reconhece a adoção de práticas de governança,

controle interno e auditoria como elementos fundamentais para assegurar a integridade, a transparência e a sustentabilidade dos RPPS (Brasil, 2019).

Nesse contexto, a previdência social, enquanto um dos pilares da seguridade social, desempenha papel fundamental na proteção dos trabalhadores diante dos riscos sociais. Entre os regimes previdenciários instituídos no Brasil, destaca-se o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), criado para assegurar a cobertura previdenciária específica dos servidores públicos titulares de cargo efetivo.

Martinez (2005) destaca que esses regimes possuem regras próprias de funcionamento, financiamento e concessão de benefícios, devendo observar os princípios constitucionais e legais aplicáveis, como o equilíbrio financeiro e atuarial, a solidariedade e a contributividade.

Os RPPS foram criados para atender, de forma específica, aos servidores públicos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, assegurando a concessão de aposentadorias e pensões. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 40, dispõe que:

"aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial" (BRASIL, 1988).

A legislação federal faculta aos entes federativos a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos com finalidade previdenciária, desde que observados critérios como a existência de conta distinta da conta do Tesouro da unidade federativa, a aplicação de recursos conforme normas do Conselho Monetário Nacional e a vedação da utilização de recursos do fundo para empréstimos ou aplicações incompatíveis com sua finalidade (Brasil, 1998).

Para Santos e Vieira (2007), a EC nº 20/1998 e a Lei nº 9.717/1998 representaram um avanço significativo na legislação dos RPPS, ao estabelecerem parâmetros mais rígidos e mecanismos de controle capazes de corrigir problemas estruturais.

A Tabela 1 a seguir resume os principais problemas identificados e soluções trazidas com as normas complementares.

Quadro 1 - Problemas identificados e soluções trazidas pela EC nº 20/1998 e Lei nº 9.717/1998

Problemas identificados e soluções trazidas pela EC nº 20/1998 e Lei nº 9.717/1998	
Problema Identificado	Solução Trazida pela EC nº 20/1998 e Lei nº 9.717/98
1. Existência de mais de um RPPS e unidade gestora.	Vedação de múltiplos regimes e exigência de unidade gestora única por ente;
2. Inclusão indevida de comissionados e temporários no RPPS.	Filiação restrita a servidores efetivos;
3. Concessão de benefícios diferentes do RGPS.	Proibição de concessão de benefícios distintos dos do RGPS;
4. Ausência de participação dos servidores na gestão.	Garantia de acesso às informações e participação em colegiados ;
5. Uso indevido dos recursos para outras áreas .	Proibição de uso dos recursos previdenciários para fins alheios à previdência;
6. Consórcios, convênios ou associações entre regimes.	Vedação dessas formas associativas, garantindo autonomia administrativa;
7. Obrigatoriedade de criação do RPPS.	Tornou-se faculdade do ente federado, condicionada à viabilidade financeira;
8. Falta de sanções específicas aos gestores.	Previsão de penalidades como multas e inabilitação;
9. Ausência de mecanismo de controle da regularidade.	Criação do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP).

Fonte: Elaboração própria, 2025. Base texto Santos e Vieira (2007).

Essas normas não apenas reformularam as regras de concessão de benefícios, como também corrigiram fragilidades estruturais existentes nos RPPS.

A gestão desses regimes exige um controle cuidadoso e permanente, que vai além do simples cumprimento das normas legais. Ela demanda também a verificação contínua de sua eficácia, sob a supervisão de diferentes instâncias de controle, tanto internas quanto externas, incluindo os Tribunais de Contas e demais órgãos responsáveis pela fiscalização.

De acordo com Tristão, Lima e Carrozzino (2024), o controle exerce papel essencial na gestão dos RPPS, ao contribuir para a profissionalização da administração, a padronização de processos e a mitigação de riscos, garantindo maior estabilidade e qualidade na gestão, mesmo diante de mudanças políticas.

Nesse mesmo sentido, a Lei nº 9.717/1998 expressamente dispõe que os regimes próprios estão sujeitos a “inspeções e auditorias de natureza atuarial, contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos órgãos de controle interno e externo” (Brasil, 1998).

A organização dos RPPS é norteada por princípios constitucionais e legais que visam garantir sua sustentabilidade no tempo. Dentre esses princípios, destacam-se o equilíbrio financeiro e atuarial (Brasil,CF, art. 40, caput; Lei nº 9.717/1998, art. 1º, I), a solidariedade intergeracional (Brasil,EC nº 41/2003), a preservação do valor dos benefícios (Brasil,CF, art. 40, §8º) e a obrigatoriedade contributiva dos servidores ativos, inativos e pensionistas (Brasil,CF, art. 40, §12; EC nº 103/2019).

Entre os diversos princípios que orientam os RPPS, o equilíbrio financeiro e atuarial assume papel central, pois garante a sustentabilidade do sistema ao longo do tempo.

Esse princípio estabelece que as contribuições arrecadadas e os recursos acumulados devem ser suficientes para cobrir todas as obrigações previdenciárias presentes e futuras, prevenindo a ocorrência de déficits e a necessidade de complementações financeiras pelos entes públicos.

Nogueira (2012) destaca que o equilíbrio financeiro e atuarial transcende a condição de princípio constitucional, sendo uma política pública essencial. Ele enfatiza que alcançar o equilíbrio exige gestores conscientes, capacitação permanente e aprimoramento dos mecanismos de controle para garantir a solvência e a estabilidade dos regimes previdenciários.

Completando essa análise, Aires (2023), observa que a compensação financeira previdenciária desempenha papel estratégico para a sustentabilidade dos RPPS, contribuindo de forma relevante para o equilíbrio atuarial ao cobrir passivos.

Assim, os RPPS representam não apenas um direito dos servidores públicos, mas também uma responsabilidade contínua do Estado, que deve assegurar a efetividade dos direitos previdenciários por meio de políticas de gestão técnica, transparência e planejamento atuarial de longo prazo.

O ISSM é uma autarquia municipal, dotada de personalidade jurídica de direito público, autonomia administrativa e financeira, e patrimônio próprio. Foi instituído originalmente pela Lei Municipal nº 287, de 22 de dezembro de 1993, com a finalidade de organizar e administrar o RPPS dos servidores públicos do Município de Camaçari/BA, garantindo a concessão de benefícios previdenciários aos seus segurados e dependentes.

Com o passar do tempo, o arcabouço normativo do ISSM passou por diversas atualizações e reestruturações. A Lei nº 287/1993 foi posteriormente revogada pela Lei Municipal nº 403/1998, que reorganizou o sistema previdenciário. No entanto, esta também foi revogada pela Lei nº 462/2000.

A Lei nº 462, de 24 de fevereiro de 2000, representou um marco importante no processo de reorganização do sistema de previdência municipal. Essa norma foi elaborada em conformidade com as diretrizes da Emenda Constitucional nº 20/1998, que instituiu a reforma previdenciária no Brasil e exigiu dos entes federativos a adequação dos seus regimes próprios de previdência às novas exigências constitucionais.

Desde então, outras leis complementares e ordinárias contribuíram para aperfeiçoar o funcionamento institucional e a governança do Instituto. Destaca-se a Lei Municipal nº 1.029/2009, que tratou da reestruturação administrativa e do quadro funcional do ISSM, e foi alterada pelas Leis nº 1.387/2015 e 1.582/2019, atualizando sua estrutura interna.

O marco normativo atual está consolidado na Lei Complementar nº 1.644, de 29 de dezembro de 2020, que revogou expressamente dispositivos anteriores em conflito e passou a regulamentar de forma abrangente o RPPS de Camaçari. Essa lei incorporou as diretrizes da Emenda Constitucional nº 103/2019 (Reforma da Previdência), promovendo mudanças nas regras de aposentadoria, nas alíquotas de contribuição, na forma de cálculo dos benefícios e nas exigências de equilíbrio financeiro e atuarial do regime.

Nos termos da Lei Complementar nº 1.644/2020, o ISSM possui uma estrutura organizacional moderna, voltada para a boa governança, o controle interno e a eficiência administrativa. Conforme o artigo 78 da referida norma, o ISSM é composto por:

Quadro 2 - Estrutura Organizacional do ISSM – Camaçari/BA

Estrutura Organizacional do ISSM		
Nível	Órgão	Descrição / Função Principal
Órgãos Colegiados	Conselho Administrativo e Previdenciário	Órgão colegiado que irá estabelecer as políticas básicas de gerenciamento do Instituto.
	Conselho Fiscal	Fiscaliza a gestão orçamentária, financeira, contábil e patrimonial do Instituto.
	Comitê de Investimentos	É órgão auxiliar no processo decisório quanto à execução da política de Investimentos.
Diretoria Executiva	Diretor Superintendente	Responsável pela coordenação geral, representação e execução das ações institucionais.
	Diretor de Administração e Finanças	Gerencia os recursos orçamentários, financeiros e administrativos do Instituto.
	Diretor de Previdência	Cuida da concessão e revisão de benefícios, além do cadastro dos segurados.

Fonte: Art. 78 da Lei Complementar nº 1.644, de 29 de dezembro de 2020.

Além disso, a Lei Complementar nº 1.713/2022 introduziu regras sobre o recenseamento previdenciário e entre outras alterações importantes no regime, enquanto a Lei Complementar nº 1.792/2023 e a Lei Complementar nº 1.922/2024 promoveram ajustes pontuais para adequar a legislação municipal.

Outro aspecto relevante, é a adesão voluntária, do ISSM, ao Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social (Pró-Gestão RPPS), coordenado pela Secretaria de Previdência. A partir da implementação de ações estruturadas nos eixos de Governança, Controle

Interno e Educação Previdenciária, devidamente auditadas por entidade externa independente, o Instituto conquistou a certificação no Nível II em 2020. Dando continuidade ao aprimoramento de suas práticas de gestão, o ISSM alcançou, em 2024, o Nível III de certificação.

O Pró-Gestão RPPS (Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social) é uma iniciativa do Governo Federal, através da Secretaria de Previdência, voltada a incentivar boas práticas de governança, gestão e transparência nos Regimes Próprios de Previdência Social RPPS.

Carvalho et al. (2018) ressaltam que a adesão ao programa impacta na profissionalização da gestão previdenciária, trazendo maior controle e transparência, o que contribui para a melhoria e o fortalecimento da governança nos RPPS.

Sell e Alves (2024) destacam que, ao atingir o nível máximo de certificação, a organização fortalece a sua legitimidade perante outros RPPS e o mercado financeiro, ampliando seu leque de possibilidades de investimento e contribuindo para a sustentabilidade do plano previdenciário.

Para o ISSM, a adesão ao Pró-Gestão, significa assumir um compromisso com a profissionalização da gestão previdenciária, resultando em mais segurança para os segurados (servidores e aposentados), melhor desempenho financeiro do fundo previdenciário e maior reconhecimento institucional.

2.3 INSTRUMENTOS DE AVALIAÇÃO DA GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

A institucionalização da governança pública requer, além da adoção de boas práticas, a existência de instrumentos que possibilitem medir, monitorar e aprimorar continuamente sua aplicação nas organizações estatais.

Segundo Ramos (2010), instrumentos de governança como avaliações periódicas, auditorias e índices de desempenho ampliam a capacidade do Estado de alinhar sua atuação a princípios de *accountability* e responsividade, fortalecendo a legitimidade institucional e o planejamento estratégico.

Nesse processo, têm destaque tanto os mecanismos criados por órgãos centrais e de controle externo, como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Secretaria de Previdência, quanto às instâncias de controle interno local, como a auditoria interna municipal, que vem assumindo papel mais estratégico no fortalecimento da governança nos entes subnacionais.

Da mesma forma, Rocha e Silva (2020) argumentam que auditorias aplicadas a processos de governança permitem identificar fragilidades organizacionais e induzir transformações internas, especialmente em administrações municipais com baixos níveis de institucionalização.

A avaliação da governança tornou-se um componente indispensável para a melhoria da gestão pública, fornecendo diagnósticos e evidências que subsidiam decisões estratégicas, correções de rumo e prestação de contas à sociedade.

O iESGo³, por exemplo, é o novo instrumento de avaliação desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), substituindo o antigo Índice Integrado de Governança e Gestão Públicas (iGG). Implementado em 2024, o iESGo amplia o escopo de avaliação ao incorporar práticas de sustentabilidade ambiental e social, alinhando-se aos princípios ESG (Environmental, Social, and Governance).

A metodologia do iESGo baseia-se em um questionário de autoavaliação, abrangendo nove dimensões: liderança, estratégia, controle, gestão de pessoas, gestão de tecnologia da informação e segurança da informação, gestão de contratações, gestão orçamentária, sustentabilidade ambiental e sustentabilidade social.

A aplicação do iESGo visa fornecer um diagnóstico abrangente da maturidade em governança, gestão e sustentabilidade das organizações públicas, promovendo a melhoria contínua e a transparência na administração pública (Brasil, 2024).

³ O iESGo (Índice ESG – Governança, Sustentabilidade e Inovação) foi desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União a partir do questionário do antigo iGG (Índice Integrado de Governança e Gestão), incorporando dimensões relacionadas aos critérios ESG (Environmental, Social and Governance), como sustentabilidade ambiental e social, além de manter a avaliação das práticas de governança e gestão das organizações públicas federais. A edição inaugural ocorreu em 2024 e contemplou 387 instituições, abordando temas como liderança, estratégia, controle, gestão de pessoas, TI, contratações, gestão orçamentária, sustentabilidade ambiental e social.

O ISP-RPPS, elaborado pela Secretaria de Previdência, é um instrumento público e acessível que mede a qualidade da gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social. Ele avalia cinco dimensões: Gestão e Transparência, Situação Financeira e Atuarial, Regularidade, Conformidade e Cobertura Previdenciária (Brasil, 2022).

Cada RPPS recebe uma pontuação de 0 a 1.000, com base em dados declarados em cadastros oficiais como CADPREV, demonstrativos contábeis e relatórios atuariais. O índice é atualizado anualmente e publicado no portal da Previdência. De acordo com a Secretaria, o ISP-RPPS serve como referência para o acompanhamento da gestão e para o estímulo à adoção de boas práticas, funcionando também como critério de priorização de assistência técnica e acesso a programas federais (Brasil, 2022).

As auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas e pela Controladoria-Geral da União (CGU) também figuram como instrumentos relevantes para avaliar a governança pública. Diferentemente das auditorias contábeis ou operacionais tradicionais, as auditorias de governança focam nos mecanismos e estruturas de liderança, estratégia e controle de cada organização, observando sua aderência a referenciais normativos e boas práticas.

O TCU realiza auditorias de governança baseadas em seu próprio referencial, avaliando a existência e efetividade de conselhos, comitês, políticas internas e sistemas de integridade (Brasil, 2020). A CGU, por sua vez, têm utilizado abordagens similares em suas ações de auditoria interna governamental, com foco em riscos institucionais, governança de TI e políticas transversais como integridade e transparência (Brasil, 2019).

Essas auditorias produzem relatórios com recomendações de aperfeiçoamento, e seu impacto vai além da conformidade, pois induzem mudanças organizacionais e fortalecem a cultura da boa governança. Além disso, os achados podem ser utilizados como critérios de elegibilidade para repasses de recursos, convênios e parcerias da União com estados e municípios (Brasil, 2019).

No campo da previdência própria, destaca-se o Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos RPPS – Pró-Gestão RPPS. Mais do que

um selo de qualidade, a certificação é resultado de um processo de auditoria externa que avalia a adoção de 24 práticas divididas em três eixos: controles internos, governança e educação previdenciária (Brasil, 2020).

O Pró-Gestão possui quatro níveis de certificação e é voluntário. No entanto, regimes certificados obtêm melhor desempenho nos rankings da Secretaria de Previdência, maior visibilidade positiva e demonstram comprometimento com a boa gestão. Como observa Nogueira (2023), a certificação tem sido um importante instrumento de indução da governança previdenciária, contribuindo para a sustentabilidade, a profissionalização e o controle dos regimes próprios.

Além dessas instâncias centrais, a auditoria interna municipal tem ampliado seu escopo de atuação para além da conformidade, incorporando práticas de auditoria baseada em risco e auditorias operacionais.

A ampliação do escopo da auditoria interna municipal, que passa a incorporar abordagens baseadas em risco e auditorias operacionais, reflete uma diretriz institucional incentivada por órgãos de controle, como a Controladoria-Geral da União. Segundo orientações técnicas da CGU, os serviços de auditoria devem contribuir para o aperfeiçoamento da governança, do gerenciamento de riscos e da eficácia dos controles internos, fortalecendo o papel estratégico das unidades de auditoria no setor público (Brasil, 2020).

A multiplicidade de instrumentos de avaliação demonstra que a governança pública deixou de ser um conceito normativo para se tornar uma dimensão mensurável e monitorada. A aplicação de índices, auditorias e certificações permite transformar diretrizes em práticas concretas e assegura que os gestores estejam continuamente comprometidos com a melhoria institucional. Esses mecanismos, ao se articularem com instâncias de controle interno, externo e social, consolidam uma governança pública mais transparente, eficiente e orientada por resultados.

2.4 NORMAS INTERNACIONAIS E NACIONAIS DE AUDITORIA INTERNA

A atividade de auditoria interna é regida por um conjunto robusto de normas internacionais e nacionais que estabelecem princípios, requisitos e boas práticas a serem observadas pelos profissionais da área.

No contexto da administração pública, essas normas são essenciais para legitimar e padronizar a atuação das unidades de auditoria, conferindo a elas maior efetividade, objetividade e aderência à boa governança.

No plano internacional, um referencial é o International Professional Practices Framework (IPPF), emitido pelo Institute of Internal Auditors (IIA). Essa estrutura, reconhecida mundialmente, organiza-se em elementos obrigatórios — como a Definição de Auditoria Interna, o Código de Ética, os Princípios Fundamentais e as Normas Internacionais — e em orientações recomendadas, a exemplo dos guias de implementação e suplementares.

Segundo o IIA (2020), a auditoria interna deve atuar de maneira independente e objetiva, com o propósito de agregar valor e melhorar as operações da organização por meio da avaliação dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos.

As Normas Internacionais estão subdivididas em Normas de Atributo, que tratam das características necessárias à atividade e aos profissionais, e Normas de Desempenho, que orientam a execução dos trabalhos de auditoria. Elas estabelecem parâmetros para a independência organizacional, a objetividade, a proficiência técnica, o planejamento baseado em riscos, a comunicação dos resultados e o monitoramento de recomendações, entre outros aspectos fundamentais (IIA, 2013).

O IPPF passou por uma atualização em 2024, culminando na publicação dos Global Internal Audit Standards. Essa nova estrutura consolida os elementos obrigatórios anteriores em um único documento normativo, estabelecendo princípios e requisitos mais claros, com foco ampliado na agregação de valor, no assessoramento e na adaptação às transformações organizacionais (IIA, 2024).

No Brasil, a atividade de auditoria interna no setor público federal é disciplinada por um conjunto de normas expedidas pela Controladoria-Geral da União (CGU).

A Instrução Normativa CGU nº 3/2017 é um marco normativo nacional e institui o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental, que define princípios, diretrizes e requisitos para a execução das auditorias nos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal. De acordo com a CGU (2017), esse referencial visa alinhar a auditoria interna brasileira às melhores práticas internacionais e fortalecer sua contribuição para a governança pública.

Complementarmente, a Instrução Normativa CGU nº 9/2018 estabelece regras para a elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), reforçando a importância do planejamento baseado em riscos, da transparência das ações e da prestação de contas pelos responsáveis pela atividade.

Conforme observado por Tristão, Lima e Carrozzino (2024), essas normas representam um avanço no sentido da profissionalização da auditoria no setor público, promovendo maior articulação com a estratégia institucional e melhor gestão de riscos.

Estudos recentes também destacam o processo de convergência entre os padrões internacionais do IPPF e as normas nacionais.

Oliveira, Araujo e Silva (2023) observaram que, após a publicação da IN nº 3/2017, as unidades de auditoria interna governamental no Brasil passaram a apresentar maior aderência ao modelo das três linhas de defesa, com melhoria na qualidade do planejamento e maior alinhamento metodológico às práticas internacionais.

Além disso, outras normas, como a IN CGU nº 8/2017 e a IN CGU nº 5/2021, detalham procedimentos e atualizam práticas de monitoramento, capacitação e avaliação de qualidade da auditoria interna governamental. Segundo Amorim (2022), esse conjunto normativo tem consolidado a auditoria interna como componente estratégico da governança pública, ao estabelecer padrões de qualidade e assegurar maior alinhamento com os objetivos organizacionais.

Complementando esse panorama, Pinheiro e Oliva (2020) afirmam que a alta administração de instituições públicas reconhece a importância das auditorias

internas quando alinhadas a padrões normativos sólidos e atualizados, o que reforça sua credibilidade técnica e capacidade de contribuir para a melhoria institucional.

Este conjunto de normas internacionais e nacionais configura um arcabouço normativo consistente e integrado, que orienta a atuação da auditoria interna em sintonia com as exigências contemporâneas de transparência, responsabilidade e eficiência no setor público.

2.5 A AUDITORIA INTERNA NO INSTITUTO DE SEGURIDADE DO SERVIDOR MUNICIPAL (ISSM) DE CAMAÇARI: NORMAS E LIMITAÇÕES ESTRUTURAIS

A auditoria interna do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal de Camaçari (ISSM) foi formalmente instituída como cargo técnico permanente por meio da Lei Municipal nº 1.029/2009, que organizou a estrutura administrativa da autarquia. Posteriormente, a Lei Municipal nº 1.387/2015 manteve a estrutura de “Controle Interno e Auditoria” no âmbito da Diretoria da Superintendência, ao lado das assessorias técnica, jurídica e institucional (Camaçari, 2015).

Não se pode deixar de mencionar que a Resolução nº 1.120/2005, do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, determina que todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta dos Poderes Executivo e Legislativo municipais instituem, de forma obrigatória, sistemas de controle interno (TCM-BA, 2005, art. 4º).

No tocante à execução das atividades de controle, o normativo estabelece que a unidade responsável deve realizar auditorias de forma sistemática, utilizando-se de relatórios mensais que demonstrem a análise dos atos administrativos e contábeis (TCM-BA, 2005, art. 10º, 13º e 15º). Esses relatórios funcionam como instrumentos de verificação preventiva e corretiva, contribuindo para a transparência e para o fortalecimento da gestão.

Quanto às consequências do descumprimento, a resolução prevê de acordo com o art. 20 da Resolução nº 1.120/2005, a não observância das exigências previstas no dispositivo anterior, incluindo aquelas estabelecidas em seus §§ 1º e 2º,

poderá resultar na rejeição das contas anuais do órgão municipal, nos termos do art. 1º, inciso XXXVIII, da Resolução TCM nº 222/1992 (TCM-BA, 2005).

Resolução nº 1.120/2005 reforça a centralidade dos sistemas de controle interno como mecanismos essenciais à boa governança pública, ao exigir sua estruturação formal, a execução contínua de auditorias e o registro de suas atividades, promovendo a eficiência administrativa e a transparência (TCM-BA, 2005).

Essa disposição da Lei Municipal nº 1.387/2015 foi atualizada pela Lei Municipal nº 1.582/2019, que alterou a nomenclatura da unidade para Controladoria, mantendo-a vinculada à Diretoria Executiva do Instituto (Camaçari, 2019).

A atual estrutura foi consolidada pela Lei Complementar nº 1.644/2020, que revogou normas conflitantes e passou a regulamentar de forma abrangente o RPPS do município (Camaçari, 2020).

A inserção da Controladoria no núcleo da Diretoria da Superintendência reforça o papel estratégico da auditoria interna dentro da estrutura de governança do ISSM. Ainda conforme o art. 13 da Lei nº 1.582/2019, o controle interno do Instituto poderá ser exercido pela Controladoria Geral do Município, assegurando a supervisão técnica da função auditiva (Camaçari, 2019).

A descrição sumária do cargo de Auditor Interno encontra-se no anexo da Lei nº 1.387/2015, e define como principal missão do cargo “assegurar a confiabilidade, eficácia e economicidade dos sistemas e das unidades de controle interno do ISSM, bem como avaliar o grau de observância à legislação vigente e às diretrizes e normas estabelecidas” (Camaçari, 2015, art. 2º).

Trata-se de um cargo de natureza técnica, de provimento efetivo, que exige graduação em Ciências Contábeis, aprovação em curso de formação inicial e registro no respectivo conselho profissional, conforme a legislação federal aplicável.

Entre as atribuições principais do Auditor Interno, estabelecidas em lei, destacam-se:

- Realizar auditorias em processos administrativos, financeiros, patrimoniais, de pessoal e de arrecadação;

- Avaliar contratos, convênios, execução orçamentária e outros instrumentos congêneres;
- Monitorar o cumprimento de obrigações legais e contratuais;
- Examinar ferramentas de controle orçamentário e operacional;
- Assessorar tecnicamente a gestão em melhorias de rotinas contábeis e fiscais;
- Detectar riscos e propor soluções corretivas no âmbito da administração previdenciária municipal.

Ao manter a função de auditoria interna institucionalizada, o ISSM fortalece seus mecanismos de integridade, conformidade e avaliação contínua, elementos indispensáveis à boa governança do Regime Próprio de Previdência Social.

Segundo a Secretaria de Previdência (Brasil, 2020), a implementação de mecanismos de controle interno e auditoria é considerada essencial para assegurar a legalidade, a transparência e a segurança da gestão dos RPPS, além de contribuir diretamente para sua credibilidade institucional e sustentabilidade.

CAPÍTULO 3

BASES TEÓRICAS SOBRE SEGURIDADE SOCIAL, GOVERNANÇA PÚBLICA E AUDITORIA INTERNA

3.1 A SEGURIDADE SOCIAL NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 instituiu a Seguridade Social como um sistema amplo de proteção social, estruturado a partir da integração de políticas públicas nas áreas de saúde, previdência social e assistência social.

Segundo Fleury (2005, p. 453), “a Constituição de 1988 avançou em relação às formulações legais anteriores, ao garantir um conjunto de direitos sociais, expressos no capítulo ‘Da ordem social’, inovando ao consagrar o modelo de seguridade social, como ‘um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social’”.

A estrutura da Seguridade Social foi concebida como instrumento essencial do Estado para a promoção da justiça social e da redução das desigualdades, integrando o modelo de Estado de Bem-Estar Social adotado pela Constituição de 1988.

Segundo Sposati (2018), a CF/88 instituiu uma concepção de proteção social estatal, pública e universal, fundamentada na seguridade social e acompanhada de um orçamento próprio.

Bonavides (2007) afirma que a Constituição de 1988 marca a transição do Estado liberal para o Estado Social no Brasil, atribuindo ao poder público obrigações positivas de promoção da justiça social, por meio da efetivação dos direitos sociais fundamentais.

Essa concepção rompeu com o paradigma predominantemente contributivo vigente até então e passou a incorporar princípios universais, permitindo a ampliação do acesso aos direitos sociais por meio de políticas públicas organizadas de forma descentralizada e participativa.

Silva, Yazbek e Di Giovanni (2005) afirmam que a constituição instituiu a seguridade social como um sistema integrado de políticas públicas, fundamentado na universalidade dos direitos sociais, rompendo com o modelo anterior centrado na lógica contributiva.

O artigo 195 da Constituição estabelece o custeio solidário da seguridade, envolvendo toda a sociedade – empregadores, trabalhadores, entes públicos e, em algumas hipóteses, beneficiários –, reforçando o princípio da equidade na forma de participação no custeio. Outros princípios estruturantes, como a universalidade da cobertura e do atendimento, a seletividade e distributividade na prestação dos benefícios, a descentralização administrativa e a participação da comunidade, foram expressamente incorporados, conferindo ao sistema caráter abrangente e democrático (Brasil, 1988).

Boschetti (2006) ressalta que a seguridade social no Brasil é baseada em princípios constitucionais como a universalidade e a uniformidade dos serviços, mas aponta que a predominância do modelo contributivo limita a efetivação plena desses direitos.

A institucionalização da Seguridade Social representa, portanto, um marco jurídico e político na consolidação dos direitos sociais no Brasil. Ao garantir um sistema articulado de proteção contra os riscos sociais, a Constituição de 1988 fortaleceu o papel do Estado na promoção do bem-estar coletivo, conferindo à Seguridade o status de função essencial e contínua da administração pública.

Desse modo, conforme destacam Fleury (2005) e Boschetti (2006), a seguridade social configura-se como um sistema público e integrado de proteção social, voltado à promoção de direitos universais e ao rompimento da lógica fragmentada anteriormente centrada na contribuição previdenciária.

3.2 SUSTENTABILIDADE, TRANSPARÊNCIA E RESPONSABILIDADE NA GESTÃO PREVIDENCIÁRIA

A adoção de práticas robustas de governança é crucial para a sustentabilidade e confiança nos RPPS. Esses regimes abrangem grande relevância social e econômica: existem atualmente em torno de 2.150 RPPS no Brasil, cobrindo

quase 10 milhões de segurados (Brasil, 2023a). Diante dessa magnitude, o desafio central é realizar uma gestão adequada que preserve o equilíbrio atuarial e a perenidade do sistema previdenciário dos servidores públicos (Brasil, 2020a).

Silva e Santos Júnior (2024) destacam que a sustentabilidade financeira e atuarial dos RPPS está diretamente relacionada à capacidade desses regimes de manter a solvência ao longo do tempo.

Caetano (2015) argumenta que a solvência fiscal de longo prazo dos RPPS é fundamental para garantir a sustentabilidade desses regimes diante do envelhecimento populacional e das pressões sobre as finanças públicas.

Para isso, a gestão previdenciária precisa se apoiar em três pilares fundamentais: sustentabilidade, transparência e responsabilidade. Esses princípios são essenciais para garantir não apenas a continuidade do pagamento de benefícios, mas também a credibilidade e a confiança dos segurados e da sociedade.

Santos (2016) destaca que a sustentabilidade dos regimes próprios de previdência está associada à adoção de práticas de transparência e responsabilidade na gestão, com ênfase na divulgação clara das informações e no cumprimento rigoroso das normas legais.

A sustentabilidade refere-se à necessidade de assegurar que os recursos previdenciários sejam suficientes para custear todas as obrigações presentes e futuras do regime. Isso implica a realização de avaliações atuariais periódicas e o cumprimento rigoroso das diretrizes legais voltadas ao equilíbrio financeiro e atuarial, conforme previsto no artigo 1º da Lei nº 9.717/1998.

Kroth e Goularte (2019) argumentam que a avaliação atuarial é uma ferramenta essencial para dimensionar e acompanhar o equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS, garantindo a continuidade e o cumprimento das obrigações previdenciárias.

A transparência, por sua vez, representa um elemento central para o fortalecimento da governança e para a promoção do controle social. A legislação brasileira, especialmente a Lei nº 9.717/1998 e a Lei de Acesso à Informação - LAI

(Lei nº 12.527/2011), estabelece a obrigatoriedade de divulgação de dados e informações que permitam aos segurados e demais interessados acompanhar a gestão do RPPS de forma clara e acessível.

Hoch, Rigui e Silva (2012) argumentam que a promulgação da Lei nº 12.527/2011 representou uma mudança de paradigma na administração pública brasileira, ao estabelecer a publicidade e a transparência como regra e o sigilo como exceção. Eles destacam que a LAI regulamentou o direito fundamental à informação, promovendo o desenvolvimento de uma cultura de acesso baseada na transparência ativa e na disponibilização espontânea de informações pelos órgãos públicos.

Essa prática não apenas cumpre um dever legal, mas também contribui para ampliar a confiança na administração previdenciária. A transparência facilita a fiscalização por parte dos órgãos de controle e da própria sociedade, sendo essencial para a legitimidade do regime.

Vaz de Lima (2021) ressalta que a transparência contribui para aproximar o regime próprio de seus segurados, colaboradores e da sociedade em geral, podendo inclusive se valer de instrumentos alternativos de comunicação para ampliar seu alcance.

A responsabilidade na gestão previdenciária está diretamente relacionada ao dever ético e legal dos administradores públicos. Cabe aos gestores e conselhos do RPPS a condução das atividades do regime em estrita conformidade com as normas vigentes, sendo responsáveis por qualquer irregularidade ou desvio que comprometa a saúde financeira e a integridade do sistema.

Iten (2022) argumenta que a certificação profissional dos dirigentes e conselheiros dos RPPS é fundamental para a profissionalização da gestão previdenciária. Ela destaca que essa certificação contribui para o fortalecimento dos RPPS e a melhoria nos processos organizacionais.

Conforme diretrizes estabelecidas nos manuais técnicos de gestão previdenciária, a sustentabilidade, a transparência e a responsabilidade configuram-se como pilares para a boa governança dos RPPS. Esses elementos, quando observados de maneira integrada e permanente, garantem não apenas a

proteção dos direitos dos servidores públicos, mas também a estabilidade e a credibilidade das políticas previdenciárias no âmbito dos entes federativos.

3.3 GOVERNANÇA PÚBLICA: CONCEITOS, PRINCÍPIOS E APLICAÇÕES

A governança pública tem ganhado centralidade nos debates sobre a modernização do Estado e a efetividade das políticas públicas. Distinta da gestão operacional, a governança refere-se à capacidade das organizações públicas de formular estratégias, liderar com legitimidade e exercer o controle de seus processos e resultados com base em princípios como transparência, equidade, responsabilidade e integridade.

Ao longo dos anos, organismos internacionais e instituições nacionais, como o Banco Mundial, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU), vêm consolidando referenciais para orientar a adoção de práticas de boa governança nos diferentes níveis da administração pública.

Este item tem por objetivo apresentar os fundamentos conceituais da governança no setor público, os princípios estruturantes segundo os principais órgãos de referência, sua aplicação no contexto das instituições previdenciárias públicas e os instrumentos utilizados para sua avaliação.

A governança pública emergiu nas últimas décadas como um dos pilares essenciais para o fortalecimento institucional, a melhoria da entrega de políticas públicas e o resgate da confiança da sociedade nas instituições do Estado.

Segundo Bresser-Pereira (2004) e Ramos (2010), a governança pública é concebida como um modelo organizacional voltado para a articulação estratégica entre Estado e sociedade, com vistas ao fortalecimento institucional, à qualidade dos serviços públicos e à legitimidade das decisões governamentais.

Diferentemente da gestão, que se refere à operação cotidiana das organizações, a governança está associada à capacidade de direcionar, supervisionar e responsabilizar estrategicamente a administração pública, em alinhamento com os interesses coletivos.

De acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU), governança no setor público é definida como “o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (Brasil, 2014, p. 17). Essa definição posiciona a governança como uma função integradora entre os objetivos institucionais, os recursos disponíveis e as expectativas dos cidadãos.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) também considera a governança como a “estrutura institucional por meio da qual o poder é exercido nas instituições públicas, com base em princípios como responsabilidade, transparência, participação e Estado de Direito” (OCDE, 2011, p. 21). A OCDE salienta que uma governança eficaz exige não apenas regras formais, mas também culturas organizacionais que promovam a integridade, o aprendizado institucional e o foco em resultados.

No plano internacional, o Banco Mundial entende a governança como a “maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos econômicos e sociais de um país com vistas ao desenvolvimento” (World Bank, 1992, p. 1). Esse conceito evidencia que a governança pública está diretamente vinculada à capacidade estatal de promover o desenvolvimento sustentável, com inclusão, estabilidade institucional e controle da corrupção.

Importante destacar que a governança também exige articulação entre as estruturas de governo, órgãos de controle, servidores e a sociedade, de modo que haja clareza de papéis, prestação de contas contínua e avaliação dos resultados.

A literatura especializada reforça essa visão, como destaca Silva (2015), ao afirmar que a governança pública está alicerçada em práticas decisórias baseadas em planejamento, risco, transparência e efetividade, constituindo um modelo de gestão orientado por valores públicos e não apenas por normas procedimentais.

A governança no setor público não é apenas um conceito técnico, mas um paradigma de ação institucional, que orienta o comportamento dos agentes públicos em direção à geração de valor público, sustentabilidade e confiança democrática.

A consolidação da governança no setor público depende da adoção de

princípios estruturantes capazes de orientar a tomada de decisão, a organização institucional e a responsabilização dos agentes públicos.

Nesse sentido, Matias-Pereira (2010) observa que os princípios fundamentais da governança no setor público envolvem a promoção da transparência, da equidade, da legalidade, da prestação de contas e da ética. Segundo o autor, a adoção desses valores amplia a confiança social nas instituições e aprimora a qualidade dos serviços públicos.

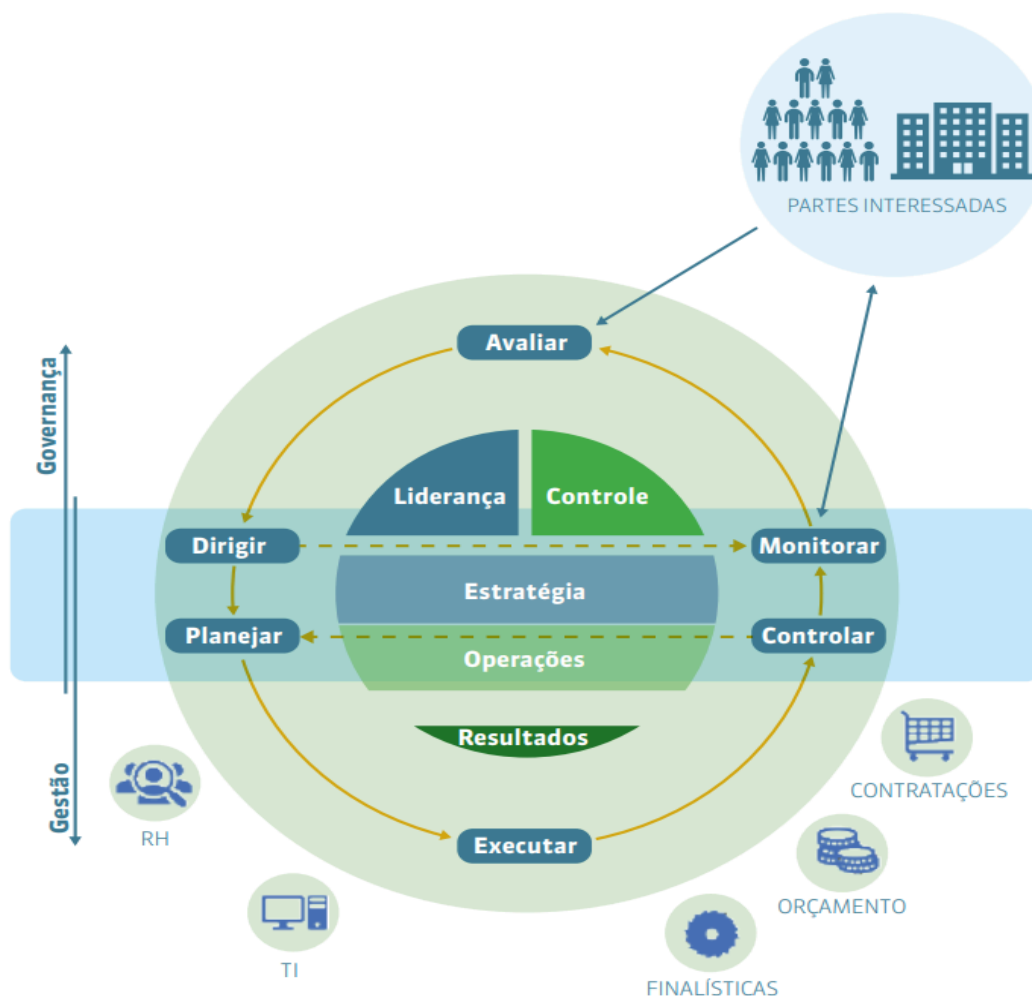
Referenciais teóricos e institucionais desenvolvidos por órgãos como o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Banco Mundial têm desempenhado papel importante nesse processo, contribuindo para a padronização de boas práticas e o fortalecimento da cultura de integridade e resultados na administração pública.

No contexto brasileiro, o TCU estabeleceu um modelo conceitual robusto a partir do seu Referencial Básico de Governança Organizacional, atualizado em 2020.

Esse referencial apresenta a governança como o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle, os quais permitem aos dirigentes de uma organização pública avaliar seu ambiente, direcionar suas ações e monitorar os resultados alcançados, de forma a atender adequadamente às demandas da sociedade (Brasil, 2020).

Os mecanismos de governança estruturam-se em três grandes funções: avaliar, direcionar e monitorar, exercidas sobre as atividades da gestão. Esta, por sua vez, opera com base nas funções de planejar, executar e controlar. A integração entre governança e gestão é fundamental para assegurar o alinhamento institucional, a continuidade das políticas públicas e a entrega de valor à sociedade.

Figura 3 – Modelo de Governança e Gestão (TCU, 2020):



Fonte: Tribunal de Contas da União - 2020.

“As atividades de governança (avaliar, direcionar e monitorar) são implementadas por meio de práticas que podem ser agrupadas em três mecanismos, a saber: liderança, estratégia e controle.” (Brasil, 2020, p. 21)

No plano internacional, o Banco Mundial propõe uma abordagem ampliada de governança por meio dos Worldwide Governance Indicators (WGI).

Esses indicadores globais permitem diagnosticar pontos fortes e fracos das instituições públicas, auxiliando tanto na avaliação da administração pública quanto na formulação de políticas informadas por evidências de boa governança.

Salgado e Fiuza (2015), pesquisadores do Ipea, destacam que a qualidade da governança institucional deve ter lugar de destaque na agenda de políticas públicas.

Desde os anos 1990, existe um esforço de avaliação comparativa da governança entre países – e é nesse contexto que os *Worldwide Governance Indicators* (WGI) do Banco Mundial se tornaram ferramentas essenciais, compilando dados de múltiplas fontes e agrupando-os em seis dimensões centrais de governança.

Esses indicadores agregam dados de mais de 200 países em seis dimensões: (i) voz e accountability (participação democrática e liberdade de expressão); (ii) estabilidade política e ausência de violência; (iii) efetividade governamental; (iv) qualidade regulatória; (v) Estado de Direito; e (vi) controle da corrupção (World Bank, 2007). Esses pilares orientam a análise comparada da governança pública no contexto internacional, sendo amplamente utilizados por organismos multilaterais e países em desenvolvimento como referência para reformas institucionais.

Apesar de abordagens distintas, há convergência entre o modelo do TCU e os indicadores do Banco Mundial quanto à centralidade da responsabilização dos gestores, da eficiência administrativa, da transparência e da legitimidade democrática como pilares da boa governança. Ambos os referenciais reconhecem que a governança pública eficaz requer mais do que regras formais — ela demanda práticas decisórias consistentes, liderança ética e mecanismos de escuta e resposta à sociedade.

Já para Cavalcante (2017), a governança moderna requer que os dirigentes públicos atuem como articuladores de interesses legítimos, utilizando instrumentos como planejamento estratégico, gestão de riscos e controle interno para alinhar suas ações às demandas coletivas.

Em síntese, os princípios da governança pública, conforme estruturados pelo TCU e pelo Banco Mundial, fornecem as bases normativas e operacionais para o aprimoramento da gestão estatal, orientando o comportamento dos gestores, o funcionamento das instituições e a relação entre Estado e sociedade.

A governança em instituições previdenciárias públicas, notadamente nos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), consiste no conjunto de processos, políticas e normas aplicados à gestão do regime, com o objetivo de consolidar boas

práticas administrativas e proteger os interesses de todos os envolvidos (segurados, entes federativos, sociedade etc.), aumentando a confiança. (Brasil, 2020a).

Trata-se de aplicar os princípios de boa gestão pública ao âmbito previdenciário, assegurando que a autoridade responsável utilize seus poderes visando às finalidades da instituição de seguridade social dentro dos limites da lei (Rodrigues; Furtado; Lima, 2019).

Em suma, a governança busca garantir que os RPPS cumpram sua missão de forma eficiente, transparente e sustentável, preservando os direitos dos segurados e o equilíbrio financeiro-atuarial do sistema (Nogueira, 2023).

Além disso, estudos recentes indicam que o fortalecimento da governança contribui diretamente para a sustentabilidade dos RPPS. Nogueira (2023), por exemplo, concluiu que instrumentos de governança pública aplicados aos RPPS têm contribuído para a construção da sustentabilidade financeira e atuarial desses regimes, bem como para uma gestão fiscal mais eficiente da previdência dos servidores públicos.

Adotar boas práticas de governança também significa agregar valor público e elevar a qualidade dos serviços previdenciários. Conforme orientações do extinto Ministério da Previdência Social, a institucionalização de um modelo de governança corporativa nos RPPS trouxe maior integração entre os órgãos previdenciários e fortaleceu o compromisso com a sociedade na entrega de valor público, aprimorando processos, serviços e resultados esperados (Rodrigues; Furtado; Lima, 2019).

As instituições previdenciárias públicas devem observar princípios consagrados de governança corporativa adaptados ao setor público. De acordo com o Manual do Pró-Gestão RPPS (Brasil, 2020a), destacam-se quatro princípios fundamentais: transparência, equidade, prestação de contas (accountability) e responsabilidade corporativa:

Figura 4 – Princípios Fundamentais da Governança nos RPPS



Fonte: *Elaboração própria com base em BRASIL (2020a), IBGC (2015) e RODRIGUES; FURTADO; LIMA (2019).*

A Secretaria de Previdência explicita muitos desses princípios nas normas e manuais direcionados aos regimes próprios, deixando claro que a adoção de boas práticas de governança é condição necessária para a excelência na gestão previdenciária pública (Brasil, 2020a).

Uma iniciativa central para induzir e difundir boas práticas de governança nos RPPS é o Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão – Pró-Gestão RPPS. Instituído pela Portaria MPS nº 185/2015, o programa é voluntário e foca na elevação do patamar de excelência gerencial dos RPPS (Brasil, 2015).

Segundo definição oficial, o Pró-Gestão RPPS é um programa de certificação que visa ao reconhecimento das boas práticas de gestão adotadas pelos RPPS, por meio de avaliação conduzida por entidade certificadora externa credenciada (Brasil, 2020a). O programa está estruturado em três dimensões principais – Controles Internos, Governança Corporativa e Educação Previdenciária –, desdobradas em 24 ações concretas.

O Programa prevê quatro níveis de certificação, do Nível I (básico) ao Nível IV (avançado), de acordo com o grau de cumprimento das ações de melhoria. Conforme o Manual, um RPPS pequeno certificado no Nível I ou II não indica baixo grau de governança, mas sim que alcançou um nível adequado ao seu porte e estrutura (Brasil, 2020a).

Desde sua implementação prática em 2018, dezenas de entes federativos aderiram e foram certificados. Embora representem menos de 10% dos RPPS existentes, esses regimes concentram cerca de 47% dos recursos financeiros do sistema (Brasil, 2023a). O índice oficial ISP-RPPS também passou a incorporar critérios do programa (Brasil, 2023a).

Em resumo, o Pró-Gestão RPPS atua como instrumento indutor de governança, complementando os mecanismos coercitivos com uma abordagem de melhoria contínua e reconhecimento da excelência (Brasil, 2020a).

A ausência ou fragilidade de governança acarreta riscos como desequilíbrio financeiro e atuarial, ineficiência, corrupção, perda de credibilidade e sanções legais. O TCU já alertou que a inexistência de mecanismos adequados de acompanhamento e governança potencializa os riscos à sustentabilidade dos RPPS (TCU, 2016).

A experiência dos últimos anos mostra avanços importantes. Para (Nogueira, 2023), o aumento dos RPPS certificados, a exigência legal de profissionalização e a cobrança crescente por transparência são sinais de consolidação da governança no setor .

Implementar governança nos RPPS exige superar desafios relacionados à heterogeneidade dos regimes, à profissionalização dos gestores (Fernandes, 2016), ao comprometimento político, à disponibilidade de recursos e à continuidade institucional. A Lei nº 13.846/2019 (Brasil, 2019) reforçou essa agenda ao exigir certificação e experiência mínima dos dirigentes.

3.4 A AUDITORIA INTERNA COMO VETOR DE FORTALECIMENTO INSTITUCIONAL

A articulação entre controle interno, controle externo e controle social configura um sistema dinâmico de fiscalização, em que cada dimensão desempenha um papel complementar e sinérgico. O **controle interno**, exercido pela própria administração, atua de forma preventiva e contínua, gerando subsídios técnicos e agilizando a detecção de irregularidades de modo a evitar agravamentos posteriores (Lima, 2007).

Já o controle externo — realizado por órgãos autônomos como os Tribunais de Contas, com apoio do Legislativo — avalia a legalidade, economicidade e legitimidade dos atos administrativos, funcionando de maneira mais independente. (Brasil, 1988, art. 70)

O controle social, por sua vez, amplia o alcance dessa fiscalização ao inserir a sociedade civil diretamente nesse processo. Através de conselhos, audiências, ouvidorias e mecanismos digitais, os cidadãos acompanham e denunciam práticas inadequadas, fortalecendo a accountability pública.

Em muitos casos, o controle social atua como fonte de informação ou pressionador, compelindo os controles interno e externo a agirem. (Chió Serra; Carneiro, 2012, p. 47).

Pesquisas revelam que, quando há cooperação institucional, os controles interno e externo promovem ganhos expressivos em eficácia operativa. No âmbito estadual, por exemplo, a troca de dados, a participação em eventos conjuntos e o planejamento integrado de auditorias contribuem para um controle mais estratégico e menos burocrático (Lima, 2007).

Ademais, o controle interno é reconhecido como gerador de confiança — quando bem estruturado, embasa o trabalho do externo ao detectar falhas antes que se tornem danos — e por isso merece aprimoramento contínuo (Pederneiras et al., 2018).

O controle social, nessa sinergia, reforça a legitimidade do sistema. A Constituição Federal de 1988 assegura que qualquer cidadão pode denunciar irregularidades aos Tribunais de Contas, consolidando canais de participação popular que retroalimentam o controle formal (Brasil, 1988, art. 74, § 2º).

Há ainda iniciativas como o programa de fiscalização por sorteios da CGU, que engajam a sociedade desde o processo de auditoria, reputando mais lisuras ao processo e incentivando condutas preventivas na gestão pública (CGU, 2015).

Não obstante os benefícios da integração, também destacam-se riscos de sobreposição: múltiplas instâncias investigando os mesmos fatos podem causar retrabalho. Superá-los exige clareza de papéis e articulação proativa. Fóruns como o Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno têm se mostrado estratégicos ao promover eventos, compartilhar práticas e alinhar metodologias entre instâncias administrativas e judiciais (Lima, 2007).

O controle interno, externo e social, quando articulados de forma integrada, formam um sistema robusto de freios e contrapesos, capaz de promover prestação, eficiência, transparência e legitimidade à gestão pública. A eficácia plena desse modelo depende de estratégias conscientes de cooperação, comunicação e engajamento cidadão. A criação destes processos para o engajamento de cidadãos tem por objetivo facilitar a abertura de dados, orientar sobre sua utilização e corrigir falhas nos dados já disponibilizados" (Brasil, 2020, p. 92).

Nesse movimento, a auditoria interna, como uma das macro funções do sistema de controle interno, vem consolidando sua importância como instrumento estratégico de governança, avaliação e assessoramento nas organizações públicas.

Historicamente associada à verificação de conformidade, essa função evoluiu substancialmente nas últimas décadas, passando a incorporar atividades de análise de riscos, recomendação de melhorias e apoio à tomada de decisão, em alinhamento com os objetivos institucionais e os princípios da administração pública (Nogueira, 2023).

No setor público brasileiro, a auditoria interna não deve mais ser compreendida apenas como uma ferramenta do sistema de controle interno, mas como parte integrante do órgão central de controle, com papel estruturante na coordenação e no fortalecimento da governança.

Em diversos entes federativos, a auditoria encontra-se formalmente inserida nas controladorias gerais ou unidades centrais de controle interno, exercendo

funções de avaliação independente, consultoria e monitoramento de resultados, com base em riscos e objetivos estratégicos (Souza, 2021).

Esse reposicionamento institucional reflete um movimento de modernização da administração pública, em consonância com normativos nacionais, como a Instrução Normativa CGU nº 09/2018, e com padrões internacionais, como o International Professional Practices Framework (IPPF), emitido pelo The Institute of Internal Auditors (IIA), que reconhecem a relevância da auditoria interna como terceira linha de defesa dentro do modelo de governança organizacional (IIA, 2020).

Com o avanço das tecnologias e a crescente complexidade da gestão pública, as atividades da auditoria interna também vêm se transformando.

Ferramentas digitais, análise de grandes volumes de dados e técnicas de auditoria baseada em risco ampliaram o escopo e a profundidade do trabalho dos auditores. Mais recentemente, a aplicação da inteligência artificial em auditorias representa um novo horizonte de possibilidades, contribuindo para diagnósticos mais ágeis, preditivos e orientados por evidências (Pereira, 2019).

Este item visa apresentar a evolução conceitual da auditoria interna no setor público, contextualizando sua estrutura normativa, seu papel como linha de defesa, suas interfaces com a governança pública e sua atuação no contexto dos Regimes Próprios de Previdência.

Também serão discutidos os padrões internacionais que norteiam a profissão e, por fim, os impactos e as perspectivas trazidas pelo uso da inteligência artificial como instrumento de inovação e qualificação da atividade de auditoria governamental.

3.4.1 A Auditoria Interna no Contexto da Governança Pública

A auditoria interna no setor público brasileiro tem raízes na década de 1960, com a promulgação da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos públicos. Essa legislação instituiu formalmente a obrigatoriedade do controle na administração pública, com o seguinte dispositivo:

“O controle da execução orçamentária será exercido com o objetivo de comprovar a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações.”(BRASIL, Lei nº 4.320/1964, art. 76)

Contudo, foi com o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que a função de auditoria interna passou a ganhar contornos mais institucionais.

Este decreto reorganizou a Administração Pública Federal, estruturando o Sistema de Controle Interno no âmbito do Poder Executivo e prevendo a criação de unidades específicas de fiscalização e controle nos ministérios e órgãos da administração indireta.

Ao estabelecer a função de controle como um dos princípios fundamentais da administração, ao lado do planejamento, coordenação, descentralização e delegação, o Decreto-Lei nº 200/1967 deu início à configuração sistêmica da auditoria interna no setor público, reconhecendo sua importância para o bom funcionamento do Estado.

A auditoria interna tem suas origens ligadas à essa necessidade de fiscalização contábil e financeira nas organizações, com o propósito inicial de garantir a veracidade dos registros e a proteção do patrimônio.

No setor público, sua implantação esteve historicamente relacionada ao controle da legalidade dos atos administrativos e à conformidade com normas orçamentárias, contábeis e financeiras(Freire, 2017). Durante muito tempo, sua função foi predominantemente voltada à verificação documental e ao cumprimento formal de procedimentos.

No entanto, a partir das últimas décadas, a auditoria interna passou por um processo de reformulação conceitual e metodológica. Esse movimento foi impulsionado por mudanças na administração pública, como a adoção de modelos de gestão orientados por resultados, o fortalecimento da governança e a necessidade de maior transparência e responsabilização dos gestores públicos (Matias-Pereira, 2010).

Atualmente, a auditoria interna é compreendida como uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, concebida para agregar valor e melhorar as operações da organização. De acordo com o International Professional

Practices Framework (IPPF), emitido pelo The Institute of Internal Auditors (IIA), a auditoria interna:

“ajuda uma organização a alcançar seus objetivos, por meio de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles” (IIA, 2020).

No contexto do setor público brasileiro, a função da auditoria interna foi fortalecida por normativos como a Instrução Normativa CGU nº 09/2018, que define a auditoria interna governamental como atividade essencial para a avaliação da conformidade, da economicidade, da eficiência e da eficácia dos atos de gestão.

Além disso, o Decreto nº 3.591/2000, com alterações posteriores, institui o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, consolidando o papel estratégico das unidades de auditoria na promoção da boa governança.

A concepção atual de auditoria interna transcende a mera detecção de falhas ou irregularidades. Seu foco está na geração de valor para a administração pública, por meio de análises preventivas, identificação de oportunidades de melhoria, assessoramento aos gestores e promoção da integridade.

Nesse sentido, Amorim (2020) ressalta que o auditor interno contribui para fortalecer os processos de governança, gestão de riscos e controles internos, promovendo a integridade pública e oferecendo suporte estratégico à tomada de decisão.

A independência funcional, a objetividade, o sigilo profissional e a competência técnica são princípios fundamentais que regem a atuação do auditor interno (CGU, 2019).

Além disso, com o advento de novas tecnologias e o aumento da complexidade dos ambientes institucionais, a auditoria interna passou a incorporar ferramentas de análise de dados, auditorias baseadas em riscos, abordagens prospectivas e, mais recentemente, recursos de inteligência artificial, reforçando sua relevância estratégica e adaptabilidade frente às transformações da administração pública contemporânea.

De acordo com Araújo (2023), essas inovações têm potencializado a capacidade preventiva da auditoria, ampliando sua efetividade e permitindo intervenções mais tempestivas e fundamentadas.

A auditoria interna deixou de ser um instrumento meramente reativo e passou a ser reconhecida como um componente proativo e integrado ao sistema de governança pública. Sua evolução conceitual e prática reflete a transição de um modelo centrado na conformidade para um modelo voltado à integridade, ao desempenho e à geração de valor institucional.

O modelo das Três Linhas é amplamente reconhecido como uma estrutura organizacional eficaz para promover a boa governança, o gerenciamento de riscos e a robustez dos controles internos em organizações públicas e privadas.

Nesse modelo, a auditoria interna ocupa a chamada "terceira linha de defesa", sendo responsável por fornecer avaliações independentes e objetivas sobre a eficácia dos mecanismos de controle e da governança institucional como um todo (IIA, 2020).

A formulação original do modelo das Três Linhas de Defesa foi proposta pelo Institute of Internal Auditors (IIA) em 2013 e se baseava na lógica de uma estrutura com três camadas protetivas.

A primeira linha era composta pelas áreas operacionais, que assumiam diretamente a gestão dos riscos e a implementação dos controles internos.(IIA, 2013)

A segunda linha incluía funções de apoio como compliance, gestão de riscos e controle financeiro, com papel de supervisão, apoio metodológico e monitoramento.(IIA, 2013)

Já a terceira linha, composta pela auditoria interna, era encarregada de avaliar, de forma independente, a eficácia das duas primeiras linhas, promovendo a melhoria contínua e assegurando que os objetivos institucionais fossem alcançados com integridade e eficiência (IIA, 2013).

Em 2020, o IIA atualizou esse modelo, agora intitulado "Modelo das Três Linhas", com o objetivo de enfatizar a criação e a proteção de valor nas organizações, indo além da abordagem meramente defensiva. A nova versão reposiciona a governança como elemento central do arranjo institucional e reforça a ideia de que as três linhas devem atuar de maneira coordenada, mantendo, entretanto, suas funções distintas.

Figura 5 – Modelo das Três Linhas (2020)

O Modelo das Três Linhas do The IIA



Fonte: The Institute of Internal Auditors (2020, p. 4).

No modelo atualizado, a primeira e a segunda linhas continuam sob responsabilidade da gestão, com diferentes níveis de envolvimento na definição e execução de atividades de controle e gerenciamento de riscos. A terceira linha, mantida sob a responsabilidade da auditoria interna, passa a ter um papel ainda mais estratégico: prestar assessoria e assecuração independente sobre todos os aspectos da governança e da gestão de riscos, reportando-se diretamente ao conselho ou órgão de governança superior (IIA, 2020).

Essa concepção, no entanto, não está livre de críticas. Marks (2015) observa que o modelo pode induzir a uma visão excessivamente defensiva, baseada em camadas isoladas, e não em uma gestão integrada dos riscos, sugerindo que a auditoria interna deve atuar mais como parceira da gestão na definição de estratégias do que apenas como fiscalizadora independente.

Roussy e Rodrigue (2018) também questionam a efetividade da auditoria como terceira linha, destacando que, na prática, as dinâmicas organizacionais podem comprometer sua independência, especialmente quando o alinhamento entre os auditores e a alta gestão é excessivo.

No setor público brasileiro, a formalização desse modelo ocorreu com a publicação da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016, que orientou os órgãos e entidades da Administração Pública Federal a adotarem o modelo como referência para o fortalecimento de seus sistemas de controle interno e governança.

De acordo com esse normativo, a auditoria interna governamental é reconhecida como a terceira linha de defesa, com a missão de avaliar a efetividade da gestão de riscos, da governança e dos controles internos, de forma isenta e independente (Brasil, 2016).

As atribuições da auditoria interna como terceira linha incluem a realização de auditorias baseadas em risco, avaliações de conformidade, auditorias operacionais e o assessoramento estratégico à alta administração, com vistas à promoção da integridade, da economicidade e da eficiência.(Brasil, 2019).

Para desempenhar essa função com credibilidade, a auditoria interna deve manter independência organizacional, ter acesso direto ao conselho ou à autoridade máxima da entidade e possuir recursos técnicos e profissionais adequados (Brasil, 2019).

Além da atuação normativa, estudos de caso demonstram a aplicação prática e os benefícios do modelo no setor público. O trabalho de Souza e Louzada (2020), por exemplo, analisou a implementação das três linhas no Poder Executivo do Estado do Espírito Santo e concluiu que a adoção do modelo contribuiu

significativamente para a maturidade da gestão de riscos e para a melhoria do sistema de governança.

O estudo evidenciou que, ao clarificar as responsabilidades das três linhas e fortalecer a função da auditoria interna, o modelo promoveu maior articulação entre os controles operacionais, o monitoramento interno e a avaliação independente, resultando em decisões mais qualificadas e maior confiabilidade institucional.

Outros autores também reforçam a importância da auditoria como terceira linha no contexto brasileiro. Amorim (2022) salienta que a auditoria interna ocupa posição estratégica no sistema de integridade das organizações, sendo responsável por verificar a eficácia dos mecanismos de compliance e dos controles anticorrupção, o que reforça sua relevância para o fortalecimento da governança pública e privada.

Richard Chambers, ex-presidente do IIA, complementa essa visão ao destacar que a auditoria interna representa os olhos e ouvidos do conselho dentro da organização, sendo a principal fonte de confiança dos órgãos de governança em relação à eficácia dos controles internos e do gerenciamento de riscos (Chambers, 2023).

A essência do modelo está na segregação clara das responsabilidades, na colaboração entre as funções e na independência da auditoria interna como componente essencial da governança. Quando implementado de forma coerente, o modelo fortalece a cultura de controle, amplia a transparência e assegura maior efetividade na gestão pública.

A auditoria interna no setor público tem se consolidado como um instrumento estratégico para a promoção da integridade, da eficiência administrativa e da gestão de riscos nas organizações governamentais.

Seu foco tradicional na verificação da conformidade normativa foi ampliado, incorporando dimensões analíticas e preventivas que permitem apoiar os gestores na melhoria do desempenho institucional e no alcance dos objetivos organizacionais.

Sant'ana, Locatelli e Turri (2017) destacam que a auditoria interna tem por objetivo examinar e avaliar a integridade, adequação, eficácia e eficiência dos

processos e controles internos, apoiando a gestão na condução estratégica das atividades públicas.

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental (Brasil, 2017), aprovado pela Instrução Normativa CGU nº 3/2017, estabelece que a auditoria interna deve contribuir para o aprimoramento dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos, atuando com independência e objetividade. Essa diretriz normatiza uma função que vai além da constatação de irregularidades, posicionando a auditoria como mecanismo de agregação de valor às políticas públicas.

A Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1/2016 também reforça essa perspectiva, ao definir a auditoria interna como uma atividade independente de avaliação e consultoria, voltada a agregar valor e a melhorar a eficácia dos processos organizacionais. Esse papel é desempenhado por meio da identificação de riscos relevantes, do exame da efetividade dos controles e da proposição de melhorias voltadas à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão pública (Brasil, 2016).

Nesse sentido, Santos (2018) observa que a auditoria orientada pela gestão de riscos contribui de forma decisiva para assegurar os princípios da economicidade, da eficiência e da efetividade na administração pública.

Nesse contexto, a auditoria interna atua na antecipação de riscos e falhas que possam comprometer o desempenho organizacional, operando como instância qualificada para promover o aperfeiçoamento dos processos administrativos.

De acordo com Oliveira (2020), esse redirecionamento reflete uma transformação no papel da auditoria pública, que passou de uma função tradicionalmente centrada na detecção de erros para uma atuação propositiva e orientada por resultados.

Além disso, estudos como o de Catela et al. (2022) demonstram empiricamente que organizações públicas com auditorias internas mais maduras e orientadas por riscos apresentam melhor desempenho em indicadores de gestão. Isso evidencia que, ao atuar com foco na avaliação de riscos e na eficiência

operacional, a auditoria interna contribui não apenas para o controle, mas também para a efetividade das políticas públicas e para a credibilidade institucional.

A experiência da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais confirma esse papel estratégico. Segundo informações da própria CGE-MG (2023), a auditoria interna tem como objetivo fornecer subsídios qualificados para a tomada de decisão, a partir da análise de riscos que possam comprometer o cumprimento das metas e o uso adequado dos recursos públicos.

No âmbito da saúde, o Ministério da Saúde destaca que a auditoria interna do SUS atua como elemento de apoio à gestão, promovendo ações corretivas, diagnósticos de falhas e proposição de soluções com foco na melhoria contínua da prestação de serviços.(Brasil,2023)

Auditoria interna no setor público, ao assumir esse papel estratégico na avaliação de riscos, conformidade e eficiência, consolida-se como um elemento da boa governança, contribuindo diretamente para o fortalecimento institucional, a racionalização do gasto público e a confiança da sociedade nas instituições.

O Modelo de Capacidade da Auditoria Interna (IACM – Internal Audit Capability Model) foi desenvolvido pela Research Foundation do Institute of Internal Auditors (IIA) com apoio do Banco Mundial, tendo sua primeira versão publicada em 2009 e atualizações posteriores, incluindo uma edição adaptada em 2017.

O modelo tem como objetivo principal fornecer um referencial estruturado e progressivo para o desenvolvimento e a maturidade das unidades de auditoria interna, especialmente no setor público, oferecendo uma base para diagnóstico e aprimoramento contínuo das práticas de auditoria (IIA, 2009).

O IACM está organizado em cinco níveis de maturidade, cada um refletindo o grau de institucionalização, alinhamento estratégico e capacidade técnica da auditoria interna:

Nível 1 – Inicial: Caracterizado por práticas informais, ad hoc e altamente dependentes da iniciativa individual dos auditores. Não há processos padronizados nem estrutura consolidada de auditoria. (IIA, 2009)

Nível 2 – Infraestrutura: São implementados os primeiros elementos estruturais da função de auditoria, como políticas básicas, organograma próprio, planos de auditoria e capacitação mínima da equipe. Ainda há pouca integração com a gestão de riscos. (IIA, 2009)

Nível 3 – Integrado: A auditoria começa a alinhar suas atividades com os objetivos estratégicos da organização, adotando planos baseados em riscos e fortalecendo a comunicação com os gestores. A função passa a ser reconhecida como componente institucional relevante. (IIA, 2009)

Nível 4 – Gerenciado: O processo de auditoria é conduzido com base em metodologias consolidadas, uso de ferramentas analíticas e monitoramento de desempenho. A gestão de riscos passa a ser integrada e monitorada de forma contínua. (IIA, 2009)

Nível 5 – Otimizado: Neste estágio mais avançado, a auditoria interna atua como agente de transformação organizacional, com foco em inovação, disseminação de boas práticas e produção de recomendações estratégicas com alto impacto para a governança (IIA, 2009).

O IACM tem sido amplamente utilizado no setor público brasileiro como referência para autoavaliação e planejamento da atividade de auditoria interna.

No âmbito federal, a Controladoria-Geral da União (CGU) adotou o modelo como base para o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), conforme regulamentado pela Portaria CGU nº 363/2020.

A CGU disponibilizou ferramentas padronizadas de autoavaliação e implementou, no sistema e-AUD, recursos para medir o nível de maturidade das unidades de auditoria com base nos critérios do IACM (Brasil, 2020).

No plano subnacional, o Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), em parceria com o Banco Mundial, disseminou o modelo em diversos estados e municípios. A Resolução CONACI nº 6/2019 recomendou oficialmente a adoção do IACM como referencial de avaliação da auditoria interna nos entes federativos. Posteriormente, a Resolução CONACI nº 004/2022 disciplinou os critérios para validação externa dos diagnósticos de maturidade (CONACI, 2019; 2022).

Experiências concretas de aplicação do modelo podem ser observadas em controladorias estaduais, como a de Minas Gerais (CGE-MG), que realizou autoavaliações e traçou planos de ação para aprimorar seus processos com base nos resultados. A Controladoria de Santa Catarina criou uma Câmara Técnica dedicada ao tema, visando padronizar relatórios e alinhar as práticas entre os membros do CONACI (Severino, 2020).

No âmbito municipal, a Controladoria Geral do Município de São Paulo vem utilizando o IACM como ferramenta de monitoramento contínuo do desempenho da Auditoria Geral, conforme divulgado em seus relatórios institucionais (CGM-SP, 2022).

Instituições públicas de ensino, como a UnB, também incluíram o modelo em seus planos de melhoria da qualidade da auditoria interna, com apoio da CGU (UNB, 2023).

Além de representar uma ferramenta de autodiagnóstico, o IACM tem se consolidado como instrumento de indução à profissionalização, ao promover a institucionalização de práticas alinhadas às normas internacionais e à governança pública.

Conforme destaca Severino (2020), o modelo permite à auditoria interna mapear lacunas estruturais, desenvolver competências críticas e posicionar-se de forma mais estratégica no ciclo de gestão pública.

A adoção do IACM no setor público brasileiro não apenas permite aferir o grau de maturidade da auditoria interna, mas também orienta políticas de capacitação, inovação e controle que contribuem para o fortalecimento da governança e para a entrega de valor público.

A auditoria interna tem papel fundamental na consolidação da governança pública, à medida que suas atividades práticas impactam diretamente os pilares essenciais da boa governança: liderança, estratégia, controle, transparência e responsabilização.

Mais do que uma função técnica, a auditoria interna atua como mecanismo institucional de assessoramento, avaliação e indução à melhoria dos processos organizacionais, alinhando-se aos objetivos estratégicos da administração pública.

O fortalecimento da auditoria interna é essencial para o aprimoramento da governança, pois ela atua como terceira linha de defesa e promove a mitigação de riscos estratégicos e operacionais (Brasil, 2017).

Dentre suas principais atividades práticas, destacam-se:

- (i) a avaliação da eficácia dos controles internos e da gestão de riscos;
- (ii) a realização de auditorias de conformidade, operacionais e de desempenho;
- (iii) a emissão de relatórios com recomendações objetivas para a alta administração;
- (iv) a atuação consultiva, por meio do assessoramento direto aos gestores; e
- (v) o monitoramento da implementação das ações corretivas propostas.

Segundo a CGU, essas ações visam fornecer subsídios qualificados para que os dirigentes tomem decisões fundamentadas e promovam melhorias contínuas na gestão.(Brasil,2017)

Além disso, a auditoria interna atua na prevenção e detecção de fraudes, promove a ética e a integridade organizacional e contribui para o fortalecimento da transparência e da accountability, elementos indispensáveis para uma administração pública confiável.

Catela et al. (2022) demonstram empiricamente que instituições com auditorias maduras e alinhadas à estratégia apresentam melhores indicadores de desempenho institucional e maior capacidade de resposta a riscos e falhas.

Essas ações práticas refletem diretamente nos pilares da governança pública.

De acordo com Garcia e Souza (2020), a auditoria interna, ao fornecer informações confiáveis e tempestivas à alta administração, contribui para decisões

mais eficazes e sustentáveis, especialmente em contextos de pressão por resultados e controle de gastos públicos.

No que se refere à liderança, a auditoria subsidia decisões estratégicas ao oferecer diagnósticos qualificados e análises de riscos.

Em relação à estratégia, sua atuação alinhada aos objetivos institucionais assegura que os recursos e esforços estejam direcionados para resultados efetivos.

No eixo do controle, a auditoria identifica falhas e propõe melhorias para fortalecer os sistemas de controle interno e mitigar riscos.

No pilar da transparência, os relatórios de auditoria interna servem como fonte de informações para o controle social e para a atuação dos órgãos externos de fiscalização, contribuindo para a clareza das ações governamentais.

Por fim, quanto à responsabilização, a auditoria interna fornece evidências que permitem cobrar resultados e corrigir desvios, promovendo a cultura da integridade e da prestação de contas.

De acordo com o Tribunal de Contas da União, a auditoria interna deve ser compreendida como atividade estruturante da governança, pois atua para “aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação, assessoria e conhecimento objetivos baseados em riscos”.(Brasil,2018)

Nesse sentido, o Institute of Internal Auditors (IIA, 2024) reforça que, no setor público, a auditoria deve “fortalecer a capacidade da organização de criar, proteger e sustentar valor”, promovendo uma visão integrada de controle e governança.

Assim, ao atuar sistematicamente em torno desses pilares, a auditoria interna busca contribuir para uma gestão pública mais íntegra, eficaz e orientada a resultados, consolidando-se como um dos principais instrumentos de governança no setor público.

3.4.2 A contribuição da Auditoria nos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS: Evidências e Diagnósticos

A atuação da auditoria interna nos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) constitui um dos pilares fundamentais para assegurar a boa governança, a sustentabilidade atuarial e a conformidade legal na gestão previdenciária de estados e municípios.

À medida que crescem as exigências por maior integridade, transparência e controle dos recursos públicos, a presença de estruturas robustas de auditoria torna-se essencial para mitigar riscos e garantir a efetividade das ações administrativas.

Nogueira (2023) observa que a auditoria interna exerce papel determinante na construção da sustentabilidade dos RPPS, ao contribuir para o controle de riscos e o aprimoramento da governança fiscal.

Nesse mesmo sentido, Tristão, Lima e Carrozzino (2024) destacam que a atuação da auditoria, quando alinhada a práticas modernas e normativos técnicos, “fortalece a profissionalização da gestão, aumenta a segurança dos processos e promove maior alinhamento institucional”.

Amorim (2020) acrescenta que a auditoria interna, ao atuar de forma preventiva e consultiva, transforma-se em um instrumento estratégico de assessoramento à alta administração, com impactos diretos na eficiência e na legitimidade das decisões públicas.

Em Sant’Ana do Livramento/RS, estudo conduzido por Posada (2017) revelou que, apesar da realização pontual de auditorias internas no SISPREM (RPPS local), os servidores perceberam essa atividade como benéfica para a gestão.

Segundo o autor, “as recomendações da auditoria foram acolhidas pelo Instituto, com adoção de medidas corretivas e reconhecimento do valor da atividade para a melhoria da administração” (POSADA, 2017, p. 88). A pesquisa indica que mesmo auditorias esporádicas, quando acolhidas de forma proativa, podem fomentar uma cultura de controle e responsabilidade na gestão previdenciária.

No plano estadual, a Amapá Previdência (AMPREV) destacou-se como exemplo de boas práticas. Em auditoria de certificação realizada por entidade credenciada no Programa Pró-Gestão RPPS (2018), foi constatada a existência de

“processos definidos, equipe técnica qualificada e emissão regular de relatórios de controle interno” (Brasil, 2018, p. 19).

A auditoria concluiu que a função de controle interno da AMPREV contribui diretamente para “a melhoria contínua da governança e a conformidade legal nas operações previdenciárias” (Brasil, 2018, p. 22).

Ainda assim, o relatório indicou a necessidade de fortalecer a metodologia de auditoria e aprimorar os instrumentos de monitoramento. O caso do Amapá mostra como a institucionalização da auditoria interna pode evoluir para um modelo de excelência, reforçando a transparência e a sustentabilidade.

Em contrapartida, estudos conduzidos pelos Tribunais de Contas revelaram situações críticas de fragilidade institucional associadas à inexistência de auditoria interna.

No Estado do Ceará, auditoria operacional coordenada pelo TCE-CE (2018) identificou que diversos RPPS municipais, como os de Aiuaba e Morada Nova, não dispunham de estrutura mínima de controle.

Segundo o relatório, “a inexistência de unidade de controle interno compromete a governança e aumenta a exposição a riscos administrativos, atuariais e legais” (TCE-CE, 2018, p. 15). A auditoria apontou falhas nos processos licitatórios, ausência de registros contábeis exigidos por lei e deficiências na transparência fiscal. O Tribunal recomendou aos municípios a criação imediata de estruturas de controle interno para correção das irregularidades (TCE-CE, 2018).

Situação semelhante foi constatada no Regime Próprio de Previdência do Estado do Maranhão.

De acordo com relatório do TCE-MA (2017), a Secretaria de Gestão e Previdência (SEGEP/MA), responsável pelo fundo previdenciário estadual (FEPA), operava sem uma unidade própria de auditoria ou controle interno. A auditoria concluiu que “a não implementação de um controle interno próprio fragiliza a governança e gestão do órgão, comprometendo a efetividade da gestão previdenciária” (TCE-MA, 2017, p. 23). O Tribunal recomendou a criação de uma

unidade técnica de auditoria no âmbito da secretaria gestora e o fortalecimento dos mecanismos de avaliação de risco.

Esses estudos de caso revelam que a auditoria interna, quando estruturada e atuante, representa um diferencial positivo na qualidade da gestão previdenciária. Sua ausência, por outro lado, compromete o ciclo de controle, dificulta a detecção de irregularidades e eleva os riscos fiscais, atuariais e legais.

A experiência de estados e municípios indica que a implementação efetiva de auditoria interna nos RPPS é não apenas uma exigência normativa, mas uma condição para a geração de valor público, a proteção dos direitos previdenciários e o fortalecimento da confiança dos segurados.

CAPÍTULO 4

ANÁLISE DA GOVERNANÇA E DA AUDITORIA INTERNA NO INSTITUTO DE SEGURIDADE DO SERVIDOR MUNICIPAL (ISSM) DE CAMAÇARI (2020–2024)

A compreensão da realidade institucional do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal de Camaçari (ISSM) requer que as dimensões conceituais e normativas discutidas nos capítulos anteriores sejam transpostas para o campo empírico. No Capítulo 2, foram apresentados os fundamentos históricos, legais e institucionais da seguridade social, da governança pública e da auditoria interna, destacando-se a importância dos mecanismos de liderança, estratégia e controle para o fortalecimento das organizações previdenciárias. No Capítulo 3, a fundamentação teórica aprofundou modelos e referenciais, como o Modelo das Três Linhas (IIA, 2020), o Referencial de Governança do TCU (2020) e as diretrizes do Pró-Gestão RPPS, oferecendo o quadro analítico que sustenta esta investigação.

Neste capítulo, essas bases conceituais e normativas são aplicadas à análise documental do ISSM, buscando identificar o grau de aderência da instituição aos padrões de governança, transparência, gestão de riscos e desempenho da auditoria interna discutidos anteriormente. Para tanto, adotou-se a metodologia de análise de conteúdo proposta por Bardin (2011), estruturando os achados em categorias previamente definidas no referencial teórico.

O objetivo é evidenciar, a partir de documentos oficiais e relatórios institucionais, de que forma as práticas do ISSM dialogam com os princípios e recomendações apontados na literatura e nas normas de referência. Assim, o Capítulo 4 não apenas descreve dados e informações, mas estabelece conexões diretas entre a teoria e a realidade prática, permitindo uma leitura crítica sobre os avanços e desafios da governança e da auditoria interna no contexto do RPPS municipal.

4.1 DELINEAMENTO DA COLETA E SELEÇÃO DE FONTES DOCUMENTAIS

A coleta de dados deste estudo foi conduzida com base em uma abordagem documental, centrada na análise de registros institucionais e informações públicas relacionadas ao Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari/BA.

O período analisado compreende os anos de 2020 a 2024, em consonância com a data de adesão e certificação do Instituto no Programa Pró-Gestão RPPS, marco que sinaliza o início de um ciclo de fortalecimento da governança no regime previdenciário municipal.

Outro fator relevante, que justifica o recorte geográfico, foi o protagonismo do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari no cenário estadual no que tange à adesão ao Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos RPPS (Pró-Gestão RPPS). De acordo com dados do Ministério da Previdência Social, Camaçari foi o primeiro município baiano a assinar o termo de adesão ao programa, em 19 de agosto de 2019, demonstrando disposição para aprimorar suas práticas de governança, controle interno e gestão previdenciária.

Dados atualizados em 26 de junho de 2025 evidenciam que apenas cinco municípios baianos aderiram, por meio de termo formal, ao programa de certificação do Pró-Gestão RPPS: Camaçari, Jacobina, Morro do Chapéu, Ouro-lândia e Salvador. Dentre esses, somente três alcançaram a certificação inicial e, atualmente, apenas Camaçari e Salvador mantêm a certificação ativa.

Ressalta-se, ainda, que o Instituto de Seguridade do Servidor Municipal de Camaçari obteve nota “A” em Gestão e Transparência e classificação “B” no Índice de Situação Previdenciária (ISP), enquanto Salvador apresentou nota “C” no mesmo indicador. Tais resultados, divulgados no Relatório do ISP de 2024, reforçam a relevância do ISSM como objeto de análise no presente estudo.

Esse contexto sinaliza um ambiente institucional propício à observação das práticas de auditoria interna como instrumentos de governança, oferecendo condições favoráveis para a investigação científica dos seus efeitos e contribuições no contexto previdenciário municipal.

Os documentos analisados foram obtidos por meio de múltiplas fontes públicas, com destaque para o Sistema e-TCM – Consulta Pública do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, plataforma digital que permite acesso a processos, relatórios, pareceres e prestações de contas de entes municipais. Também foram consultados o Portal da Transparência do ISSM, o Diário Oficial do Município de Camaçari e o portal institucional da Secretaria de Previdência do Ministério da Previdência Social.

Foram selecionados documentos que possibilitassem identificar a atuação da auditoria interna na promoção da governança, com foco em quatro dimensões: Governança e Instrumentos de Avaliação, Transparência e Prestação de Contas, Gestão de Riscos e Conformidade Legal e Desempenho da Auditoria Interna no RPPS. Entre os principais materiais coletados estão relatórios de auditoria interna, registros de não conformidades, atas de conselhos, relatórios de gestão e prestação de contas, pareceres técnicos, políticas internas, relatórios do Pró-Gestão RPPS e documentos de avaliação do ISP-RPPS.

A seleção dos documentos seguiu critérios de relevância temática, disponibilidade pública e vinculação direta com os objetivos específicos da pesquisa. Essa coleta documental buscou garantir a fidedignidade das fontes e a rastreabilidade das evidências analisadas, conforme orientações metodológicas de Gil (2017) e Bardin (2011). A diversidade e complementaridade dos documentos contribuíram para uma análise aprofundada do objeto de estudo, assegurando maior robustez e validade às conclusões do trabalho.

4.2 TÉCNICA DE ANÁLISE DE CONTEÚDO APLICADA À PESQUISA

A análise dos dados coletados foi realizada por meio da técnica de análise de conteúdo, conforme proposta por Bardin (2011), por se tratar de uma abordagem sistemática e flexível que permite a interpretação de conteúdos comunicacionais de forma objetiva e inferencial. Essa técnica revelou-se apropriada para examinar documentos institucionais com o intuito de identificar sentidos, padrões e evidências relacionados à atuação da Auditoria Interna no contexto da governança do ISSM.

O processo analítico seguiu três fases: a pré-análise (leitura flutuante dos documentos), a exploração do material (codificação e categorização dos conteúdos conforme eixos temáticos previamente definidos) e o tratamento dos resultados com inferências interpretativas alinhadas aos objetivos da pesquisa.

Os documentos foram categorizados em quatro dimensões principais — Governança e Instrumentos de Avaliação, Transparência e Prestação de Contas, Gestão de Riscos e Conformidade Legal e Desempenho da Auditoria Interna no RPPS —, permitindo a identificação de discursos, ações e práticas institucionais vinculadas à atuação da Auditoria Interna no ISSM entre os anos de 2020 e 2024.

4.3 CATEGORIZAÇÃO ANALÍTICA: EIXOS E DIMENSÕES AVALIADAS

A definição das categorias foi orientada pelos objetivos específicos da pesquisa e pelas principais dimensões conceituais abordadas na fundamentação teórica e normativa. Cada categoria orienta a análise de um conjunto de documentos institucionais, conforme detalhado no Quadro 3, sendo possível que um mesmo documento seja analisado sob mais de uma perspectiva, a depender do enfoque temático adotado em cada dimensão analítica.

Legenda – Objetivos Específicos da Pesquisa:

Objetivo 1: Analisar como a Auditoria Interna contribui para o fortalecimento da governança e a utilização de instrumentos de avaliação institucional no ISSM de Camaçari/BA.

Objetivo 2: Examinar a atuação da Auditoria Interna na promoção da transparência e na prestação de contas à sociedade no âmbito do ISSM.

Objetivo 3: Verificar de que forma a Auditoria Interna atua na avaliação da conformidade legal e na mitigação de riscos operacionais e institucionais no ISSM.

Objetivo 4: Avaliar o desempenho técnico da Auditoria Interna como instrumento estratégico de governança no Regime Próprio de Previdência Social de Camaçari/BA.

Quadro 3 – Categorias de Análise, Objetivos da Pesquisa e Tipos de Documentos Utilizados

CATEGORIA DE ANÁLISE	OBJETIVO ESPECÍFICO	DOCUMENTOS	FONTE	TÉCNICA
Governança e Instrumentos de Avaliação	Objetivo 1	- Regimento Interno do ISSM;	Portal da Transparência bit.ly/3UWRFPm	Análise de Conteúdo
		-Certificado do Pró-Gestão RPPS Níveis II e III.	Portal da Transparência https://bit.ly/4frMOzc	
		-Planejamento Estratégico do ISSM 2020-2024	Portal da Transparência https://bit.ly/4loR2Js	
		- Relatórios Anuais de Governança de 2020 a 2024.	Portal do ISSM https://bit.ly/45qwrhT	
		- Relatório de Auditoria de Certificação para o Nível III do Pró-Gestão.	E-TCM https://shorturl.at/WZbL3	
		- ISP 2024	Portal da Previdência https://shorturl.at/Ds78J	
Transparência e Prestação de Contas	Objetivo 2	-Relatórios Anuais de Controle Interno dos exercícios de 2020 a 2024.	Portal do ISSM https://bit.ly/459xG5	Análise de Conteúdo
Gestão de Riscos e Conformidade Legal	Objetivo 3	- Pareceres das prestações de Contas dos Exercícios de 2020 a 2023.	Portal da Transparência - TCM https://shorturl.at/qeun5	Análise de Conteúdo

Desempenho da Auditoria Interna no RPPS	Objetivo 4	-Relatórios Trimestrais de Atividades do Controle Interno - Exercício de 2024.	Portal do ISSM https://bit.ly/459jxG5	Análise de Conteúdo
		-Manual de Procedimentos da Controladoria Interna	Portal do ISSM https://shorturl.at/yk4QZ	

Fonte: Elaboração própria, 2024.

Para fins de sistematização e melhor compreensão da etapa analítica, apresenta-se a seguir o quadro denominado *Organização Temática da Análise Documental*. Este instrumento estrutura, de forma sequencial e temática, os conteúdos examinados na seção 4.3, com base na metodologia de análise de conteúdo proposta por Bardin (2011).

Diferentemente do quadro de categorização metodológica, que relaciona os objetivos específicos às categorias de análise e às respectivas fontes documentais, o presente quadro tem caráter expositivo e organizativo.

Seu propósito é antecipar, de forma sintética, os principais achados identificados em cada categoria e documento analisado, que serão aprofundados na sequência deste capítulo.

Quadro 4 – Organização Temática da Análise Documental

Organização Temática		
Achado	Categoria	Documento
✓ Ausência de uma unidade de auditoria interna autônoma.	Governança	Regimento Interno do ISSM
✓ O Regimento evidencia que a Auditoria Interna exerce papel normativo relevante no apoio à governança, atuando na verificação da legalidade e eficiência, mesmo subordinada à estrutura executiva.	Governança	Regimento Interno do ISSM

<p>✓ A certificação do ISSM reflete seu caminho em busca da evolução institucional, com integração entre planejamento, governança ativa e controle interno, em conformidade com padrões modernos de gestão previdenciária.</p>	Governança	Certificados do Pró-Gestão
<p>✓ Embora não explicita o papel da Auditoria Interna, o planejamento inclui ações estratégicas que dependem diretamente de sua atuação ou do apoio da Controladoria.</p>	Governança	Planejamento Estratégico do ISSM
<p>✓ A Auditoria Interna exerce papel indireto, porém relevante, ao sustentar a governança e integrar o ciclo institucional de planejamento, execução, controle e monitoramento.</p>	Governança	Planejamento Estratégico do ISSM
<p>✓ O relatório de 2020 indica um estágio inicial de institucionalização da auditoria interna, reconhecendo a Controladoria como responsável pela verificação de conformidade e legalidade, apesar da ausência de registros específicos de ações.</p>	Governança	Relatório de Governança
<p>✓ O relatório de 2021 confirma a realização de auditoria interna pela Controladoria em 2020 e 2021, evidenciando a atuação auditiva, ainda que concentrada em órgão com funções da segunda linha.</p>	Governança	Relatório de Governança
<p>✓ O relatório de 2022 evidencia sua preparação para a certificação nível III, destacando o uso consistente de instrumentos técnicos de controle, com auditorias internas, análises e conformidade conduzidas pela Controladoria em 2022.</p>	Governança	Relatório de Governança
<p>✓ No relatório de 2023, a auditoria aparece como elemento do ciclo estratégico, voltada à manutenção da certificação. A Controladoria elabora pareceres técnicos e relatórios, demonstrando a consolidação de rotinas de controle interno.</p>	Governança	Relatório de Governança

<p>✓ No relatório de 2024, apesar da ausência de uma unidade independente de auditoria interna, o documento aponta a atuação da Controladoria em auditorias e conformidade.</p>	Governança	Relatório de Governança
<p>✓ A atividade de auditoria interna, ainda que exercida no âmbito da Controladoria e não por uma unidade autônoma, foi registrada como ativa e com produção de relatórios específicos.</p>	Governança	Relatório de Auditoria de Certificação
<p>✓ Embora o ISSM ainda não conte com uma unidade de auditoria autônoma, o desempenho positivo nos indicadores de governança e modernização revela a efetividade de sua estrutura mínima de conformidade, ancorada na atuação da Controladoria e nos normativos existentes.</p>	Transparência	Índice de Situação Previdenciária (ISP)
<p>✓ Ainda que a Controladoria do ISSM esteja formalmente vinculada à estrutura da segunda linha de defesa, a produção anual de diagnósticos técnicos, a identificação de riscos e falhas operacionais, e a emissão de pareceres independentes a respeito da gestão dos recursos conferem-lhe uma atuação próxima das atribuições típicas da auditoria interna (terceira linha).</p>	Gestão de Riscos	Relatórios Anuais de Controle Interno
<p>✓ Os pareceres do TCM revelam a falta de um controle interno preventivo e estratégico, destacando a urgência de institucionalizar a auditoria interna como terceira linha de defesa no RPPS municipal</p>	Desempenho da Auditoria	Pareceres emitidos pelo TCM/BA
<p>✓ Apesar de tecnicamente redigido e de consolidar um conjunto relevante de atribuições, o manual não garante conformidade plena com os modelos de referência da auditoria interna governamental, tampouco estrutura mecanismos que assegurem a segregação efetiva entre as funções de controle, execução e avaliação independente.</p>	Desempenho da Auditoria	Manual de procedimentos da Controladoria

<p>✓ Embora exista a previsão legal de um cargo efetivo de Auditor Interno no quadro de pessoal do ISSM, o Instituto ainda não possui uma unidade de auditoria formalmente instituída, tampouco estrutura mínima funcional e técnica para garantir a execução autônoma dessa atividade. As funções de auditoria, na prática, são exercidas de maneira difusa pela Controladoria, que também é responsável por ações de integridade, ouvidoria, conformidade e apoio à gestão executiva.</p>	Desempenho da Auditoria	Manual de procedimentos da Controladoria
<p>✓ Os Relatórios Trimestrais de Conformidade de 2024 revelam que a atividade auditiva permanece em estágio incipiente, caracterizada pela ausência de sistematização, metodologia e evidência documental. A função é mencionada de forma repetitiva, mas sem materialização em ações auditivas concretas, relatórios técnicos ou comunicação de resultados à alta administração.</p>	Desempenho da Auditoria	Relatórios Trimestrais de Conformidade

Fonte: Elaboração própria, 2025.

Com o objetivo de facilitar a identificação, organização e visualização das evidências ao longo da análise, foi desenvolvido um sistema de codificação que associa cada documento a um código padronizado, incorporando tanto a categoria de análise quanto o ano ou período de referência.

A etapa de codificação dos documentos utilizados na pesquisa foi conduzida com base em uma abordagem dedutiva, partindo de um conjunto pré-definido de categorias de análise diretamente derivadas dos objetivos específicos do estudo e representadas no Quadro 3. Cada documento foi desdobrado em códigos específicos, compostos por três elementos:

1. Letra indicativa da categoria (G, T, R ou D);
2. Identificador resumido do conteúdo analisado;
3. Ano ou período de referência do documento.

Esse formato foi adotado para facilitar a rastreabilidade entre o código e o documento original, permitindo identificar rapidamente a natureza e a temporalidade da evidência. Os códigos finais utilizados foram:

- Governança e Instrumentos de Avaliação (G):
G-REG-INT-2024

G-CER-PRO-2020-2023

G-PLAN-EST-2020-2024

G-REL-GOV-2020-2024

G-REL-CER-2024

G-IND-PRE-2024
- Transparência e Prestação de Contas (T):
T-REL-CI-2020-2024
- Gestão de Riscos e Conformidade Legal (R):
R-PAR-TCM-2020-2023
- Desempenho da Auditoria Interna no RPPS (D):
D-REL-ATV-2024
D-MAN-PRO-2024

4.3.1 GOVERNANÇA E INSTRUMENTOS DE AVALIAÇÃO

A literatura e as normas de referência destacadas no Capítulo 3 — como o Referencial de Governança do TCU (2020) e as diretrizes do Pró-Gestão RPPS — evidenciam que a governança no setor público exige mecanismos capazes de direcionar, monitorar e avaliar o desempenho institucional, com base em liderança efetiva, alinhamento estratégico e controle.

No contexto dos RPPS, esses instrumentos incluem regulamentos internos, planejamento estratégico, indicadores de desempenho e certificações de gestão, que, em conjunto, fortalecem a capacidade de entrega de valor público. Assim, a análise que se segue examina como o ISSM estruturou e aplicou seus instrumentos de avaliação da governança no período de 2020 a 2024, à luz dessas referências.

- **G-REG-INT-2024 - Regimento Interno do ISSM**

A análise do Regimento Interno do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal de Camaçari (ISSM), instituído pela Portaria nº 102/2019, foi conduzida com base na técnica de análise de conteúdo, conforme proposta metodológica de Bardin (2011). Seguindo as três etapas estruturantes desse método — pré-análise, exploração do material e interpretação dos resultados —, buscou-se compreender como a estrutura normativa do ISSM traduz os princípios e práticas de governança pública.

Na pré-análise, foi realizada a identificação e leitura flutuante do documento normativo, com o objetivo de captar os principais discursos e diretrizes que organizam o funcionamento institucional da autarquia. Esta etapa permitiu reconhecer o Regimento como um instrumento formal de organização interna, essencial para a delimitação das competências e fluxos institucionais, além de referência normativa para o exercício da gestão e do controle.

Na etapa de exploração do material, os conteúdos foram codificados em categorias temáticas, a partir da identificação de palavras-chave, frequências e núcleos de sentido recorrentes. Destacam-se temas como: liderança estratégica, estruturação de controles internos, delimitação de competências, mecanismos de supervisão técnica e função da auditoria. O Regimento estabelece de forma detalhada a composição da Diretoria Executiva, as atribuições dos órgãos colegiados (Conselho Administrativo, Conselho Fiscal e Comitê de Investimentos), e das unidades administrativas internas, regulamentando ainda as funções da Controladoria e suas relações com os demais setores.

A Controladoria, vinculada à Diretoria da Superintendência, é caracterizada como unidade de apoio estratégico à alta gestão, sendo responsável pela coordenação dos mecanismos de conformidade, integridade e supervisão. O Regimento lhe atribui competências específicas, conforme transcrição a seguir:

“XV. Promover a normatização, o acompanhamento, a sistematização e a padronização dos procedimentos de auditoria, fiscalização, e avaliação de gestão;

XVI. Realizar auditoria nos sistemas contábil, financeiro,

orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais.” (CAMAÇARI, 2019).

Tais previsões evidenciam uma tentativa de institucionalizar práticas de controle interno conectadas aos referenciais do Programa Pró-Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social (Pró-Gestão RPPS) e do Indicador de Situação Previdenciária (ISP-RPPS), ambos coordenados pela Secretaria de Previdência. A presença de instâncias deliberativas, de normativos formalizados e de práticas internas de fiscalização demonstra o esforço do ISSM em atender aos critérios técnicos exigidos por esses programas, que envolvem liderança, estratégia, transparência e controle.

Por fim, na fase de interpretação dos resultados, os achados foram contextualizados à luz dos referenciais contemporâneos de governança pública, como os princípios estruturantes definidos pelo Tribunal de Contas da União (Brasil, 2020), o Modelo das Três Linhas de Defesa, elaborado pelo The Institute of Internal Auditors (IIA, 2020), e as diretrizes da Controladoria-Geral da União (Brasil, 2019). Essa triangulação permitiu verificar tanto os avanços quanto as limitações da estrutura vigente no ISSM.

Um ponto crítico identificado refere-se à ausência de uma unidade de auditoria interna autônoma. A auditoria está inserida na estrutura da própria Controladoria, que acumula funções típicas da segunda e da terceira linha de defesa, o que contraria o modelo de segregação funcional recomendado internacionalmente. Tal configuração compromete a independência e a objetividade da atividade de auditoria, restringindo sua atuação como instância isenta de avaliação e consultoria para os conselhos e a alta administração. Essa sobreposição funcional fragiliza o papel estratégico da auditoria na proteção da integridade institucional e na melhoria da governança.

Apesar dessa limitação, o Regimento demonstra que a atividade de Auditoria Interna possui papel normativo consolidado no apoio à governança institucional, contribuindo para a verificação da legalidade, da eficiência dos processos e da produção de relatórios técnicos, ainda que de forma subordinada à estrutura executiva.

Assim, a análise do Regimento Interno, à luz do método de Bardin (2011), permitiu compreender que o ISSM dispõe de uma base normativa que incorpora importantes princípios de governança, mas cuja efetividade ainda depende de avanços estruturais — especialmente no que tange à autonomia da Auditoria Interna como terceira linha de defesa.

- **G-CER-PRO-2020-2023 - Certificados do Pró-Gestão - Níveis II e III**

A análise dos certificados obtidos pelo Instituto de Seguridade do Servidor Municipal de Camaçari (ISSM) nos níveis II (2020) e III (2024) do Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social (Pró-Gestão RPPS) foi conduzida com base na técnica de análise de conteúdo, conforme a metodologia de Bardin (2011).

O objetivo foi compreender em que medida esses reconhecimentos externos refletem o estágio de maturidade da governança institucional do ISSM e sua conformidade com boas práticas de gestão previdenciária.

Na etapa de pré-análise, foram identificados os documentos de certificação emitidos pelo Instituto de Certificação Qualidade Brasil (ICQ Brasil), com base nos critérios estabelecidos pelas Portarias nº 3/2018 da Secretaria de Previdência (SPREV) e nº 79/2024 da Secretaria de Regimes Próprios e Complementares (SRPC/MPS). Esses documentos configuram evidências documentais relevantes por atestarem formalmente a aderência do ISSM a padrões técnicos reconhecidos nacionalmente no campo da previdência pública.

Durante a exploração do material, os conteúdos normativos e comprobatórios dos certificados foram organizados em eixos temáticos como: governança corporativa, controles internos, planejamento estratégico, transparência institucional, educação previdenciária e gestão de riscos. A certificação de Nível II, obtida em 2020, indicava o cumprimento parcial, mas significativo, das ações estruturantes exigidas pelo programa. O avanço para o Nível III, alcançado em junho de 2024, evidencia um grau superior de institucionalização das práticas recomendadas, refletindo o aperfeiçoamento dos processos de decisão, da estrutura de controle e da prestação de contas à sociedade.

Entre os critérios exigidos pelo programa estão: funcionamento regular dos conselhos administrativos e fiscais, existência de plano estratégico vigente, código de ética institucional, atuação formal e documentada do controle interno e produção periódica de relatórios de gestão. Esses requisitos revelam o alinhamento do Instituto aos princípios de governança pública definidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU, 2020) e às métricas de desempenho institucional do Indicador de Situação Previdenciária (ISP-RPPS), coordenado pela Secretaria de Previdência.

Na etapa de interpretação dos resultados, os dados foram contextualizados no cenário da previdência municipal e articulados com o referencial normativo da boa governança. Embora os certificados não apresentem detalhamento operacional dos processos auditados, sua emissão depende da realização de auditoria externa independente, o que confere maior confiabilidade às evidências produzidas e reforça a legitimidade do reconhecimento.

Nesse contexto, o Pró-Gestão RPPS não se configura apenas como um selo de conformidade formal, mas como um instrumento de indução à governança efetiva, promovendo a integração entre planejamento, monitoramento e melhoria contínua.

A obtenção dos certificados por parte do ISSM evidencia um estágio de maturidade institucional caracterizado pela articulação entre planejamento estratégico, instâncias de governança ativas e sistemas de controle interno operacionais, alinhando a atuação da autarquia às diretrizes contemporâneas de qualidade na gestão pública previdenciária.

- **G-PLAN-EST-2020-2024 - Planejamento Estratégico do ISSM 2020-2024**

A análise do Planejamento Estratégico do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari, referente ao ciclo 2020–2024, foi conduzida com base no método de análise de conteúdo, conforme proposto por Bardin (2011), com o intuito de compreender sua estrutura, coerência com os referenciais de governança e contribuição para a sustentabilidade do regime próprio de previdência. O documento foi elaborado em consonância com o Plano Plurianual (PPA) do município e com os eixos orientadores do Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social (Pró-Gestão

RPPS), configurando-se como um dos principais instrumentos de avaliação e monitoramento da gestão previdenciária local.

Na etapa de pré-análise, foi realizada a identificação do documento como fonte normativa e gerencial essencial para o entendimento da lógica de funcionamento institucional do ISSM. O planejamento estratégico foi considerado material representativo por expressar os compromissos formais do Instituto com a governança pública e com a gestão orientada por resultados.

Durante a exploração do material, foram mapeados os elementos centrais do planejamento, como o mapa estratégico institucional, a definição de objetivos e metas específicas, a estruturação de ações estratégicas por área técnica e a adoção de indicadores de desempenho. Esses componentes foram categorizados em eixos temáticos de liderança, estratégia e controle, em conformidade com os princípios do Tribunal de Contas da União (Brasil, 2020) e com os pilares do Pró-Gestão RPPS. Destacam-se, ainda, metas voltadas ao fortalecimento dos conselhos deliberativos, à implementação de código de ética, à institucionalização do compliance, à gestão por processos e à educação previdenciária.

O documento também explicita iniciativas relacionadas à qualificação da gestão de riscos, à ampliação da transparência ativa, ao fortalecimento da cultura de controle interno e ao aprimoramento da prestação de contas à sociedade. Tais diretrizes refletem o compromisso institucional com os parâmetros de governança avaliados pelo Indicador de Situação Previdenciária (ISP-RPPS) e evidenciam um processo de amadurecimento organizacional.

Na interpretação dos resultados, observou-se que, embora o planejamento não detalhe explicitamente o papel da Auditoria Interna, diversas ações estratégicas nele previstas dependem diretamente de sua atuação ou do suporte técnico da Controladoria. Isso inclui, por exemplo, a avaliação da regularidade de processos administrativos, a emissão de pareceres técnicos, a realização de auditorias de conformidade e o acompanhamento da execução das metas. A Auditoria Interna, portanto, assume um papel indireto, mas relevante, como mecanismo de sustentação da governança, integrando-se ao ciclo de planejamento, execução, controle e monitoramento institucional.

A existência de um plano estratégico vigente, devidamente estruturado e alinhado aos objetivos da autarquia, é também um pré-requisito para a certificação em níveis superiores do Pró-Gestão RPPS. Dessa forma, o documento consolida-se como referência central de avaliação institucional. Ao estabelecer metas interligadas ao desempenho previdenciário e à eficiência da gestão, o ISSM sinaliza sua adesão às melhores práticas de governança pública, contribuindo para a profissionalização da administração previdenciária municipal e para a sustentabilidade do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS).

- **G-REL-GOV-2020-2024 - Relatórios de Governança**

A análise dos Relatórios de Governança elaborados pelo Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari, referentes ao período de 2020 a 2024, foi conduzida com base na técnica de análise de conteúdo, segundo Bardin (2011). O objetivo foi examinar como esses relatórios expressam a evolução das práticas institucionais de governança, sua articulação com os referenciais normativos e sua contribuição para o fortalecimento da gestão previdenciária.

Na pré-análise, foram selecionados os relatórios anuais como documentos significativos por evidenciarem os esforços institucionais de prestação de contas, planejamento, organização administrativa e controle interno. A leitura flutuante permitiu identificar recorrências em termos de estrutura narrativa, presença de indicadores e menções à atuação dos órgãos colegiados e da Controladoria.

Durante a exploração do material, os dados foram agrupados por exercício, permitindo observar a evolução e as rupturas na construção da governança institucional. Foram estabelecidas categorias de análise como: (i) estrutura organizacional e colegiada, (ii) planejamento estratégico, (iii) práticas de auditoria e controle, e (iv) aderência ao Programa Pró-Gestão RPPS.

Na interpretação dos resultados, os achados foram confrontados com os referenciais do Tribunal de Contas da União (Brasil, 2020), do Institute of Internal Auditors (IIA, 2020), da Controladoria-Geral da União (Brasil, 2019), e com os critérios de avaliação do ISP-RPPS. A seguir, apresenta-se a análise detalhada por exercício:

- **G-REL-GOV-2020-Exercício de 2020**

O relatório inaugural pós-adesão ao Pró-Gestão RPPS apresenta um panorama institucional centrado na formalização das estruturas de governança. São destacadas a organização administrativa, o planejamento estratégico (2020–2024), e o funcionamento inicial dos conselhos deliberativos.

No que tange à auditoria interna, o relatório de 2020 ainda não apresenta registros específicos de ações realizadas, mas reconhece a atuação da Controladoria como instância responsável por “verificação de conformidade e fiscalização da legalidade administrativa”, sinalizando um estágio inicial de institucionalização da função auditiva no ciclo do Pró-Gestão.

A Controladoria é citada como núcleo de supervisão, mas sem registro de auditorias internas. A ausência de ações auditivas demonstra um estágio embrionário da terceira linha de defesa. Ainda assim, o documento cumpre função estruturante ao consolidar normativos, metas e processos decisórios, atendendo aos critérios do nível II da certificação.

- **G-REL-GOV-2021 - Exercício de 2021**

O relatório de 2021 evidencia a continuidade das práticas de governança e introduz a formalização da auditoria interna. A Controladoria realiza auditoria nos investimentos de 2020 e 2021, sendo este o primeiro registro de ação auditiva institucionalizada.

O relatório registra expressamente a realização de uma auditoria interna dos investimentos relativos aos exercícios de 2020 e 2021, conduzida pela Controladoria, além de mencionar o início de uma auditoria externa pela Secretaria de Previdência. Trata-se de evidência concreta da execução de atividades auditivas internas, mesmo que concentradas em uma unidade que também exerce funções típicas da segunda linha de defesa. Essa auditoria, voltada à gestão dos investimentos, reflete a atenção institucional à integridade financeira do regime e ao cumprimento de normas regulatórias, demonstrando um nível mais elevado de maturidade da função de controle interno.

Embora a auditoria não esteja segregada da segunda linha e ainda não opere como uma unidade autônoma e independente, como recomendado pelo Modelo das

Três Linhas (IIA, 2020), sua atuação técnica dentro da Controladoria evidencia uma prática consolidada de acompanhamento de áreas críticas e assessoramento à alta gestão.

- **G-REL-GOV-2022 - Exercício de 2022**

O relatório consolida a maturidade institucional e antecipa a preparação para a certificação de nível III. Há evidências robustas de uso de instrumentos técnicos, com auditorias internas documentadas, análise de folha de pagamento, contratos e riscos.

Esse avanço importante está relacionado à atuação da Controladoria, que no exercício de 2022 executou, conforme relatado, ações de auditoria interna e relatórios de conformidade voltados à supervisão das áreas administrativa e financeira. O documento registra explicitamente a existência de acompanhamento técnico aos processos de folha de pagamento, avaliação de riscos, análise de contratos e conformidade documental — evidências claras da utilização de instrumentos técnicos de controle e verificação interna.

Ainda que a auditoria interna esteja vinculada à estrutura da Controladoria — e, portanto, não plenamente segregada da segunda linha de defesa —, sua ampliação e atuação no ciclo de 2022 configura um passo importante no sentido da avaliação contínua e do assessoramento estratégico à gestão. Isso se alinha ao entendimento de que, mesmo sob limitações organizacionais, a função auditiva pode operar como indutora da governança, conforme sugerido pela CGU (2019) e pela literatura especializada (Amorim, 2020; Nogueira, 2023).

- **G-REL-GOV-2023 - Exercício de 2023**

O documento reforça o papel da Controladoria como unidade técnica responsável pela verificação da conformidade dos atos administrativos e pela elaboração de relatórios de controle interno, auditorias e pareceres orientativos. Além da continuidade dessas funções técnicas, o relatório traz um dado relevante: entre as ações previstas no Plano Plurianual (PPA), consta expressamente a iniciativa de realizar auditoria interna dos requisitos do Pró-Gestão RPPS, com o objetivo de viabilizar a manutenção da certificação.

A meta, vinculada à dimensão de controle institucional, registrava 67% de execução em 2023, segundo o próprio relatório (ISSM, 2023, p. 112). Essa informação demonstra que a auditoria não apenas apoia a gestão, mas integra o ciclo estratégico da governança institucional.

O relatório de 2023 pode, portanto, ser compreendido como um marco de consolidação e aprofundamento da governança no ISSM. Ele demonstra a articulação entre planejamento, controle e avaliação institucional; a operacionalização de mecanismos colegiados de deliberação; e a presença de rotinas de controle interno e auditoria técnica. A inclusão da auditoria como ação estratégica voltada à manutenção da certificação reforça seu papel como ferramenta indutora da governança, contribuindo para a profissionalização da gestão previdenciária e a entrega de valor público à sociedade.

A auditoria aparece como elemento do ciclo estratégico, voltada à manutenção da certificação. A Controladoria elabora pareceres técnicos e relatórios, demonstrando a consolidação de rotinas de controle interno.

- **G-REL-GOV-2024 - Exercício de 2024**

O relatório final da série analisada consolida os avanços institucionais e reafirma o compromisso com a governança, transparência e sustentabilidade.

O relatório de 2024 reforça o posicionamento do ISSM em relação ao compromisso com práticas modernas de governança, destacando, logo em sua introdução, a busca por uma gestão transparente, participativa e orientada à sustentabilidade institucional.

No que diz respeito à utilização de instrumentos de avaliação da gestão, o documento evidencia a continuidade da certificação no nível III do Pró-Gestão RPPS, válida até 2027, conforme seção específica do relatório. Este aspecto reforça a institucionalização do programa como mecanismo de controle e modernização da gestão previdenciária.

Embora não se evidencie no documento a atuação direta de uma unidade independente de auditoria interna estruturada nos moldes das três linhas de defesa, a menção à atuação da Controladoria em ações de auditoria e conformidade,

especialmente em áreas como investimentos, processos previdenciários e avaliação contábil, confirma a existência de esforços nesse sentido.

A análise dos relatórios de 2020 a 2024 revela uma trajetória ascendente do ISSM na adoção de boas práticas de governança, planejamento estratégico e controles internos, especialmente após a adesão ao Pró-Gestão RPPS. Os documentos demonstram esforços consistentes de formalização da estrutura organizacional, atuação colegiada e institucionalização de processos.

Contudo, permanece como ponto crítico a ausência de uma unidade de auditoria interna autônoma, conforme preconizado pelo Modelo das Três Linhas (IIA, 2020; BRASIL, 2020). A atuação da Controladoria, embora relevante, acumula funções da segunda e terceira linhas, o que compromete a independência necessária para avaliações objetivas e assessoramento direto aos conselhos.

Como destacam Garcia e Souza (2020), a auditoria interna deve ser elemento estruturante da governança, contribuindo com avaliações imparciais e orientadas à integridade institucional. Assim, embora o ISSM apresente importantes avanços formais e operacionais, a consolidação de uma estrutura de auditoria independente permanece como desafio essencial para o fortalecimento da governança previdenciária e a efetividade da prestação de contas à sociedade.

- **G-REL-CER-2024 - Relatório de Auditoria de Certificação para o Nível III do Pró-Gestão.**

A análise do Relatório de Auditoria de Certificação emitido pelo Instituto de Certificação Qualidade Brasil (ICQ Brasil), referente ao processo de avaliação do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari para o Nível III do Programa Pró-Gestão RPPS, foi conduzida com base na técnica de análise de conteúdo, conforme proposta de Bardin (2011). O documento foi considerado uma fonte estratégica para a pesquisa por oferecer uma avaliação externa independente sobre a aderência institucional aos critérios de governança, controle interno e educação previdenciária.

Na etapa de pré-análise, o relatório foi identificado como evidência central para avaliar a efetividade das práticas de controle e auditoria interna no âmbito do ISSM. O conteúdo examinado apresenta os resultados da auditoria de certificação

realizada em 2024, com foco nos percentuais de conformidade por eixo temático e nos registros documentais utilizados como comprovação das práticas institucionais exigidas pelo programa.

Durante a exploração do material, os elementos foram categorizados com base nos pilares de avaliação estabelecidos pelo Pró-Gestão RPPS: Governança Corporativa, Controles Internos e Educação Previdenciária. O relatório informa que o ISSM obteve 90% de conformidade geral, com 83% de atendimento no pilar de controle interno, conforme demonstrado na Figura 4:

Tabela 1 - Percentual de Atendimento aos Requisitos do Pró-Gestão RPPS – Nível III pelo ISSM (2024)

Comparativo % de atendimento das Dimensões e Ações do Pró-Gestão			
Dimensões Pró-Gestão	Total de Ações	Nº de Ações Atendidas	% de Atendimento das Dimensões
Controle Interno	6	5	83%
Governança Corporativa	16	14	88%
Educação Previdenciária	2	2	100%
Total de Ações	24	21	90%

Fonte: Instituto de Certificação Qualidade Brasil – ICQ Brasil. Relatório de Auditoria de Certificação Nível III do Pró-Gestão RPPS – Instituto de Seguridade do Servidor Municipal de Camaçari (ISSM). 2024.

A estrutura de controle interno foi considerada aderente às exigências normativas, destacando-se a existência de manuais de processos, relatórios de conformidade, ações estruturadas de gestão de riscos e segurança da informação, além da emissão regular de relatórios trimestrais por servidores capacitados em áreas-chave da gestão. Tais evidências demonstram a consolidação de práticas voltadas à eficiência, integridade e legalidade da administração previdenciária municipal.

A atividade de auditoria interna, ainda que exercida no âmbito da Controladoria e não por uma unidade autônoma, foi registrada como ativa e com produção de relatórios específicos. O relatório menciona ações como: mapeamento de processos, análises de conformidade normativa, avaliações de risco e certificações formais de dirigentes e conselheiros. A Portaria nº 102/2019 é citada como marco normativo que atribui à Controladoria competências relativas à condução das auditorias e ao acompanhamento da conformidade legal.

Na fase de interpretação dos resultados, os achados foram contextualizados com os referenciais teóricos e normativos da pesquisa, especialmente no que se refere ao Modelo das Três Linhas de Defesa (IIA, 2020; Brasil, 2020) e ao papel da auditoria interna como instrumento de governança no setor público. Embora o ISSM não disponha de uma estrutura de auditoria autônoma, o relatório reconhece a existência de uma atuação sistemática e estruturada voltada à melhoria dos controles internos e à mitigação de riscos — elementos fundamentais para a sustentabilidade institucional do RPPS.

Essa análise reforça os objetivos específicos da pesquisa ao demonstrar que, mesmo em contextos institucionais onde a auditoria interna não se configura como unidade independente, sua presença pode gerar impactos relevantes na governança, no monitoramento dos resultados e na conformidade das ações administrativas. Assim, o Relatório de Auditoria de Certificação de 2024 constitui não apenas uma validação técnica do cumprimento dos requisitos do Pró-Gestão RPPS, mas também uma evidência empírica da auditoria como instrumento estratégico de suporte à governança previdenciária municipal.

- **G-IND-PRE-2024 - ISP 2024 - Índice de Situação Previdenciária (ISP) 2024**

O Índice de Situação Previdenciária (ISP) 2024, divulgado pelo Ministério da Previdência Social, constitui-se como um dos principais instrumentos oficiais de avaliação institucional da governança nos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS).

Com base em critérios objetivos e padronizados, o ISP permite analisar o grau de conformidade legal, sustentabilidade atuarial e maturidade administrativa dos entes federativos. A análise deste documento, neste estudo, insere-se na

categoria “Governança e Instrumentos de Avaliação”, por tratar-se de uma ferramenta estruturada de diagnóstico e aferição da capacidade institucional de gestão previdenciária.

O Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari/BA obteve classificação B no ISP 2024, o que representa uma situação previdenciária estável, com elevado desempenho nos aspectos de governança e conformidade institucional, e alguns pontos de atenção na dimensão financeira.

Figura 6 – Comparativo entre Indicadores do ISP-RPPS 2024 para Camaçari/BA e demais entes federativos

ENTE	UF	INDICADOR DE REGULARIDADE	INDICADOR ENVIO DE INFORMAÇÕES	INDICADOR DE GESTÃO	CLASSIFICAÇÃO EM GESTÃO E TRANSPARÊNCIA	INDICADOR DE SUFICIÊNCIA FINANCEIRA	INDICADOR ACUMULAÇÃO DE RECURSOS	CLASSIFICAÇÃO EM FINANÇAS E LIQUIDEZ	INDICADOR DE COBERTURA PREVIDENCIÁRIA	INDICADOR DE REFORMA RPPS E VIGÊNCIA RPC	CLASSIFICAÇÃO EM ATUÁRIA	ISP - RPPS - 2024	PERFIL ATUARIAL
CAMAÇARI	BA	A	A	C	A	B	C	B	B	A	A	B	III

Fonte: Ministério da Previdência Social. Índice de Situação Previdenciária dos Regimes Próprios de Previdência Social – ISP-RPPS 2024.

a) Gestão e Transparência – Nota A

Na dimensão relativa à Governança e Transparência, o ISSM recebeu nota A, evidenciando elevada maturidade organizacional, com funcionamento regular dos conselhos, atualização normativa, presença de planejamento estratégico e certificação no nível III do Programa Pró-Gestão RPPS. A atuação consolidada da Controladoria, aliada à publicação de informações e à adoção de boas práticas administrativas, foi reconhecida como indicativo de governança institucional eficaz.

O Indicador de Modernização da Gestão, integrante dessa dimensão, foi igualmente classificado com nota A, conforme critério oficial que associa diretamente a obtenção do nível III do Pró-Gestão RPPS à máxima pontuação. Segundo o Ministério da Previdência Social (2024):

“As classificações do Indicador de Modernização da Gestão do ISP-RPPS levam em consideração as certificações obtidas no Pró-Gestão RPPS, sendo atribuídas as notas da seguinte forma: a) ‘A’, em caso de RPPS certificado com níveis de aderência III e IV; b) ‘B’, em caso de RPPS certificado com níveis de aderência I e II; c) ‘C’, em caso de RPPS que não obtiveram certificação” (BRASIL, 2024, p. 29).

A obtenção da certificação no ano-base da avaliação foi, portanto, determinante para o bom desempenho do ISSM neste indicador — evidência de que o ISP funciona também como mecanismo de reconhecimento da governança institucional certificada.

b) Finanças e Liquidez – Nota B

Nesta dimensão, o Instituto recebeu nota B, com desempenho intermediário em Suficiência Financeira e baixa pontuação em Acumulação de Recursos (nota C). Esse cenário reforça a necessidade de aperfeiçoamento das estratégias de poupança previdenciária e evidencia os limites da política de capitalização atual, aspectos fundamentais para a sustentabilidade de longo prazo do RPPS.

c) Situação Atuarial – Nota A

Na avaliação atuarial, o ISSM foi classificado com nota A, resultado de sua adequação à Reforma Previdenciária nacional (EC 103/2019), implantação do Regime de Previdência Complementar (RPC) e progresso na redução do passivo atuarial. O perfil atuarial atribuído ao Instituto (Perfil III) reflete um estágio de transição positiva em direção à solvência de longo prazo.

A análise do relatório permite afirmar que o ISP atua como instrumento de avaliação externa da governança previdenciária, baseado em dados objetivos, e com impacto direto sobre a reputação institucional dos RPPS junto ao ente regulador federal. Sua estrutura analítica incorpora pilares que se alinham diretamente aos objetivos desta pesquisa, em especial: Governança Corporativa, Controles Internos e Educação Previdenciária — os mesmos que fundamentam o Programa Pró-Gestão RPPS.

A presença de instrumentos avaliativos formais, como o ISP, reforça a importância da institucionalização de práticas de controle interno, entre as quais se

inclui a auditoria interna. Embora o ISSM ainda não conte com uma unidade de auditoria autônoma, o desempenho positivo nos indicadores de governança e modernização revela a efetividade de sua estrutura mínima de conformidade, ancorada na atuação da Controladoria e nos normativos existentes.

Dessa forma, o relatório do ISP 2024 evidencia que a certificação do Pró-Gestão RPPS não apenas influencia positivamente os resultados do ISP, como também funciona como indutor da adoção de boas práticas de governança, avaliadas externamente por meio de critérios técnicos. Para o ISSM, a nota A obtida em governança reforça a correlação entre certificação, governança institucional e conformidade legal — e ilustra como instrumentos de avaliação federal podem ser utilizados como insumos na análise crítica da capacidade de gestão previdenciária dos municípios brasileiros.

4.3.2 TRANSPARÊNCIA E PRESTAÇÃO DE CONTAS

No Capítulo 2, foi discutido que a transparência é princípio constitucional e elemento essencial da governança, possibilitando o controle social e fortalecendo a accountability. Referenciais como a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) e o próprio Referencial de Governança do TCU (2020) apontam que a prestação de contas efetiva vai além da mera publicação de dados, exigindo clareza, completude e tempestividade das informações. Neste item, avalia-se como o ISSM tem promovido a transparência ativa e passiva, considerando as informações constantes nos relatórios anuais de controle interno, no e de que forma presta contas a seus segurados e à sociedade, considerando o período de 2020 a 2024.

- **T-REL-CI-2020-2024 - Relatórios Anuais de Controle Interno - 2020 a 2024**

A categoria “Transparência e Prestação de Contas” ocupa lugar central no campo da governança pública, especialmente em instituições que administram recursos vinculados a direitos previdenciários, como os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS). No Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari/BA, os Relatórios Anuais de Controle Interno, elaborados pela Controladoria, configuram-se como um dos principais instrumentos de formalização da conformidade administrativa, de promoção da transparência institucional e de assessoramento à alta gestão.

A análise desses documentos — referente ao período de 2020 a 2024 — foi realizada à luz da metodologia de análise de conteúdo proposta por Bardin (2011), com foco na identificação dos elementos recorrentes que caracterizam o papel desses relatórios no fortalecimento da prestação de contas públicas. Os relatórios foram selecionados por seu caráter normativo, descritivo e analítico, estando previstos na Resolução TCM/BA nº 1.120/2005, que disciplina os controles internos nos municípios baianos.

Na etapa de pré-análise, os relatórios foram identificados como fontes documentais recorrentes e consistentes, produzidas anualmente, com linguagem técnica e padronização de estrutura. Esses documentos, por abordarem o acompanhamento contábil, orçamentário, financeiro, patrimonial e previdenciário, apresentam-se como ferramentas fundamentais para a aferição da conformidade administrativa do ISSM.

Durante a exploração do material, foram observadas categorias temáticas que se repetem nos diversos exercícios: (i) verificação da legalidade dos atos administrativos, (ii) análise da execução orçamentária e financeira, (iii) identificação de inconformidades e fragilidades nos processos de gestão, e (iv) emissão de recomendações e pareceres técnicos destinados à Diretoria Executiva e aos conselhos deliberativos. A recorrência dessas categorias ao longo dos anos evidencia uma prática institucional consolidada de controle técnico e de suporte à governança.

Do ponto de vista conceitual, os relatórios analisados se alinham ao Modelo das Três Linhas de Defesa, formulado pelo Institute of Internal Auditors (IIA, 2020) e difundido no setor público brasileiro por meio dos referenciais do Tribunal de Contas da União (TCU, 2020) e da Controladoria-Geral da União (CGU, 2019).

Ainda que a Controladoria do ISSM esteja formalmente vinculada à estrutura da segunda linha de defesa, a produção anual de diagnósticos técnicos, a identificação de riscos e falhas operacionais, e a emissão de pareceres independentes a respeito da gestão dos recursos conferem-lhe uma atuação próxima das atribuições típicas da auditoria interna (terceira linha).

Na interpretação dos resultados, evidencia-se que os Relatórios Anuais de Controle Interno constituem-se como manifestações objetivas da função auditiva, mesmo diante da ausência de uma unidade autônoma de auditoria no ISSM. Tais documentos reforçam o compromisso institucional com os princípios da transparência, integridade, eficiência e accountability, e servem como base técnica para a deliberação dos conselhos, para o encaminhamento ao Tribunal de Contas dos Municípios e para a melhoria dos processos internos da autarquia.

Contudo, um ponto crítico observado refere-se à ausência de publicação pública dos relatórios de auditoria interna realizados pela Controladoria. Embora os documentos indiquem a existência de atividades auditivas e o cumprimento de rotinas de controle, essas informações não estão disponíveis em canais oficiais de acesso ao cidadão, como o portal institucional do Instituto ou o Portal da Transparência municipal. Essa lacuna compromete o princípio da transparência ativa, previsto na Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), e limita o controle social, dificultando o acompanhamento externo por segurados, conselheiros e pela sociedade em geral.

A publicação dos relatórios de auditoria interna é considerada uma boa prática de governança, conforme reconhecido em diversos referenciais, como o próprio Referencial de Governança Pública do TCU, que orienta a divulgação de relatórios e pareceres como instrumentos de fortalecimento da integridade, da confiança institucional e da responsabilização dos gestores (Brasil,2020). Além de cumprir função informativa, esses documentos contribuem para consolidar a cultura da conformidade e a credibilidade do regime previdenciário perante seus beneficiários e órgãos de controle.

Assim, embora os Relatórios Anuais de Controle Interno desempenhem importante papel técnico e institucional, a ausência de sua ampla divulgação compromete a efetividade plena da prestação de contas públicas. Reforça-se, portanto, a necessidade de o ISSM avançar na adoção de mecanismos de transparência ativa, institucionalizando a publicação sistemática dos relatórios de auditoria interna como parte do ciclo de governança e do diálogo com a sociedade.

4.3.3 GESTÃO DE RISCOS E CONFORMIDADE LEGAL

Conforme abordado no Capítulo 3, o Modelo das Três Linhas (IIA, 2020) e as normas nacionais de gestão de riscos recomendam que as organizações públicas adotem uma abordagem proativa para identificar, avaliar e mitigar riscos, garantindo a conformidade com a legislação vigente. No âmbito previdenciário, essa prática é essencial para proteger o equilíbrio financeiro e atuarial, além de assegurar a legalidade e a integridade dos processos. Esta seção analisa os mecanismos do ISSM voltados à gestão de riscos e conformidade legal, com base nos pareceres do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM-BA) e demais documentos institucionais.

- **R-PAR-TCM-2020-2023 - Pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM-BA).**

A categoria “Gestão de Riscos e Conformidade Legal” é central para a compreensão da sustentabilidade dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), em especial diante das crescentes exigências por responsabilidade fiscal, equilíbrio atuarial e eficiência na administração dos recursos públicos.

A análise dos pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM-BA), referentes às contas do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari nos exercícios de 2020 a 2023, insere-se neste contexto, por tratar-se de documentos técnicos e oficiais que expressam a avaliação do controle externo sobre a legalidade, regularidade e risco da gestão previdenciária municipal.

A análise foi estruturada com base na técnica de análise de conteúdo (Bardin, 2011), com foco nos seguintes núcleos temáticos: (i) aderência normativa e regularidade das contas, (ii) controle interno e fiscalização, (iii) riscos atuariais e orçamentários, e (iv) recomendações estratégicas para fortalecimento da governança. Os pareceres foram examinados individualmente, permitindo identificar padrões recorrentes e elementos críticos em cada exercício.

- **R-PAR-TCM-2020 - Exercício de 2020**

O parecer do exercício de 2020 concluiu pela aprovação com ressalvas das contas, destacando fragilidades na política de investimentos, a ausência de auditoria

atuarial independente e inconsistências contábeis, ainda que sem prejuízo material à fidedignidade das demonstrações.

O Relatório Anual de Controle Interno foi apresentado de forma regular, evidenciando a atuação da Controladoria. Contudo, a ausência de estrutura autônoma de auditoria limitou o alcance do controle interno frente aos riscos apontados.

- **R-PAR-TCM-2021 - Exercício de 2021**

A aprovação com ressalvas foi mantida em 2021, principalmente pela inobservância das normas do sistema SIGA e pela gestão documental deficiente. Embora o parecer reconheça a apresentação técnica do relatório de controle interno, observa-se que não há evidência de atuação estratégica da auditoria interna sobre os riscos atuariais e financeiros.

O déficit técnico ultrapassava R\$1bilhão, coberto por plano de amortização vigente, mas sujeito à inadimplência da Prefeitura. O TCM recomendou monitoramento rigoroso dos repasses e da dívida previdenciária parcelada.

- **R-PAR-TCM-2022 - Exercício de 2022**

O parecer do exercício de 2022 foi favorável, sem ressalvas, mas apresentou recomendações centrais quanto à subestimação orçamentária e à inadimplência do ente federado nos repasses patronais. A análise revela persistência do déficit atuarial, estimado em R\$ 1,1 bilhão, e dependência do cumprimento de obrigações legais por parte do Executivo Municipal.

A ausência de auditoria interna estruturada permanece como ponto crítico, sobretudo diante da necessidade de acompanhamento qualificado do plano de amortização.

- **R-PAR-TCM-2023 - Exercício de 2023**

Apesar da aprovação das contas em 2023, o parecer evidencia uma elevação abrupta do déficit atuarial, que saltou de R\$ 506 milhões para R\$ 1,66 bilhão — crescimento de 228%. O TCM determinou que o ISSM acompanhe rigorosamente o

plano de amortização, reconhecendo o risco de insolvência em caso de inadimplência.

Novamente, a Controladoria apresentou seu relatório, mas não foi identificada atuação de uma auditoria interna independente capaz de avaliar tecnicamente a execução do plano e os impactos da dívida parcelada.

A análise sequencial dos pareceres do TCM-BA entre 2020 e 2023 evidencia que, embora o ISSM mantenha conformidade formal com a prestação de contas e apresente relatórios de controle interno em todos os exercícios, persistem riscos estruturais não enfrentados de forma sistemática. Entre os principais, destacam-se:

- A inadimplência da Prefeitura nos repasses patronais;
- A existência de créditos previdenciários expressivos e recorrentes;
- A subestimação orçamentária na LOA;
- O agravamento contínuo do déficit atuarial, mesmo com plano de amortização vigente.

Tais fragilidades, repetidas ao longo dos anos, apontam para uma lacuna estrutural no modelo de controle e governança do ISSM: a ausência de uma unidade de auditoria interna independente e tecnicamente estruturada, conforme as diretrizes do Institute of Internal Auditors (IIA, 2020), da Controladoria-Geral da União (CGU, 2019) e do Tribunal de Contas da União (TCU, 2020).

A atuação da Controladoria tem se concentrado na conformidade documental e na elaboração de relatórios descritivos, mas carece de autonomia funcional e capacidade técnica para realizar avaliações contínuas dos principais riscos que afetam a sustentabilidade do regime, como a execução do plano de amortização atuarial e a gestão das dívidas parceladas.

Neste sentido, os pareceres do TCM funcionam não apenas como instrumentos de controle externo, mas como evidências indiretas da ausência de um controle interno preventivo e estratégico. Reforça-se, assim, a necessidade urgente de institucionalizar a função de auditoria interna como terceira linha de defesa, contribuindo para a mitigação de riscos legais, fiscais e atuariais no âmbito do RPPS municipal.

4.3.4 DESEMPENHO DA AUDITORIA INTERNA NO RPPS

O Capítulo 3 destacou que, segundo o IPPF/IIA e a Instrução Normativa CGU nº 03/2017, a auditoria interna deve atuar como função independente e objetiva, orientada a riscos e focada em agregar valor à gestão. No contexto dos RPPS, seu desempenho influencia diretamente a capacidade de prevenir irregularidades, melhorar processos e fortalecer a confiança institucional. A seguir, examina-se o desempenho da auditoria interna do ISSM no período de 2020 a 2024, considerando sua estrutura, autonomia, escopo de atuação e aderência às melhores práticas de governança.

- **D-MAN-PRO-2024 - Manual de procedimentos da Controladoria**

O Manual de Procedimentos da Controladoria Interna do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari, publicado em 2024, representa um marco normativo na formalização das atividades de controle e fiscalização no âmbito do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) municipal. O documento confere à Controladoria a responsabilidade pela condução das ações de controle interno e pelo acompanhamento da conformidade administrativa da autarquia.

A análise do manual foi conduzida com base na técnica de análise de conteúdo, conforme proposta de Bardin (2011), buscando identificar o alinhamento entre o conteúdo normativo previsto e os referenciais de boas práticas de auditoria interna governamental.

A leitura sistemática do documento permitiu categorizar os seguintes elementos principais: (i) definição das competências da Controladoria; (ii) atribuições relacionadas à auditoria interna; (iii) ausência de vinculação explícita a marcos regulatórios nacionais e internacionais; e (iv) centralização de funções típicas de diferentes linhas de defesa.

O manual atribui à Controladoria diversas competências no campo da auditoria interna, entre as quais se destacam: avaliação da conformidade legal e da eficiência dos processos administrativos, realização de auditorias, emissão de recomendações para melhoria dos controles internos, acompanhamento da implementação de providências corretivas e assessoramento técnico à gestão.

Essas atribuições demonstram o reconhecimento, em nível normativo, da função auditiva como instrumento de integridade organizacional e apoio estratégico à governança.

Contudo, na fase de interpretação dos resultados, observa-se que o manual não adota os principais referenciais normativos recomendados para a atividade de auditoria interna no setor público. Em especial, nota-se a ausência de aderência aos seguintes marcos:

- Modelo das Três Linhas de Defesa (IIA, 2020): o manual não realiza distinção entre as funções da primeira (gestão), segunda (compliance e monitoramento) e terceira linha (avaliação independente). A Controladoria concentra atribuições operacionais, de conformidade e de auditoria, comprometendo a independência funcional da auditoria interna.
- International Professional Practices Framework – IPPF (IIA, 2020): o documento não menciona diretrizes do IPPF, como independência organizacional, objetividade, competência técnica, plano de auditoria baseado em riscos e processos formais de monitoramento e comunicação de recomendações.
- Instrução Normativa CGU nº 3/2017: não há referência aos instrumentos obrigatórios previstos pelo referencial técnico da Controladoria-Geral da União, como o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), escopo definido, cronograma, mecanismos de supervisão e plano de comunicação institucional.

Apesar de tecnicamente redigido e de consolidar um conjunto relevante de atribuições, o manual não garante conformidade plena com os modelos de referência da auditoria interna governamental, tampouco estrutura mecanismos que assegurem a segregação efetiva entre as funções de controle, execução e avaliação independente.

Além disso, embora exista a previsão legal de um cargo efetivo de Auditor Interno no quadro de pessoal do ISSM, o Instituto ainda não possui uma unidade de auditoria formalmente instituída, tampouco estrutura mínima funcional e técnica para

garantir a execução autônoma dessa atividade. As funções de auditoria, na prática, são exercidas de maneira difusa pela Controladoria, que também é responsável por ações de integridade, ouvidoria, conformidade e apoio à gestão executiva.

Essa centralização compromete o princípio da independência da auditoria interna, reduz sua capacidade de avaliação crítica e restringe a emissão de recomendações isentas. Também inviabiliza a adoção de metodologias baseadas em risco e a produção sistemática de relatórios técnicos e pareceres estratégicos, como preconizado pelos referenciais normativos adotados pelo Tribunal de Contas da União (TCU, 2020) e pelo próprio Ministério da Previdência, no contexto do Pró-Gestão RPPS.

Em síntese, a análise do Manual de Procedimentos da Controladoria revela um avanço normativo importante, ao consolidar o papel da função auditiva no RPPS municipal, mas também expõe limitações estruturais e funcionais que impedem a conformidade com os padrões internacionais de auditoria interna, exigindo o reconhecimento institucional da auditoria como terceira linha de defesa e a constituição de uma unidade com autonomia técnica, organizacional e funcional.

- **D-REL-ATV-2024 - Relatórios Trimestrais de Conformidade - 2024**

A análise dos Relatórios Trimestrais de Conformidade elaborados pela Controladoria Interna do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) ao longo do exercício de 2024 permite avaliar o estágio atual de institucionalização da atividade de auditoria interna no âmbito do RPPS municipal. Esses documentos foram produzidos regularmente nos quatro trimestres do exercício de 2024 e apresentam conformidade formal com as exigências legais, sendo estruturados como instrumentos de prestação de contas sobre as rotinas administrativas e contratuais do Instituto.

Utilizando-se da análise de conteúdo proposta por Bardin (2011), observou-se que todos os relatórios trimestrais apresentam, de forma idêntica e repetida, a seguinte menção: *“Temos uma auditoria interna em andamento.”* Embora essa frase indique uma intenção institucional de realização de auditorias, não há qualquer detalhamento técnico quanto ao escopo, objetivo, metodologia, cronograma ou resultados parciais dessas atividades. Nenhum dos documentos especifica o tema

auditado, tampouco apresenta evidências de planejamento, execução ou monitoramento das ações anunciadas.

Essa ausência de aprofundamento técnico compromete a caracterização da função de auditoria como terceira linha de defesa, conforme preconizado pelo Institute of Internal Auditors (IIA, 2020). Segundo o Modelo das Três Linhas, a auditoria interna deve operar de forma autônoma e estruturada, com foco na avaliação independente dos controles internos, da governança e da gestão de riscos, utilizando metodologias formalizadas e relatórios documentados.

Do ponto de vista normativo, a Instrução Normativa CGU nº 3/2017 estabelece requisitos mínimos para a atividade de auditoria interna governamental, como a elaboração de PAINT (Plano Anual de Auditoria Interna), produção de RAINIT (Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna), adoção de metodologia baseada em riscos, definição de escopo e cronograma de auditorias, além da sistematização de recomendações e mecanismos de acompanhamento. Nenhum desses elementos foi identificado nos relatórios analisados.

A repetição da mesma frase genérica nos quatro trimestres de 2024 sugere uma abordagem meramente protocolar e pouco aderente aos princípios da transparência, efetividade e responsabilidade técnica. A falta de variabilidade nos registros, aliada à ausência de dados objetivos ou mesmo de um relato sobre o andamento das auditorias mencionadas, evidencia que a auditoria interna, apesar de prevista no Manual da Controladoria, ainda não opera com estrutura, planejamento ou autonomia funcional.

Portanto, os Relatórios Trimestrais de Conformidade de 2024 revelam que a atividade auditiva permanece em estágio incipiente, caracterizada pela ausência de sistematização, metodologia e evidência documental. A função é mencionada de forma repetitiva, mas sem materialização em ações auditivas concretas, relatórios técnicos ou comunicação de resultados à alta administração.

Esse cenário reafirma a necessidade de institucionalização de uma unidade de auditoria interna autônoma, dotada de estrutura técnica, cargo efetivo, planejamento baseado em riscos e independência funcional. Tal medida é indispensável para que o ISSM avance em maturidade de governança e passe a

operar com um ciclo auditivo completo, em conformidade com os referenciais do IPPF (IIA, 2020) e da CGU (2017), contribuindo efetivamente para a transparência, a integridade e a sustentabilidade do regime próprio de previdência municipal.

CAPÍTULO 5

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar a contribuição da Auditoria Interna enquanto instrumento de aprimoramento da governança no Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) de Camaçari/BA, no período de 2020 a 2024. Para isso, buscou-se compreender de que maneira a função de auditoria interna se articula com os mecanismos de governança, considerando as dimensões de Governança e Instrumentos de Avaliação, Transparência e Prestação de Contas, Gestão de Riscos e Conformidade Legal, e Desempenho da Auditoria Interna.

Os resultados desta pesquisa reforçam que a institucionalização de práticas de governança no ISSM avançou de forma consistente no período analisado, com marcos externos de validação e ampla aderência normativa.

Em contraste, a função de auditoria interna permaneceu em maturidade inicial, operando de maneira agregada a outras funções de controle e ainda sem a independência e o reporte típicos da “terceira linha” preconizada internacionalmente. Esse arranjo explica a coexistência de bons indicadores de conformidade e transparência com lacunas na capacidade de avaliação independente, priorização por risco e monitoramento sistemático de recomendações.

A consolidação de uma unidade de auditoria interna autônoma e apartada das atividades de gestão (1ª linha) e de monitoramento/assessoramento direto à gestão (2ª linha) é essencial para assegurar a imparcialidade das análises, evitar conflitos de interesse e garantir que recomendações críticas não sejam comprometidas por influências hierárquicas. Além disso, tal separação alinha-se às melhores práticas internacionais e às orientações de órgãos de controle, fortalecendo a governança, a transparência e a responsabilização institucional (*accountability*).

A ausência dessa segregação pode resultar em fragilidade no sistema de controle interno, comprometendo a efetividade das auditorias, reduzindo a confiança das partes interessadas e limitando a capacidade da organização de identificar e tratar riscos de forma tempestiva e independente.

A análise crítica evidencia que, apesar da existência de normativos que amparam a função, a efetividade da Auditoria Interna depende do fortalecimento de sua estrutura, de recursos adequados e de planejamento alinhado à gestão de riscos.

Como implicações práticas, destaca-se que o fortalecimento da Auditoria Interna no ISSM pode ampliar a qualidade das informações fornecidas à alta administração, apoiar decisões estratégicas e contribuir para o aprimoramento contínuo da governança, inclusive por meio do monitoramento de recomendações, avaliação de processos críticos e integração a programas de capacitação e educação previdenciária.

Nesse cenário, cabe ressaltar que o Tribunal de Contas do Estado da Bahia, embora exerça papel fundamental no fortalecimento dos controles e da governança pública, não atualizou nem emitiu normativos específicos voltados à implantação e regulamentação do modelo das Três Linhas na esfera municipal. Essa lacuna normativa dificulta a uniformização de diretrizes, deixa a critério de cada ente a definição de seu arranjo institucional e, na prática, pode perpetuar estruturas de auditoria interna com baixa independência funcional, especialmente em órgãos de menor porte e complexidade administrativa.

Diante do exposto, recomenda-se:

- a) Promover a autonomia técnica e organizacional da Auditoria Interna, assegurando-lhe independência em relação à gestão executiva;
- b) Elaborar e executar um Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) com base em riscos, alinhado às prioridades institucionais e aos objetivos estratégicos;
- c) Ampliar a capacitação técnica da equipe responsável pela função;
- d) Fortalecer os mecanismos de monitoramento das recomendações oriundas de auditorias internas e externas;
- e) Fomentar a cultura de governança e integridade no ISSM por meio da integração entre auditoria, controle interno, conselhos e comitês.

- f) Fomentar a cultura organizacional voltada à governança, integridade e gestão de riscos, incluindo a realização de treinamentos periódicos e a inserção do tema nas agendas dos conselhos e comitês;
- g) Avaliar a viabilidade de vinculação orçamentária mínima para a função de Auditoria Interna, garantindo recursos para execução do Plano Anual de Auditoria (PAINT), capacitações e contratação de especialistas quando necessário;
- h) Criar canal de comunicação direta e independente entre a Auditoria Interna e o Conselhos, assegurando que os resultados das auditorias sejam conhecidos e debatidos sem interferências da gestão executiva;
- n) Promover a realização de concurso público específico para provimento do cargo de Auditor Interno, com requisitos compatíveis às atribuições de alta complexidade e relevância da função, assegurando profissionalização, imparcialidade e continuidade das atividades de auditoria.

Como limitações, reconhece-se a natureza documental e qualitativa do estudo de caso, dependente da completude dos registros públicos e institucionais. Pesquisas futuras podem: (i) Cruzar achados de auditoria com métricas de desempenho; (ii) Realizar estudos comparados entre RPPS certificados e não certificados; e (iii) Mensurar o impacto de tecnologias de análise de dados na produtividade e no foco por risco da auditoria interna.

A dissertação demonstra que governança não é um fim em si, mas um meio para entregar valor público, e que a auditoria interna — quando posicionada com independência, competência e foco em risco — atua como vetor de transformação institucional. Consolidar essa terceira linha, com métricas de valor e integração aos instrumentos de avaliação federais, é o próximo passo lógico para que o ISSM sustente seus avanços, reduza vulnerabilidades e amplie a confiança dos segurados e da sociedade.

CAPÍTULO 6

REFERÊNCIAS

AISS – ASSOCIAÇÃO INTERNACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL. **O Brasil é referência mundial em políticas de seguridade social**. 2013. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/noticias/brasil-e-referencia-em-politicas-de-seguridade-social/100006080>. Acesso em: 31 maio 2025.

AIRES, Isabel Roxane Cardoso. **A compensação financeira previdenciária como instrumento para o atingimento do equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes próprios de previdência**. In: VIEIRA, Lucia Helena (org.). *Regimes próprios: aspectos relevantes*. v. 17. São Bernardo do Campo: APEPREM, 2023. p. [250- 270].

ALBIERO, Célia Maria Grandini et al. **A seguridade social**. Composição Revista de Ciências Sociais da UFMS, v. 2, n. 24, p. 27–47, 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufms.br/index.php/compcs/article/view/12832>. Acesso em: 08 jul. 2024.

AMORIM, Joana C. de. **Auditoria interna governamental: um instrumento estratégico para a integridade e eficiência da gestão pública**. Revista Controle, v. 17, n. 1, p. 45–60, 2020.

AMORIM, Rodrigo Morais de. **O auditor interno e a proteção da integridade no setor público**. Federação Nacional dos Auditores de Controle Interno Público – FENAUD, 27 nov. 2020. Disponível em: <https://fenaud.org.br/o-auditor-interno-e-a-protecao-da-integridade-no-setor-publico/>. Acesso em: 22 maio 2025.

AMORIM, Rodrigo Morais de. **O papel da auditoria interna na melhoria contínua do sistema de integridade corporativa**. Revista Governança & Compliance (REGOV), v. 2, n. 1, p. e022004, 2022.

ARAÚJO JÚNIOR, Jailson Gomes de. **Framework para auditoria operacional em RPPS baseado nas lógicas institucionais dos Tribunais de Contas**. 2024. Disponível em: http://www.realp.unb.br/jspui/bitstream/10482/50417/1/JailsonGomesDeAraujoJunior_DISSERT.pdf. Acesso em: 08 out. 2024.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Auditoria no setor público e a inteligência artificial**. Instituto Rui Barbosa – IRB, 2023. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/artigos/auditoria-no-setor-publico-e-a-inteligencia-artificial/>. Acesso em: 22 maio 2025.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BARDIN, G. M. **Análise de conteúdo**. 5. ed. Lisboa: Edições 70, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOSCHETTI, Ivanete. **Seguridade social e trabalho: paradoxos na construção das políticas de previdência e assistência social no Brasil**. Brasília: Letras Livres/Editora UnB, 2006.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Da Administração Pública Burocrática à Gerencial**. Revista do Serviço Público, Brasília, v. 47, n. 1, p. 7–39, jan./mar. 1996. Disponível em: <https://www.bresserpereira.org.br/papers/1996/95.AdmPublicaBurocraticaAGerencial.pdf>.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil**, de 25 de março de 1824. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Geral Constituinte e Legislativa do Império do Brasil, 1824. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 9 ago. 2025.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 31 maio 2025.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 31 maio 2025.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 31 maio 2025.

BRASIL. **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: 20 abr. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923**. Cria, em cada uma das empresas de estradas de ferro existentes no país, uma caixa de aposentadoria e pensões para os respectivos empregados. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4682-24-janeiro-1923-538815-publicacaooriginal-90368-pl.html>. Acesso em: 31 maio 2025.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 8 set. 2000.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 72, de 21 de novembro de 1966**. Unifica os Institutos de Aposentadoria e Pensões e cria o Instituto Nacional de Previdência Social. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-72-21-novembro-1966-375919-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 31 maio 2025.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.283, de 27 de fevereiro de 1986**. Institui o Plano Cruzado e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2283.htm. Acesso em: 31 maio 2025.

BRASIL. **Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003**. Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IX do § 3º do art. 142 da Constituição Federal e dispositivos da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 dez. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc41.htm. Acesso em: 9 ago. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019**. Altera o sistema de previdência social e estabelece regras de transição e disposições transitórias. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc103.htm.

BRASIL. **Instrução Normativa CGU nº 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 12 jun. 2017.

BRASIL. **Instrução Normativa CGU nº 9, de 9 de outubro de 2018**. Dispõe sobre o PAINT e RAIN. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 10 out. 2018.

BRASIL. **Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960**. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3807.htm. Acesso em: 31 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 4.214, de 2 de março de 1963**. Estatuto do Trabalhador Rural. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4214.htm. Acesso em: 08 ago. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971**. Institui o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp11.htm. Acesso em: 31 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 6.439, de 1º de setembro de 1977**. Institui o Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6439.htm. Acesso em: 31 maio 2025.

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. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

BRASIL. **Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998**. Dispõe sobre regras gerais para organização e funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social dos servidores públicos. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 nov. 1998.

BRASIL. **Lei nº 13.846, de 18 de junho de 2019**. *Diário Oficial da União*, 18 jun. 2019.

BRASIL. **Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021**. Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 mar. 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14129.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Dispõe sobre normas gerais de licitação e contratação para a Administração Pública direta, autárquica e fundacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01 abr. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Previdência. **Manual do Pró-Gestão RPPS**. Brasília: SPREV, 2020a.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Previdência. **Pró-Gestão RPPS – Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos RPPS**. Brasília: Secretaria

de Previdência, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/previdencia>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Previdência. **Relatório IGovPrev 2022**. Brasília: SPREV, 2022.

BRASIL. Ministério da Previdência Social. **Portaria MPS nº 185, de 14 de maio de 2015**. Diário Oficial da União, seção 1, Brasília, DF, 15 maio 2015. Disponível em: https://www.gov.br/previdencia/pt-br/outros/imagens/2015/05/Portaria-MPS-na_-185-de-14maio2015-publicada.pdf/view. Acesso em: 24 maio 2025.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Função da Auditoria Interna Governamental**. Departamento Nacional de Auditoria do SUS (DenaSUS), 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/composicao/denasus/sna/funcao-da-auditoria-interna-governamental>. Acesso em: 24 maio 2025.

BRASIL. Secretaria de Previdência. **Boletim Estatístico dos RPPS**. Brasília: SPREV, 2023a.

BRASIL. Secretaria de Previdência. **Relatório de Auditoria de Certificação Pró-Gestão RPPS – Amapá Previdência**. Brasília: Secretaria de Previdência, 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública**. Brasília: TCU, 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial Básico de Governança Organizacional Pública: Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública**. 3. ed. Brasília: TCU, 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **iESGo – Índice de Governança, Sustentabilidade e Gestão nas Organizações Públicas**. Brasília: TCU, 2024. Disponível em: <https://iesgo.tcu.gov.br/>. Acesso em: 22 maio 2025.

CAMAÇARI (BA). **Lei Municipal nº 287, de 22 de dezembro de 1993**. Cria o Instituto de Seguridade do Servidor Municipal, dispõe sobre a concessão de aposentadorias e dá outras providências. Disponível em: https://transparencia.cmcamacari.ba.gov.br/PDF/legislacao/Lei_NA_B0_287_de_1993_Cria_Instituto_de_Seguridade_do_Servidor_Municipal_de_Camacari_28ISSM_29.pdf. Acesso em: 24 maio 2025.

CAMAÇARI (BA). **Lei Municipal nº 403, de 1998**. Reorganiza o sistema de previdência dos servidores públicos do Município de Camaçari e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ba/c/camacari/lei-ordinaria/1998/41/403/lei-ordinaria-n-403-1998-reorganiza-o-sistema-de-previdencia-dos-servidores-publicos-do-municipio-de-camacari-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 24 maio 2025.

CAMAÇARI (BA). **Lei Municipal nº 462, de 24 de fevereiro de 2000**. Reorganiza o sistema de previdência e assistência social dos servidores públicos ocupantes de cargo efetivo do Município de Camaçari e dá outras providências. Disponível em: https://transparencia.cmcamacari.ba.gov.br/_PDF/legislacao/Lei_NA_B0_462_de_2000_Reorganiza_o_Sistema_de_Previdencia_e_Assistencia_Social_dos_Servidores_Publicos_de_Camacari.pdf. Acesso em: 24 maio 2025.

CAMAÇARI. **Lei nº 667, de 27 de janeiro de 2005**. Altera o art. 7º do Capítulo III da Lei nº 368, de 14 de fevereiro de 1997, para instituir a Controladoria Geral do Município e dá outras

providências. Disponível em: <http://leismunicipa.is/pexus>. Acesso em: 24 maio 2025.

CAMAÇARI. **Lei nº 730, de 18 de maio de 2006**. Modifica a estrutura organizacional da Administração Pública Municipal. Disponível em: <http://leismunicipa.is/smpux>. Acesso em: 22 maio 2025.

CAMAÇARI. **Lei Orgânica de Camaçari/BA**. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/lei-organica-camacari-ba>. Acesso em: 9 ago. 2025.

CAMAÇARI (BA). **Lei Municipal nº 1.029, de 2009**. Altera a Lei nº 343/96, que organiza a estrutura organizacional e o quadro de pessoal do ISSM - Instituto de Seguridade do Servidor Municipal e Junta Médica Oficial do Município, e dá outras providências. Disponível em:

<https://leismunicipais.com.br/a/ba/c/camacari/lei-ordinaria/2009/103/1029/lei-ordinaria-n-1029-2009-altera-a-lei-n-343-96-que-organiza-a-estrutura-organizacional-e-o-quadro-de-pessoal-do-issm-instituto-de-seguridade-do-servidor-municipal-e-junta-medica-oficial-do-municipio-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 22 maio 2025.

CAMAÇARI (BA). **Lei Municipal nº 1.387, de 2015**. Altera dispositivos da Lei nº 1.029/2009 e dá outras providências. Disponível em:

<https://leismunicipais.com.br/a/ba/c/camacari/lei-ordinaria/2015/139/1387/lei-ordinaria-n-1387-2015-altera-dispositivos-da-lei-n-1029-2009-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 22 maio 2025.

CAMAÇARI (BA). **Lei Municipal nº 1.582, de 2019**. Altera a estrutura do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal, altera a legislação indicada e dá outras providências. Disponível em:

<https://leismunicipais.com.br/a/ba/c/camacari/lei-ordinaria/2019/159/1582/lei-ordinaria-n-1582-2019-altera-a-estrutura-do-instituto-de-seguridade-do-servidor-municipal-altera-a-legislacao-indicada-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 22 maio 2025.

CAMAÇARI (BA). **Lei Complementar nº 1.644, de 29 de dezembro de 2020**. Reorganiza o Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos do Município de Camaçari e dá outras providências. Disponível em:

https://transparencia.cmcamacari.ba.gov.br/_PDF/tramite/LEI_COMPLEMENTAR_N_1644_2020_DIARIO_N_1559_28PAG_01_29.pdf. Acesso em: 22 maio 2025.

CAMAÇARI (BA). **Lei Complementar nº 1.713, de 2022**. Altera disposições a respeito do Regime Próprio de Previdência Social do servidor público municipal de Camaçari disciplinado pela Lei Complementar nº 1.644/2020 e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ba/c/camacari/lei-complementar/2022/172/1713/lei-complementar-n-1713-2022-altera-disposicoes-a-respeito-do-regime-proprio-de-previdencia-social-do-servidor-publico-municipal-de-camacari-disciplinado-pela-lei-complementar-n-1644-2020-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 22 maio 2025.

CAMAÇARI (BA). **Lei Complementar nº 1.792, de 2023**. Altera disposições a respeito do Regime Próprio de Previdência Social do servidor público municipal de Camaçari disciplinado pela Lei Complementar nº 1.644/2020 e dá outras providências. Disponível em: [\https://transparencia.cmcamacari.ba.gov.br/_PDF/legislacao/LEI_COMPLEMENTAR_N_1792_2023_Altera_disposicoes_a_respeito_do_regime_proprio_de_previdencia_social_do_servid 63d115419b2de.pdf](https://transparencia.cmcamacari.ba.gov.br/_PDF/legislacao/LEI_COMPLEMENTAR_N_1792_2023_Altera_disposicoes_a_respeito_do_regime_proprio_de_previdencia_social_do_servid). Acesso em: 22 maio 2025.

CAMAÇARI (BA). **Lei Complementar nº 1.922, de 5 de agosto de 2024**. Altera a composição do Conselho Fiscal do Instituto de Seguridade do Servidor Municipal (ISSM) e dispõe sobre o novo plano de equacionamento, mantendo a alíquota de 13,5% para 2025. *Diário Oficial do Município de Camaçari*, Camaçari, n. (número do diário), p. (página(s)), data de publicação. Promulgada em 5 ago. 2024. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ba/c/camacari/lei-complementar/2024/192/1922/lei-complementar-n-1922-2024-promulgada-em-05-de-agosto-de-2024>. Acesso em: 9 ago. 2025.

CAMAÇARI. Prefeitura Municipal. **Camaçari é líder entre as melhores cidades para se investir na indústria e 8º lugar no setor imobiliário**. Camaçari, 2024a. Disponível em: <https://www.camacari.ba.gov.br/camacari-e-lider-entre-as-melhores-cidades-para-se-investir-na-industria-e-8o-lugar-no-setor-imobiliario/>. Acesso em: 9 ago. 2025.

CAMAÇARI AGORA. Camaçari mantém 2º PIB da Bahia e é o 54º do Brasil. Camaçari, 2022. Disponível em: https://www.camacariagora.com.br/dn.php?cod_noticia=24415. Acesso em: 9 ago. 2025.

CARVALHO, Roberta Spadafora; OLIVEIRA, Ronaldo de; HIGASHI, Herbert; ALMEIDA, Marcos Augusto Paro de. Abordagem dos diversos aspectos relevantes do Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos RPPS (**Pró-Gestão RPPS**). In: APEPREM; ABIPEM. *Regimes Próprios: Aspectos Relevantes*. 11. ed. São Paulo: APEPREM; ABIPEM, 2018. p. 252–260. Disponível em: https://www.abipem.org.br/wp-content/uploads/2018/11/APEPREM_LIVRO_MIOLO11.pdf. Acesso em: 14 maio 2025.

CATELA, Pérola Alonso et al. **Auditoria interna, governança pública e desempenho de organizações públicas brasileiras: o que revelam os dados do Tribunal de Contas da União**. Anais do XLVI Encontro da ANPAD, 2022.

CAVALCANTE, Pedro Luiz. **Governança pública: principais conceitos e abordagem analítica**. Texto para Discussão nº 2268. Brasília: IPEA, 2017.

CAETANO, M. A. **Solvência fiscal de longo prazo dos regimes próprios de previdência dos estados e municípios**. Texto para Discussão nº 2195. Brasília: IPEA, 2015.

CFESS – CONSELHO FEDERAL DE SERVIÇO SOCIAL. **Seguridade Social: fundamentos e desafios na contemporaneidade**. 2024. Disponível em: <https://www.cfess.org.br/arquivos/seguridade-social-fundamentos.pdf>. Acesso em: 31 maio 2025.

CGM-SP. *Controladoria Geral do Município de São Paulo*. **Relatório de gestão da Auditoria Geral**. São Paulo, 2022. Disponível em: https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/controladoria_geral. Acesso em: 24 maio 2025.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO (CONACI). **Resolução nº 6, de 28 de novembro de 2019**. Recomenda o uso do Modelo de Capacidade da Auditoria Interna (IA-CM) pelos órgãos de controle interno. Brasília, 2019.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO (CONACI). **Resolução nº 004, de 29 de junho de 2022**. Estabelece normas para a validação externa dos diagnósticos de capacidade da auditoria interna. Brasília, 2022.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos. Brasília, DF: CGU, 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/programa-de-fiscalizacao-em-entes-federativos>. Acesso em: 9 ago. 2025.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). *Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal*. Brasília: CGU, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>. Acesso em: 22 maio 2025.

CHAMBERS, Richard F. *When the Board is Surprised by a Corporate Debacle, Who's at Fault?* Blog Audit Beacon, 23 out. 2023. Disponível em: <https://www.richardchambers.com>. Acesso em: 22 maio 2025.

CHIÓ SERRA, Rita de Cássia; CARNEIRO, Ricardo. Controle social e suas interfaces com os controles interno e externo no Brasil contemporâneo. *Espacios Públicos*, v. 15, n. 34, p. 43-64, 2012. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/676/67623463002.pdf>. Acesso em: 09 ago. 2025.

COFIC – Comitê de Fomento Industrial de Camaçari. Polo Industrial de Camaçari. Camaçari, 2023. Disponível em: <https://www.coficpolo.com.br/pagina.php?p=44>. Acesso em: 9 ago. 2025.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO (CONACI). *Resolução nº 6, de 28 de novembro de 2019*. Recomenda o uso do Modelo de Capacidade da Auditoria Interna (IA-CM) pelos órgãos de controle interno. Brasília, 2019.

COSTA, Alberson; CUNHA, Cristiane. Reflexões de uma década: Impactos da Auditoria Interna na Gestão Pública/Organização Gislan Sampaio & Vanessa Paixão. 1. ed. Lauro de Freitas: JV Publicações, 2025. 206 p;16x23.

CONTAG – Confederação Nacional dos Trabalhadores Rurais Agricultores e Agricultoras Familiares. Histórico e fundação (20 dez. 1963). Disponível em: <https://www.contag.org.br/>. Acesso em: 08 ago. 2025.

DELGADO, Guilherme Costa; CASTRO, Jorge Abrahão de. Financiamento da Previdência Rural: situação atual e mudanças. Brasília: IPEA, 2003. (Texto para Discussão, n. 992). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0992.pdf. Acesso em: 08 ago. 2025.

DRAIBE, Sônia Miriam. As políticas sociais e o neoliberalismo – reflexões suscitadas pelas experiências latino-americanas. *Revista USP*, n. 17, p. 86–101, 1993. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/revusp/article/view/31012>. Acesso em: 08 ago. 2025.

FIOCRUZ. Escola Politécnica de Saúde Joaquim Venâncio. História da Seguridade Social no Brasil. 2020. Disponível em: <https://www.epsjv.fiocruz.br/noticias/reportagem/historia-da-seguridade-social-no-brasil>. Acesso em: 31 maio 2025.

FIUZA, Eduardo P. S.; SALGADO, Lucia Helena. *Um pós-escrito do artigo “Avaliando o modelo de governança das agências reguladoras” à luz dos acontecimentos recentes no Brasil*. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n. 7, p. 31–39, jan./jul. 2015.

FLEURY, Sonia. *Seguridade Social e Políticas Sociais no Brasil: entre a cidadania e a caridade*. São Paulo: Cortez, 2000.

FLEURY, Sônia. A seguridade social e os dilemas da inclusão social. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 39, n. 3, p. 449-467, maio/jun. 2005. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=241021498001>. Acesso em: 28 abr. 2025.

FREIRE, Dimona Albuquerque Arraes; BATISTA, Paulo César de Sousa. Natureza preventiva do controle interno no setor público. *Revista Controle*, Fortaleza, v. 15, n. 2, p. 380-413, jul./dez. 2017. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6522435.pdf>. Acesso em: 9 ago. 2025.

GARCIA, Eliane; SOUZA, Marcos. A relevância da auditoria interna como ferramenta de governança no setor público. *Revista de Administração Pública*, v. 54, n. 3, p. 489-506, 2020.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa científica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IPEADATA. Taxa de pobreza (P0) no Brasil – série histórica. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/>. Acesso em: 08 ago. 2025.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (IIA). *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna – IPPF*. São Paulo: IIA Brasil, 2013

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (IIA). *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna – IPPF*. São Paulo: IIA Brasil, 2020.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (IIA). *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna – IPPF*. São Paulo: IIA Brasil, 2024

HOCH, Patrícia Adriani; RIGUI, Lucas Martins; SILVA, Rosane Leal da. Desafios à concretização da transparência ativa na internet, à luz da Lei de Acesso à Informação Pública: análise dos portais dos Tribunais Regionais Federais. *Revista Direitos Emergentes na Sociedade Global*, Santa Maria, v. 1, n. 2, p. 257-286, 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/REDESG/article/view/7303>. Acesso em: 28 abr. 2025.

ITEN, Cláudia Fernanda. *As vantagens da certificação profissional na melhoria dos processos organizacionais do RPPS*. Apresentação no evento "Giro ABIPEM – Salvador, setembro/2022". Disponível em: <https://www.abipem.org.br/wp-content/uploads/2022/10/Apresentacao-1-Claudia-Fernanda-Iten-As-vantagens-da-certificacao-profissional-na-melhoria-dos-processos-organizacionais-do-RPPS.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2025.

INTOSAI. *ISSAI 3100 – Performance Audit Guidelines: Key Principles*. Copenhagen: International Organization of Supreme Audit Institutions, 2010. Disponível em: <https://www.psc-intosai.org/wp-content/uploads/2022/05/ISSAI-3100-Endorsement-version.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2025.

JUSBRASIL. Como surgiu a Previdência Complementar Fechada. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/como-surgiu-a-previdencia-complementar-fechada/621900892>. Acesso em: 31 maio 2025.

JUSBRASIL. Saúde pública no Brasil. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/saude-publica-no-brasil/671538826>. Acesso em: 31 maio 2025.

KROTH, C. I.; GOULARTE, J. L. L. *Análise Financeira e Atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos Municípios do Vale do Rio Pardo - RS*. Revista de Administração e Gestão Contemporânea, v. 7, n. 28, p. 34–50, 2019. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/1759/1153>. Acesso em: 28 abr. 2025.

LIMA, Ivonete Dionízio – A interação entre os controles interno e externo: um estudo no âmbito estadual da administração pública brasileira

Disponível

em: https://www.tce.ba.gov.br/files/com_cdspublicacaoinstitucional/publicacoes/arquivo/1.-A-Interao-entre-os-Controles-Interno-e-Externo-um-Estudo-no-ambito-Estadual-da-Administracao-Publica-Brasileira20210937.pdf. Acesso em 09 de agosto de 2025.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário*. 7. ed. São Paulo: LTr, 2005.

MATIAS-PEREIRA, José. *Governança no setor público: análise da melhoria da gestão, transparência e qualidade dos serviços*. Revista de Administração Pública e Gestão Social, v. 2, n. 1, p. 109–134, 2010.

MARKS, Norman. The Three Lines of Defense Model is the Wrong Model. Blog Norman Marks on Governance, Risk Management, and Audit, 6 fev. 2015. Disponível em: <https://normanmarks.wordpress.com>. Acesso em: 22 maio 2025.

MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. *Índice de Situação Previdenciária / ISP-RPPS-2024*. Departamento dos Regimes Próprios de Previdência Social, 2024.

Disponível em:

<https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/rpps/indice-de-situacao-previdenciaria>. Acesso em: 29 nov. 2024.

MST – Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra. Quem somos / História do MST (1º Encontro Nacional, 1984). Disponível em: <https://mst.org.br/quem-somos/>. Acesso em: 08 ago. 2025.

NOGUEIRA, Naron Gutierre. *O equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS: de princípio constitucional a política pública de Estado*. Brasília: Ministério da Previdência Social, 2012. (Coleção Previdência Social. Série Estudos; v. 34). Disponível em:

https://www.abipem.org.br/wp-content/uploads/2021/02/000000_APEPREM_LIVRO_REGIM_ES_PROPRIOS_ED_14.pdf. Acesso em: 28 abr. 2025.

NOGUEIRA, Naron Gutierre. *Análise dos efeitos dos instrumentos de governança na sustentabilidade dos RPPS*. Dissertação (Mestrado em Governança e Desenvolvimento) – Escola Nacional de Administração Pública – ENAP, Brasília, 2023.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Principles of Good Governance*. Paris: OECD, 2011. Disponível em:

https://www.oecd.org/en/publications/2011/09/oecd-guidelines-for-multinational-enterprises-2011-edition_g1g13daf.html

OIT – ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. *Seguridade Social para todos: um investimento sustentável*. Genebra: OIT, 2022. Disponível em:

https://www.ilo.org/brasil/publicacoes/WCMS_835753/lang--pt/index.htm. Acesso em: 31 maio 2025.

OLIVEIRA, Tiago Chaves. Auditoria interna governamental no Brasil: passado, presente e futuro. In: XXV Congresso Internacional do CLAD sobre Reforma do Estado, Lisboa, 24-27 nov. 2020.

OLIVEIRA, P. A. de A.; ARAUJO, F. G.; SILVA, G. de O. Auditoria interna governamental: uma revisão rápida das alterações na forma de atuação a partir da publicação da IN SFC nº 3/2017. *Revista da CGU*, v. 15, n. 28, 2023.

PEDERNEIRAS, M. M. M. et al. – *Marcos regulatórios do controle interno: um estudo na ambientação com o controle externo e o controle social no Brasil*. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/3372/337258164002/html/>. acesso em: 09 de agosto de 2025.

PEREIRA, Alexandre Santos. A Auditoria Interna no Setor Público: novas competências e desafios na administração pública contemporânea. *Revista Brasileira de Controle Interno*, v. 11, n. 2, p. 35–52, 2019.

PINHEIRO, D. R.; OLIVA, E. C. A atuação da auditoria interna na governança pública: um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 31, n. 2, p. 46–67, 2020.

PIRES, Roberto Rocha C. Implementação de políticas públicas e intersetorialidade: desafios à coordenação federativa. *Revista do Serviço Público*, v. 66, n. 4, p. 595–622, 2015. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/122>. Acesso em: 31 maio 2025.

POSADA, Clarissa A. *A atuação do controle interno no Sistema de Previdência Municipal de Sant’Ana do Livramento*. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Universidade Federal do Pampa, 2017.

RAMOS, Marconi Aurélio. *Governança pública: elementos constitutivos e impactos no desempenho da gestão pública*. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 61, n. 4, p. 401–424, out./dez. 2010. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/702>.

ROCHA, Sonia. *Pobreza no Brasil: afinal, de que se trata?* 3. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

ROCHA, Leonardo; SILVA, Tâmara. A avaliação da governança pública como estratégia de fortalecimento da gestão municipal. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 54, n. 2, p. 298–314, 2020.

RODRIGUES, Eduardo A. S.; FURTADO, Laiane G.; LIMA, Diana V. Adoção de princípios de boa governança na previdência social do Brasil: conhecendo as diretrizes da ISSA. *Revista Brasileira de Previdência*, Curitiba, 2019.

ROMEU, Julio. *Portal de Transparência e Boletim de informações dos Regimes Próprios de Previdência Social*. Escola Nacional de Administração Pública – ENAP, 2016. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2512/1/Julio%20Romeu.pdf>

ROUSSY, Mélanie; RODRIGUE, Michelle. Internal Audit: Is the “Third Line of Defense” Effective as a Form of Governance? *Journal of Business Ethics*, v.151, n.3, p.853-869, 2018.

SENADO FEDERAL. O legado da Constituição de 1988 para as políticas sociais no Brasil. Agência Senado, 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/10/05/constituicao-de-1988-e-o-marco-das-politicas-sociais-no-brasil>. Acesso em: 31 maio 2025.

SANT'ANA, Camila Freitas; LOCATELLI, Juan Claude; TURRI, Aline Fátima. Auditoria interna e controle interno no setor público como instrumento de controle de gestão: estudo de caso na Prefeitura Municipal de Vista Gaúcha – RS. In: CONGRESSO USP DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 14., 2017, São Paulo. Anais eletrônicos.

SANTOS, Fabiano Silva dos; VIEIRA, Lucia Helena. *A organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social*. In: Regimes Próprios: Aspectos Relevantes. v. 1. Brasília: ABIPEM, 2007. p. 01–23.

SANTOS, Marcos José Araújo dos. Auditoria de Gestão de Riscos: o novo olhar do Tribunal de Contas da União. RAGC, v.6, n.22, p.99-113, 2018.

SANTOS JUNIOR, Gilvan Mota dos; ARRUDA NETO, José Floro de; SILVA, Deysianne Cristina Santos da; DUARTE, Armando Dias; MATOS, Pedro Henrique Damiano de; SILVA, Gilson Lima da. **Modelo para priorização de projetos sustentáveis: o caso da Agenda 21 do Município de Caruaru, Pernambuco, Nordeste do Brasil**. *Revista Brasileira de Gestão Ambiental e Sustentabilidade*, v. 9, n. 22, p. 637–650, 2022. Disponível em: <https://revista.ecogestaobrasil.net/v9n22/v09n22a08.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2025.

SCHWARZER, Helmut. **Impactos socioeconômicos do sistema de aposentadorias rurais no Brasil: evidências empíricas de um estudo de caso no estado do Pará**. Brasília: IPEA, 2000. (Texto para Discussão, n. 729). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0729.pdf. Acesso em: 08 ago. 2025.

SELL, Filipy Furtado; ALVES, João Victor Reis. **A institucionalização do programa pró-gestão RPPS: a análise da unidade gestora nível IV**. *Perspectivas Contemporâneas*, v. 19, n. 1, p. 1–15, 2024. Disponível em: <https://revista2.grupointegrado.br/revista/index.php/perspectivascontemporaneas/article/view/3613>. Acesso em: 14 maio 2025.

SEVERINO, Débora Pinto. **O aperfeiçoamento da atividade de auditoria interna governamental à luz do Modelo de Capacidade IA-CM**. In: ENCONTRO NACIONAL DE AUDITORIA INTERNA DO SETOR PÚBLICO – ENAI, 2020, Brasília. Anais [...].

SILVA, L. de S.; SANTOS JÚNIOR, L. C. **Sustentabilidade financeira e atuarial dos regimes próprios de previdência social municipais paraibanos**. *Cadernos de Administração, Finanças e Inovação (CAFI)*, v. 7, n. 1, p. 4–22, 2024. <https://doi.org/10.23925/cafi.71.64037>

SILVA, Maria Ozanira da Silva e; YAZBEK, Maria Carmelita; DI GIOVANNI, Geraldo. **A política social brasileira no século XXI: a prevalência dos programas de transferência de renda**. *Serviço Social & Sociedade*, São Paulo, n. 84, p. 9–33, 2005.

SILVA, L. P.; PISA, M. **Governança pública: uma revisão sistemática de sua aplicação a entes públicos**. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 49, n. 6, p. 1361-1381, nov./dez. 2015. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/59594>. Acesso em: 9 ago. 2025.

SOARES, Igor Jotha; GOMES, Magno Federici. **O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA SUSTENTÁVEL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**. *Revista de Direito e Sustentabilidade*, Florianópolis, Brasil, v. 3, n. 1, p. 72–90, 2017. DOI: 10.26668/IndexLawJournals/2525-9687/2017.v3i1.1992. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/revistards/article/view/1992>. Acesso em: 9 ago. 2025.

SOUZA, Ana Carolina. **A inserção estratégica da auditoria interna nas controladorias municipais: entre a conformidade e a governança.** Revista Administração Pública em Foco, v. 8, n. 1, p. 63–78, 2021.

SOUZA, Frederico P.; LOUZADA, Fabiano 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. 12, n. 20, 2020.

SPOSATI, Aldaíza. **Descaminhos da seguridade social e desproteção social no Brasil.** Ciência & Saúde Coletiva, v. 23, n. 7, p. 2315–2325, 2018. Disponível em: <https://www.scielo.org/article/csc/2018.v23n7/2315-2325/pt/>. Acesso em: 28 abr. 2025.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Global Internal Audit Standards™.** Altamonte Springs: The IIA, 2024. Disponível em: <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/>. Acesso em: 28 abr. 2025.

TCE-CE. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Relatório de Auditoria Operacional nos RPPS Municipais do Ceará.** Fortaleza: TCE-CE, 2018.

TCE-MA. Tribunal de Contas do Estado do Maranhão. **Relatório de Auditoria Operacional no FEPA – Fundo Estadual de Pensão e Aposentadoria.** São Luís: TCE-MA, 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA. **Resolução nº 1.120, de 21 de dezembro de 2005.** Dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de sistemas de controle interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências. Salvador: TCM-BA, 2005. Disponível em: <https://saodesiderio.ba.gov.br/wp-content/uploads/2018/06/resoluo-1120-2005.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2025.

TCU – Tribunal de Contas da União. **Referencial Básico de Governança Organizacional Pública: aplicável a órgãos e entidades da administração pública.** 3 ed. Brasília: TCU, 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **iESGo – Índice de Governança, Sustentabilidade e Gestão nas Organizações Públicas.** Brasília: TCU, 2024. Disponível em: <https://iesgo.tcu.gov.br/>. Acesso em: 22 maio 2025.

TRISTÃO, Débora Geórgia; LIMA, Diana Vaz de; CARROZZINO, Gustavo Adolfo. **O controle como dimensão do Pró-Gestão RPPS.** In: MOGNON, Alexander (org.). Regimes Próprios: Aspectos Relevantes. 18. ed. Brasília: ABIPEM, 2024. p. 93–97. Disponível em: <https://www.abipem.org.br/wp-content/uploads/2024/07/REGIMES-PROPRIOS-aspectos-relevantes-vol.18o2024.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2025.

VAZ DE LIMA, Diana. **Transparência ativa em Regimes Próprios de Previdência Social.** In: ABIPEM. Regimes Próprios: Aspectos Relevantes. Brasília: ABIPEM, 2021. p. 146–161. Disponível em: <https://www.abipem.org.br/wp-content/uploads/2021/09/LIVRO-REGIMES-PROPRIOS-15.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2025.

WIKIPÉDIA. **Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Bancários.** Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Instituto_de_Aposentadoria_e_Pens%C3%B5es_dos_Banc%C3%A1rios. Acesso em: 31 maio 2025.

WIKIPÉDIA. Polo Industrial de Camaçari. 2024. Disponível em:
https://pt.wikipedia.org/wiki/Polo_Industrial_de_Cama%C3%A7ari. Acesso em: 9 ago. 2025.

WORLD BANK. ***Governance and Development***. Washington, DC: The World Bank, 1992.
Disponível em:
<https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/604951468739447676/governance-and-development>

WORLD BANK. ***Worldwide Governance Indicators: Methodology and Analytical Issues***.
Washington, DC: The World Bank, 2007.

YIN, Robert K. ***Estudo de caso: planejamento e métodos***. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.