

Resolução Conaci nº 003/2022

Aprova a “Declaração de Posicionamento” dos Órgãos Centrais do Sistema de Controle Interno, relacionado à temática da Atividade de “Auditoria Interna Governamental”, conforme dispõe a Nota Técnica Nº 001/2022, integrante do Anexo Único desta resolução.

Considerando os dispositivos constantes dos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal;

Considerando as atribuições do Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI previstas em seu Estatuto e as ações definidas em seu Planejamento Estratégico para o período de 2022 a 2023;

Considerando as Normas Internacionais relacionadas à Atividade de Auditoria Interna e as estruturas (frameworks) e melhores práticas internacionais de “Controle Interno”;

Considerando que uma das atribuições do CONACI é a de elaborar estudos, pesquisas e posicionamentos técnicos, de forma a disponibilizar referencial técnico e normativo para que os Órgãos Membros e Associados aprimorem seus regulamentos, procedimentos e práticas relacionadas ao “Sistema de Controle Interno”; e

Considerando a necessidade de esclarecer a sociedade brasileira de forma clara, objetiva e transparente qual é o papel a ser desempenhado pela “Atividade de Auditoria Interna Governamental” desempenhada pelos Órgãos Centrais do Sistema de Controle Interno;

RESOLVE:

Art. 1º - Aprova a Declaração de Posicionamento da Atividade de Auditoria Interna Governamental desempenhada pelos Órgãos Centrais do Sistema de Controle Interno, a seguir transcrita:

“Em cumprimento ao seu papel institucional e, para assegurar o desempenho de suas funções alinhadas à sua missão de agregar valor à Administração Pública e contribuir para o aperfeiçoamento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos, por meio das atividades de avaliação e consultoria, os Órgãos Centrais do Sistema de Controle Interno, principalmente, no desempenho da “Atividade de Auditoria Interna”, devem direcionar o planejamento de suas atividades com o foco nos riscos que impactam os objetivos da Organização a qual fazem parte.”

Parágrafo único. Para os fins desta Resolução, consideram-se:

I – Avaliação - Exame objetivo da evidência com o propósito de fornecer para a organização uma avaliação independente sobre os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. Exemplos podem incluir trabalhos de auditoria financeira, de desempenho, de conformidade, de segurança de sistemas e de “due diligence”.

II – Consultoria – Atividades de aconselhamento e serviços relacionados prestados mediante solicitação ao setor de auditoria interna, cuja natureza e escopo são acordados com o solicitante e se destinam a adicionar valor e aperfeiçoar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da organização, sem que o auditor interno assuma qualquer responsabilidade que seja da gestão. Exemplos incluem orientação, assessoria, facilitação e treinamento.

Art. 2º - Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação no site do CONACI (www.conaci.org.br).

Porto Velho, Rondônia, 1º de Julho de 2022.



Rodrigo Fontenelle de Araújo Miranda
Presidente do Conaci

Anexo Único

NOTA TÉCNICA N° 001/2022

DECLARAÇÃO DE POSICIONAMENTO ATIVIDADE AUDITORIA INTERNA

1. INTRODUÇÃO

Organizações públicas ou privadas são **criadas com o objetivo de perseguir e alcançar resultados** estabelecidos, em geral, em atos normativos de sua constituição e/ou no seu “Planejamento Estratégico”, documentos que são periodicamente submetidos à revisão.

De acordo com o seu tamanho e complexidade, as organizações, obrigatoriamente, não podem prescindir de uma **estrutura de “Governança” com foco no alcance dos objetivos e metas acordadas.**

O grande desafio das organizações na atualidade é o de estabelecer um modelo de estrutura organizacional que possibilite e fomente a integração permanente entre as diversas áreas, permitindo a plena compreensão dos “processos” de trabalho para o alcance dos objetivos e, ainda, entregue as condições necessárias ao cumprimento das normas e regulamentos aplicáveis.

As melhores práticas recomendam que essa estrutura de governança deva viabilizar: a) uma cultura ética, transparente e de prestação de contas-responsabilização (*Accountability*); b) a tomada de decisão baseada em riscos; e c) a avaliação e a consultoria realizados por uma função de auditoria interna independente, que forneça objetividade, clareza e confiança, com foco na **melhoria contínua dos processos de trabalho da organização, alinhado com os objetivos estabelecidos**, sejam estratégicos ou operacionais.

Dentro dessa estrutura de governança, todos os esforços estão direcionados para: 1) o alcance dos objetivos estabelecidos; 2) o atendimento das regras

(*Compliance*) com o estabelecimento de uma cultura ética e de integridade; e 3) a sustentabilidade do “negócio”, do “meio ambiente” e da “sociedade”.

Com esse relevante desafio, as organizações necessitam de mecanismos, processos e sistemas de apoio à governança, em que, dentre esses, o “Sistema de Controle Interno”, comumente chamado de “Controle Interno”, desempenha um dos mais importantes papéis, ainda não plenamente compreendido.

O papel desse “Sistema de Controle Interno” não é diferente na administração pública, nas organizações privadas ou no terceiro setor, tendo em vista que todas, sem exceção, perseguem seus objetivos e, contando com um “Sistema de Controle Interno” implementado e maduro, certamente terão mais sucesso no alcance dos seus objetivos e metas.

Dessa leitura inicial, observados os marcos legais que estabelecem o “Sistema de Controle Interno”, surgem os seguintes questionamentos:

- 1. Como definir "Controle Interno"; Sistema de Controle Interno, "Responsável (is) pelo "Controle Interno"; e "Órgão Central de Controle Interno"?**
- 2. Existe um marco regulatório nacional que defina as Controladorias/Auditorias Gerais e/ou Órgãos similares como responsáveis pelo "Controle Interno"?**
- 3. O que é Auditoria Interna? Qual o foco de atuação da Auditoria Interna no setor público?**
- 4. Existem conflitos entre a legislação brasileira e doutrinas/práticas internacionais relacionadas com auditoria interna e controle interno?**

2. ANÁLISE

2.1 DO CONTROLE INTERNO, RESPONSÁVEL (IS) PELO CONTROLE INTERNO E ÓRGÃO CENTRAL DE CONTROLE INTERNO

A definição de “Controle Interno” mundialmente aceita é a do COSO¹ - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, ou Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway - comissão essa que tinha como missão "identificar fatores causais que podem levar a relatórios financeiros fraudulentos e medidas para reduzir sua incidência" - criada a partir de escândalos com demonstrativos contábeis fraudulentos no início dos anos de 1980.

O COSO definiu “Controle Interno” como:

“Processo conduzido pela estrutura de Governança, pela Administração e por outros Profissionais da entidade para apoiar a organização no alcance dos seus objetivos.”

“Essa definição reflete alguns conceitos fundamentais. O controle interno é:

- ***Conduzido para atingir objetivos em uma ou mais categorias – operacional, divulgação e conformidade.***
- ***Um processo que consiste em tarefas e atividades contínuas – um meio para um fim, não um fim em si mesmo.***

¹ O COSO é formado por diversos órgãos americanos, sendo eles o AAA (American Accounting Association), AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), FEI (Financial Executives International), IIA (Institute of Internal Auditors) e IMA (Institute of Management Accountants).

• Realizado por pessoas – não se trata simplesmente de um manual de políticas e procedimentos, sistemas e formulários, mas diz respeito a pessoas e às ações que elas tomam em cada nível da organização para realizar o controle interno.

• Capaz de proporcionar segurança razoável - mas não absoluta, para a estrutura de governança e alta administração de uma entidade.

• Adaptável à estrutura da entidade – flexível na aplicação para toda a entidade ou para uma subsidiária, divisão, unidade operacional ou processo de negócio em particular. ” (grifamos)

Embora o termo “Processo” tenha sido utilizado na “Definição de controle interno” que consta da publicação “Controle Interno – Estrutura Integrada”² do COSO, o mesmo se confunde com “Sistema”, ou seja “Sistema/Processo” de “Controle Interno”, como pode ser observado nas diversas referências a “Sistema de Controle Interno” na apontada publicação.

A aceitação e adoção mundialmente do que podemos chamar da “Doutrina” do “Controle Interno”, definida pelo COSO, pode ser comprovada pelas diversas publicações de entidades renomadas, destacando-se as seguintes:

- *“Internal Control and Internal Audit: Ensuring Public Sector Integrity and Accountability”*³ da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE;
- *Public Internal Control Systems in the Europe Union – Principles or Public Internal Control, European Commission*⁴;
- *Standards for Internal Control in the Federal Government- United States Government Accountability Office*⁵;

² CONTROLE INTERNO – ESTRUTURA INTEGRADA, 2013(www.coso.org)

³ Internal Control and Internal Audit: Ensuring Public Sector Integrity and Accountability - Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), 2011(www.oecd.org)

⁴ Public Internal Control Systems in the Europe Union – Principles or Public Internal Control , European Commission, 2015(<https://ec.europa.eu/>)

⁵ Standards for Internal Control in the Federal Government- United States Government Accountability Office, 2014(www.gao.gov)

- *Accountability Frameworks In The United Nations Systems*, 2011⁶; e
- *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, INTOSAI, que é a Associação Internacional dos Tribunais de Contas e Órgãos similares.

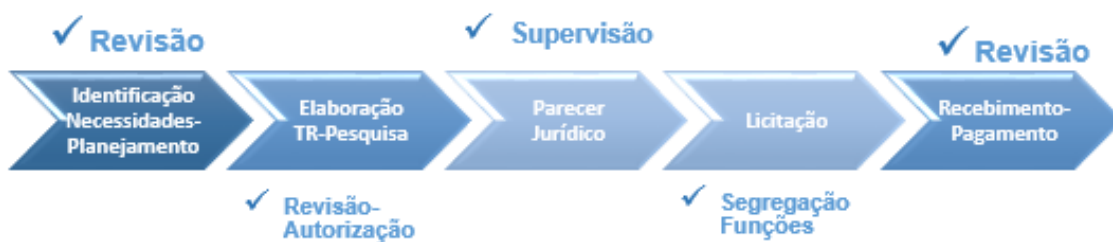
Como se observa na figura que segue, o “**Controle Interno**” – conforme definido na sua “Doutrina” –, deve ser compreendido como um Sistema que é transversal aos demais “processos” da organização.



Figura 1 – Exemplo de Processo de Controle Interno

Importante destacar que não se pode confundir o “Controle Interno” com os “Controles Internos”, esse último uma resposta direta ao risco, ou seja, uma atividade – de controle – dirigida para atenuar-mitigar riscos identificados, conforme demonstrado na figura seguinte, que reproduz um macro-fluxo do processo de compras:

⁶ *Accountability Frameworks In The United Nations Systems*, 2011(www.un.org)



✓ Controles Internos

Figura 2 – Exemplo de Controles Internos do Macro-Fluxo do processo de compras

Alinhado a esses princípios, o Instituto de Auditores Internos define “Controle” e “Processo de Controle” como sendo:

“O controle é qualquer ação adotada pela gestão, pelo conselho ou por outras partes, para gerenciar riscos e aumentar a possibilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados. A gestão planeja, organiza e dirige a execução de ações suficientes para fornecer uma garantia razoável de que os objetivos e metas serão alcançados”.

“Processo de controle são políticas, procedimentos manuais e automatizados e atividades que fazem parte de um framework de controle, criados e operados para assegurar que os riscos sejam contidos no nível que uma organização esteja disposta a aceitar”.

Nesse contexto, há de se ressaltar os esclarecimentos do Tribunal de Contas da União no estudo “Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública”⁷, que, além de explorar os modelos de referência em gestão de riscos e controles internos e como os diversos países pesquisados trataram a questão em seus ordenamentos jurídicos, esclarece os conceitos centrais de **controle, controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s), unidade de controle**

⁷ BRASIL. TCU - Tribunal de Contas da União. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília, 2009, pgs.4 a 7. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/estudo-criterios-gerais-de-controle-interno-na-administracao-publica.htm> . Acessado em 13/04/2022. Vide Acórdãos: 1.273/2015-TCU-Plenário; 1171/2017-TCU-Plenário.

interno e auditoria interna, na perspectiva de uma organização e da previsão constitucional:

- **Conceito geral de “controle”:**

“(...) é uma ação tomada com o propósito de certificar-se de que algo se cumpra de acordo com o que foi planejado. Objetivo é o que se deseja alcançar tal como definido no planejamento. Risco é qualquer evento que possa impedir ou dificultar o alcance de um objetivo. Controle, portanto, só tem significado e relevância quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido e só faz sentido se houver riscos de que esse objetivo não venha a ser alcançado”.

- *“Controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) são expressões sinônimas, utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. É, pois, um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão, adotado com o intuito de assegurar uma razoável margem de garantia de que os objetivos da organização sejam atingidos.”*

Um novo conjunto de terminologias para a área de controle foi definido: Terminologia antiga, Sistema de Controle Interno; Nova terminologia, Estrutura de Controle Interno. Porém, a literatura técnica sobre o assunto continua a utilizar fartamente a expressão sistema de controle(s) interno(s) ou simplesmente controle(s) interno(s) para se referir à estrutura de controle interno ou ao controle interno aplicado a uma organização;

- *“(...) o controle interno, da própria entidade, (...), não deve ser confundido com o sistema de controle interno a que se refere o artigo 74, da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Com efeito, as disposições constitucionais trouxeram uma aparente confusão no que diz respeito à terminologia da área de controles, o que tem levado a esforços para estabelecimento de conceitos, inclusive em textos legais, como os citados por Araújo (2006, p.2), a seguir, após admitir que “não obstante tipificar as finalidades do sistema de controle interno, o constituinte não*

apresentou – e não deveria fazê-lo – o conceito dessa importante atividade para a consecução dos resultados de uma gestão.

“Vieira (2005, p.2), ao tentar esclarecer a confusão que se faz entre o sistema de controle interno da CF/88 e o controle interno da própria entidade, explica que **uma correta compreensão do que seja o “sistema de controle interno” exige o entendimento do que seja sistema, assim como do que seja controle interno, e a consequência deste controle organizado na forma de sistema pela Constituição Federal de 1988:**

Definição de Sistema: Conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vistas à consecução de objetivos bem determinados.

Definição de Controle Interno: Conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o ERRO, a FRAUDE e a INEFICIÊNCIA.

Com as definições transcritas, **Sistema de Controle Interno significa: Conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo. Desse modo, convém ter claro que o papel do sistema de controle interno de Poder, previsto no art. 74, da CF/88, não se confunde, e nem substitui, o sistema de controle interno de cada organização pública, em particular. Esse último, como se verá mais adiante, também não é sinônimo de auditoria interna”**

A unidade de controle interno, quando existente na organização, é parte da gestão e do sistema ou da estrutura de controle interno da própria entidade. Tem o papel de assessorar os gestores, com seu conhecimento especializado, na definição de estratégias para gerenciamento de riscos, na identificação e avaliação destes e na definição, implantação e no monitoramento de controles internos adequados para mitigá-los.

A auditoria interna, que não deve ser confundida com controle interno ou com unidade de ou do controle interno, é um controle da própria gestão que tem por atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles. Importa destacar que não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos

gestores. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos. A auditoria interna de um órgão ou entidade do Poder Executivo Federal integra, por força do que dispõe o decreto 3.591/2000, o sistema de controle interno desse Poder, mas não se confunde, ressalte-se mais uma vez, com o controle interno da própria entidade. (grifamos)

Pelo exposto, resta claro que o **“Sistema de Controle Interno”, na perspectiva de uma organização, permeia toda a organização, sendo de responsabilidade da estrutura de governança, ou mais precisamente de quem está no “topo” dessa estrutura, o gestor maior.**

Como exemplo claro e objetivo dessa responsabilidade, destacamos a “Declaração sobre Controle Interno” - *“Statement on internal control”*⁸ - do Secretário Geral da ONU datado de 26 de maio último, que declara (tradução livre):

“Como Secretário-Geral das Nações Unidas, sou responsável pela administração da Organização e a implementação de seus mandatos, programas e outras atividades e para manter um sistema de controle interno projetado para fornecer garantia razoável, mas não absoluta, da realização de objetivos na forma de relatórios financeiros e não financeiros confiáveis, eficazes e operações eficientes e conformidade com regulamentos, regras e políticas, incluindo no que diz respeito à prevenção e detecção de atos fraudulentos....”

“O sistema de controle interno do Secretariado das Nações Unidas é composto por regulamentos, regras, normas administrativas, políticas, processos e procedimentos com que os membros e funcionários são obrigados a cumprir. É projetado para fornecer garantia quanto ao cumprimento dos objetivos organizacionais, gerar relatórios financeiros e não financeiros confiáveis, operações eficazes e eficientes e conformidade com enquadramento regulamentar, incluindo a prevenção e detecção de atos fraudulentos. O sistema de controle interno das Nações Unidas é consistente com os critérios

⁸ https://reform.un.org/sites/reform.un.org/files/2107156e_sic_en.pdf

estabelecidos no Controle Interno – Estrutura Integrada - emitido pelo COSO em 2013 ...”

De outro lado, resta elucidado que o **“Sistema de Controle Interno”**, na perspectiva do art. 74 da Constituição Federal, não se confunde com “Sistema de Controle Interno”, na perspectiva de uma organização, por consistir em um **conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo**, conforme abordado anteriormente, para consecução das finalidades constitucionais de:

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

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

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

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.”
(grifamos)

De acordo com o Acórdão nº 1074/2009 – Plenário do Tribunal de Contas da União, **“essas unidades [técnicas] são estruturadas para desempenharem papel típico de auditoria interna**, como amplamente conhecida no setor privado. Reforçando essa ideia, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em sua norma técnica NBCT-12, estatui que a auditoria interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado”.

No âmbito das organizações públicas brasileiras, como órgão central de coordenação dessas unidades técnicas, que desempenham atividades de auditoria

interna⁹, podem ser compreendidas as organizações públicas instituídas para atuação como parte do Sistema de Controle Interno no âmbito do seu nível de governo, cuja responsabilidade precípua recai sobre titular da área de auditoria interna. Esses órgãos centrais de coordenação, na sua maioria, são denominadas como secretaria, subcontroladoria, ou coordenadoria de controle interno.

Embora nas normas e *frameworks* (estruturas) internacionais não exista uma definição da caracterização desse órgão central e como esse deve ser estruturado no contexto do setor público, não há dúvida que o exercício da “Auditoria Interna” – avaliação e consultoria da gestão –, possibilita ao departamento ter uma visão global das organizações e do seu “Controle Interno”, atuando de fato no centro das atividades, supervisionando-as com foco na melhoria do “Sistema de Controle Interno”.

No *Public Internal Control – PIC* da União Europeia, esse “Órgão Central” é denominado Unidade Central de Harmonização (*Central Harmonization Unit*), tendo como principais funções a de desenvolver e supervisionar as políticas de “controle interno” e “auditoria interna”.

Quando nos referimos a um “Órgão Central” de um “Sistema de Controle Interno” que faz parte da estrutura de Governança de uma entidade, seja pública ou privada, deve ficar claro que sua atuação é na supervisão das atividades de “controle interno” e “auditoria interna”, com o desenvolvimento e contínuo aprimoramento de procedimentos padrões, disseminação de boas práticas, apoio no processo de capacitação, dentre outras atividades correlatas, preservando-se a independência, ou seja, não podendo exercer atribuições de gestão – incluindo nessas a execução de atividades de controles internos, de responsabilidade dos gestores.

⁹ No âmbito da União, a partir da Medida Provisória nº 480, de 27 de abril de 1994, foi publicado o Decreto 3.591, de 06 de setembro de 2000, que regulamentou o Sistema de Controle Interno no Poder Executivo Federal: Determinou a obrigatoriedade de constituição de unidades de auditoria interna nas entidades da administração indireta, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle (art.14); que as unidades de auditoria interna sujeitam-se à orientação normativa e supervisão técnica do Sistema de Controle Interno, prestando apoio aos órgãos e às unidades que o integram, conforme disposto no caput do art. 15. Vide Decisão TCU nº 507/2001 – Plenário.

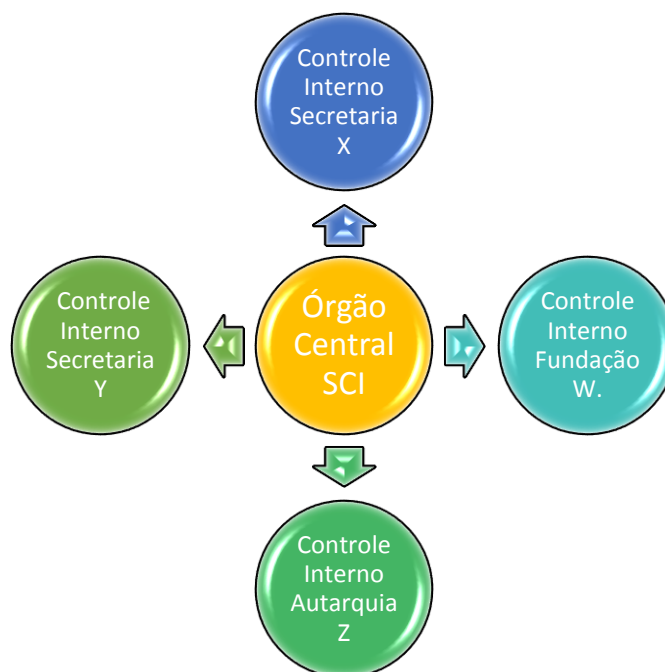


Figura 3 – Posicionamento do Órgão Central do Sistema de Controle Interno em relação a órgãos e entidades.

É fundamental ressaltar que a existência de um “Órgão Central do Sistema de Controle Interno” **não significa a “centralização” de controles, mas sim a ênfase na sua “descentralização”** de forma a direcionar que esses sejam desenhados e criados para mitigar os “riscos” que possam comprometer o alcance dos objetivos da entidade.

2.2 DA AUDITORIA INTERNA (AI), SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E ATUAÇÃO DA AI NO SETOR PÚBLICO

O Instituto dos Auditores Internos¹⁰ (*The Institute of Internal Auditors - IIA*) – maior associação profissional de Auditoria no mundo com mais de 200.000 membros – define Auditoria Interna como uma “[...] **atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma**

¹⁰ O IIA é a entidade internacional dedicada ao desenvolvimento profissional contínuo do auditor interno e da profissão de auditoria interna. Possui os seguintes documentos publicados e aceitos em diversos países: Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna; e Estrutura Geral das Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna (The Professional Practices Framework - PPF).

organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança. ”

Para o Conselho Federal de Contabilidade, "A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos." (NBC T-12)

Nesta linha, a recente Lei de implantação de governo digital (lei nº 14.129/2021), em seu art. 49, dispõe que:

Art. 49. A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controle, por meio da:

I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, conforme os padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente;

II - adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e para a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria;

III - promoção da prevenção, da detecção e da investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais.

A não compreensão do que é “Sistema de Controle Interno” leva a uma interpretação equivocada de que a “Auditoria Interna” - que é uma atividade de avaliação e consultoria e que faz parte do “Sistema de Controle Interno” seja confundida com o mesmo, acarretando um mal maior, que é o de atribuir à Auditoria Interna atividades-tarefas que são de inteira responsabilidade dos “donos” dos “processos” em uma organização, ou seja, a implementação dos “Controles Internos”.

Esses “Controles Internos” ou mais especificamente essas “Atividades de Controle” – necessárias a mitigar os riscos que podem comprometer os objetivos de uma organização –, são de responsabilidade de seus gestores, momento em que é

importante destacar uma célebre frase de um dos mais famosos gurus da administração, Peter Drucker: **“Se você não pode medir, você não pode gerenciar.”**

No intuito de esclarecer e posicionar a atividade de Auditoria Interna no contexto das estruturas organizacionais, o *The Institute of Internal Auditors* – IIA lançou em 2013 o Modelo das 3 Linhas, revisado em 2020, e, conforme define o IIA:

“O Modelo de Três Linhas ajuda as organizações a identificar estruturas e processos que melhor auxiliam no atingimento dos objetivos e facilitam uma forte governança e gerenciamento de riscos. O modelo é aplicável a todas as organizações e é otimizado por:

- *Adotar uma abordagem baseada em princípios e adaptar o modelo para atender aos objetivos e circunstâncias organizacionais.*
- *Focar na contribuição que o gerenciamento de riscos oferece para atingir objetivos e criar valor, bem como questões de “defesa” e proteção de valor.*
- *Compreender claramente os papéis e responsabilidades representados no modelo e os relacionamentos entre eles.*
- *Implantar medidas para garantir que as atividades e os objetivos estejam alinhados com os interesses prioritizados dos stakeholders.”*

O Modelo das Três Linhas do The IIA

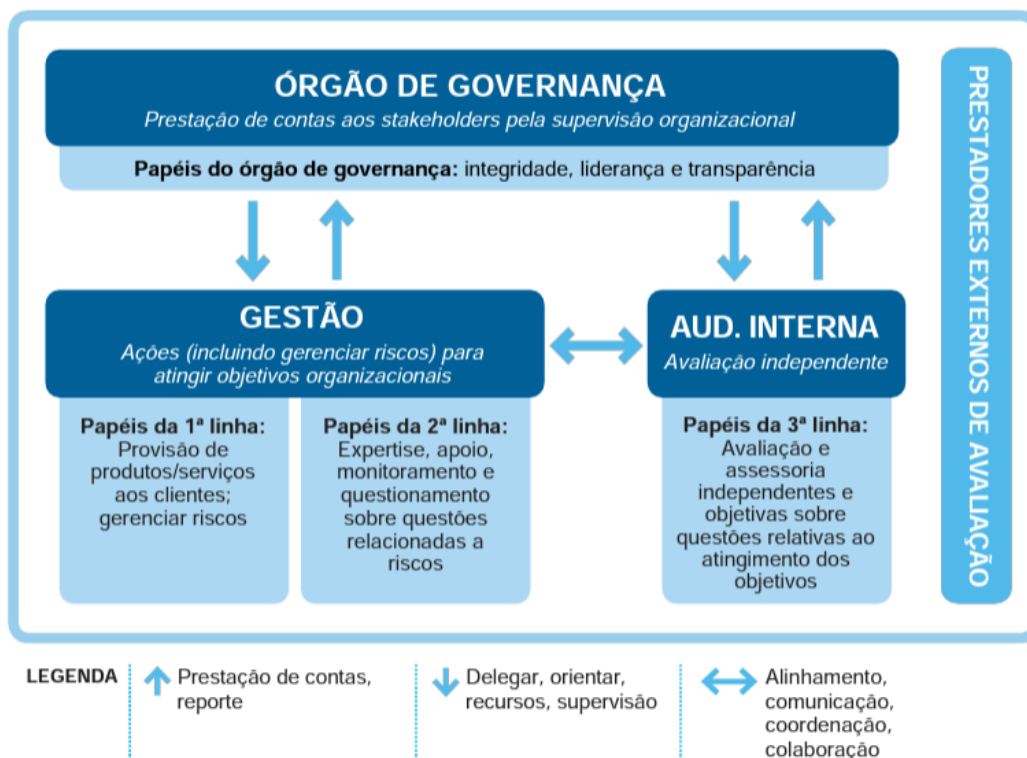


Figura 04 – Modelo das Três Linhas - IIA

Como se observa, reforçando ainda mais os papéis e responsabilidades de cada área da organização, o modelo posiciona de forma clara a “Auditoria Interna” como terceira linha, que deve desempenhar suas atribuições de avaliação e consultoria de forma independente e objetiva, **apoando a gestão.**

Destacamos os Princípios 5 – A independência da terceira linha – e 6 – criando e protegendo valor – do Modelo das Três Linhas, que enfatizam a independência da Auditoria Interna e como deve ocorrer o “alinhamento” entre as atividades:

Princípio 5

“A independência da auditoria interna em relação a responsabilidades da gestão é fundamental para sua objetividade, autoridade e credibilidade. É estabelecida por meio de: prestação de contas ao corpo administrativo; acesso irrestrito a pessoas, recursos e dados necessários para concluir seu trabalho; e

liberdade de viés ou interferência no planejamento e prestação de serviços de auditoria.”

Princípio 6

*“Todos os papéis que trabalham juntos contribuem coletivamente para a criação e proteção de valor quando estão alinhados entre si e com os interesses priorizados dos stakeholders. **O alinhamento das atividades é feito através da comunicação, cooperação e colaboração.** Isso garante a confiabilidade, coerência e transparência das informações necessárias para a tomada de decisões baseada em riscos.” (Grifos nossos)*

Outro ponto relevante que devemos destacar é que a “Auditoria Interna” sendo uma atividade de avaliação e consultoria, que auxilia a organização a atingir seus objetivos, **DEVE alinhar o planejamento de suas atividades a esses objetivos, ou seja, o Planejamento da Auditoria Interna, obrigatoriamente, deve estar alinhado com as expectativas dos gestores e com foco nas atividades que representam maior risco de comprometer o alcance dos objetivos estabelecidos.**

As Normas Internacionais de Auditoria Interna editadas pelo Instituto dos Auditores Internos – IIA assim dispõem:

*“**Norma 2010 - Planejamento:** O chefe executivo de auditoria deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da atividade de Auditoria Interna, de forma consistente com as metas da organização”*

*“**2010.A1** – O plano dos trabalhos da atividade de Auditoria Interna deve ser baseado em uma avaliação de riscos documentada, realizada pelo menos anualmente. As contribuições da alta administração e do conselho devem ser consideradas nesse processo”*

*“**2010.A2** – O chefe executivo de auditoria deve identificar e considerar as expectativas da alta administração, do conselho e de outros stakeholders em relação às opiniões e outras conclusões da Auditoria Interna”*

2.3 DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA SOBRE CONTROLADORIAS/AUDITORIAS GERAIS E/OU ÓRGÃOS SIMILARES COMO RESPONSÁVEIS PELO “CONTROLE INTERNO”

Importante elucidar que o enquadramento pretendido para a auditoria interna, na forma até então descrita pelo posicionamento do *The Institute of Internal Auditors – IIA*, se coaduna com as regras e preceitos decorrentes do marco legal e interpretativo que disciplinam a matéria.

Assim, disserta-se que os conceitos de “controles internos”, “auditoria interna” e “sistema de controle interno” insculpidos, na forma deste posicionamento, se coadunam com a disciplina legal da realidade brasileira.

Deste modo, tem-se que o “sistema de controle interno” encontra respaldo quanto a sua *existência* diretamente do constituinte primário no momento da promulgação da Constituição Federal de 1988. Assim, os artigos de n.ºs. 70, 74 e 31 preveem que os Poderes instituídos deverão manter “sistema de controle interno” com atribuições específicas e dotados de competência e protagonismo próprio em nosso sistema jurídico pátrio.

Entretanto, os dispositivos constitucionais que noticiam a *existência* e *necessidade* de implantação de um “sistema de controle interno” da gestão devem ser interpretados à luz do seu tempo e de maneira que possam ser aplicados com maior efetividade possível.

Assim, a abrangência da aplicabilidade do conceito de “sistema de controle interno” aduzido na Constituição Federal deve ser interpretada e destacada dentro do ordenamento jurídico considerando as singularidades que suas normas apresentam.

Desta maneira, uma das singularidades, além de seu caráter político, se dá em virtude da existência, no texto constitucional, de normas de índole principiológica que *apresentam maior abertura, maior grau de abstração e conseqüentemente, menor densidade jurídica que devem ser interpretadas por certo na sua totalidade*¹¹.

¹¹ Princípio da Unidade da Constituição que, segundo Canotilho, "como 'ponto de orientação, 'guisa de discussão' e 'fator hermenêutico de decisão', no princípio da unidade ao intérprete cabe considerar a constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão (...) existentes entre as normas constitucionais a concretizar - J. J. G. Canotilho, direito constitucional e teoria da Constituição, 6. ed., p. 226 .

Portanto, a especificidade de seu texto e projeção política da Carta Magna permitem noticiar que os conceitos de gestão de riscos, governança e auditoria interna emergidos neste posicionamento se coadunam com os métodos e princípios interpretativos existentes no ordenamento jurídico vigente e que, acima de tudo, recorrem ao caso concreto de maneira adequada e contemporânea.

Assim, o posicionamento tecida nesta declaração quanto ao escopo de atuação da “auditoria interna” decorre de uma interpretação do texto constitucional baseando-se em premissas neoconstitucionalistas, principalmente no que tange ao balizamento atinente à vanguarda da hermenêutica.

Portanto, o papel da “auditoria interna” e do “sistema de controle interno” que abancam os modelos de 3 linhas e, sistematicamente alardeado pelo IIA global, são aderentes ao texto constitucional.

Assim, para confirmar essa hipótese, os dispositivos constitucionais prefalados são aderentes às interpretações vertidas neste posicionamento – especialmente - sob o prisma de Métodos de interpretação constitucional¹², como o Normativo-Estruturante¹³ e Hermenêutico-Concretizador¹⁴.

Explica-se melhor: Os arts. 70, 74 e 31 da Constituição Federal devem ser interpretados considerando a situação fática estrutural dos órgãos de controle nacional, a realidade social, a inovação decorrente de boas práticas administrativas, bem como a evolução do arcabouço normativo a partir de 1988 até os tempos atuais.

Desta maneira, os ditames de governança, controle interno e gestão de riscos insculpidos como essenciais para a atividade de “controladoria” e “auditoria interna” se harmonizam com texto constitucional haja vista que a própria carta magna - em recente alteração - já se adequou a diretrizes internacionais no exercício do seu poder reformador. Como exemplo, tem-se a Emenda Constitucional nº 109/2019, que, ao

¹² “Os métodos de interpretação constitucional **são reciprocamente complementares**”, segundo J. J. Canotilho em Direito Constitucional, 6., p. 212-213.

¹³ “em síntese, no dizer do próprio Muller, o teor literal de qualquer prescrição de direito positivo é **apenas a ponta do iceberg**; todo o resto, talvez a parte significativa, que **o intérprete-aplicador deve levar em conta para realizar o direito**”. I.M. Coelho, interpretação...p.93.

¹⁴ “O **método hemeneutico-concretizador** parte da norma constitucional para o problema”, destacando os seguintes pressupostos: **pressupostos subjetivos**: o intérprete vale de suas *pré-compreensões sobre o tema para obter o sentido da norma*; **pressupostos objetivos**: o interprete atua como *mediador entre a norma e a situação concreta*, tendo como *“pano de fundo” a realidade social*; e o **círculo hermenêutico**: *é o movimento de ir e vir do subjetivo para o objetivo, até que o intérprete chegue a uma compreensão da norma*. Pedro Lenza. Obra cit. p.14

inovar o ordenamento jurídico no art. 40 da CF/88, trouxe a necessidade de que os institutos próprios de previdência procedam à implantação de *governança, controle interno e transparência*.

Ou seja, o Constituinte derivado descreveu mais detalhadamente a abrangência do controle interno previstos no momento da promulgação constituição de 1988 se valendo, destarte, de preceitos internacionais (vide art. 40 que sofreu a inclusão em seu texto do parágrafo 22 pela EC nº 109/2019).

Por seguinte e, em mesma baila, o *legislador infraconstitucional* acompanhou a tendência em recentes diplomas legislativos publicados dentro da competência legislativa privativa ou concorrente da União.

Por exemplo, a Lei nº 14.133/2021 (nova lei de licitações) tem em seus dispositivos a: *i)* descrição de atuação do sistema de controle interno como sistema coordenado em modelo de 3 linhas de defesa (art. 169); *ii)* a importância da independência da atividade de “controle interno” conquanto exercido pelo profissional (art. 7º, § 2); *iii)* a previsão de que os órgãos do sistema de controle interno (auditoria interna) devem envidar esforços em consultoria e assessoramento (art. 8, § 3º c/c art. 19, IV, e art. 117, § 3º); bem como reforçar a *iv)* a existência de prerrogativas fiscalizatórias dos órgãos de controle interno (art. 24, I).

De igual modo, a também recente Lei de implantação de governo digital (lei nº 14.129/2021) externa a previsão de que os órgãos devem instituir governança, atividades de monitoramento, gestão de riscos e controles na prestação de serviços digitais no serviço público (vide art. 48).

De outro giro, não obstante as alterações de reforma constitucional e os conceitos trazidos na promulgação de recentes lei federais já descritas, tem-se ainda como fato relevante que os conceitos de sistema de controle interno, auditoria interna, gestão de riscos descritos por esse posicionamento se *harmonizam* com o esforço de interpretação manifestados por poderes constitucionais e por entidades representativas em nível multifederativo dentro de seu poder-dever de executar e interpretar a aplicação de sua gestão *interna corporis*.

Neste diapasão, o Conselho Nacional de Justiça ao disciplinar a orientação de controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário (art. 103-B, § 4, CF/88) editou a Resolução 309/2018-CNJ no qual consagra princípios de independência, objetividade, governança e gestão de riscos, bem como preceitos estruturais do COSO, do modelo de três linhas de defesa e do IPPF (International Professional Practices Framework). Ou seja: são conceitos que harmonizam com a dimensão interpretativa deste pronunciamento quanto à interpretação e à abrangência dos conceitos estruturais de controle interno previstos em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Não menos diferente, em meados da década passada, a ATRICON editou a Resolução n. 05/2014 com o intuito de estabelecer diretrizes para os Tribunais de Contas concernentes à sua missão de estimular a implantação e de avaliar o desenho e o funcionamento do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados.

Em relação a essas diretrizes, há também harmonia de seus preceitos e princípios com o pronunciamento ora lavrado pelo CONACI quanto aos preceitos de independência e componente de controle instituído pelo COSO. Mais do que isso: a ATRICON leva em consideração os enunciados e as diretrizes emanados pelo conselho nacional de controle interno, vez que sinaliza como fonte interpretativa o posicionamento do CONACI no que tange à matéria de controle interno (vide item 32).

Assim, o presente posicionamento do CONACI quanto ao papel da auditoria interna, controle interno e governança se revela necessário, eficiente e timoneiro da gestão pública, bem como uníssono com o arcabouço jurídico existente.

Portanto, somando aos métodos interpretativos acima prefalados - Normativo-Estruturante¹⁵ e Hermenêutico-Concretizador¹⁶, discorre-se que os preceitos trazidos

¹⁵ “em síntese, no dizer do próprio Muller, o teor literal de qualquer prescrição de direito positivo é **apenas a ponta do iceberg**; todo o resto, talvez a parte significativa, que **o intérprete-aplicador deve levar em conta para realizar o direito**”. I.M. Coelho, interpretação...p.93.

¹⁶ “O **método hemeneutico-concretizador** parte da *norma constitucional para o problema*”. destacando os seguintes pressupostos: **pressupostos subjetivos**: o intérprete vale de suas *pré-compreensões sobre o tema para obter o sentido da norma*, **pressupostos objetivos**: o interprete atua como *mediador entre a norma e a situação concreta*, tendo como **"pano de fundo"** a realidade social;

por esse posicionamento é aderente às boas práticas de gestão. Assim, a interpretação dada pelo descrito nessa manifestação se adequa aos arts. nºs 31, 74 e 70 da Constituição Federal, pois atendem os seguintes princípios interpretativos:

- i. ao **princípio da justeza ou conformidade funcional**, *que em razão do qual o intérprete final da norma constitucional não pode chegar a um resultado que subverta ou perturbe o esquema **organizatório-funcional** constitucionalmente estabelecido (EHMKE)¹⁷- não pode portanto haver dualismo de entendimento*. Portanto, os parâmetros apresentados pelo CONACI, bem como seu esforço interpretativo ora vertido, se adequa aos enunciados já praticados por outras entidades, inclusive em jurisdição de contas (vide processo TC 011.759/2016-0)¹⁸;
- ii. ao **princípio do efeito integrador** 'na resolução dos **problemas jurídico-constitucionais** deve dar-se **primazia** aos critérios ou pontos de vista que favoreçam a integração **política e social**'¹⁹. Assim, o presente posicionamento se adequa às normas internacionais e integra as regras brasileiras aos padrões aceitos em outros Estados soberanos, possibilitando, dessa forma, melhores resultados de melhoria de serviços e de cooperação para o progresso da sociedade e da humanidade;
- iii. ao **princípio da máxima efetividade**, que salienta **que as normas** constitucionais devem ser entendidas no sentido de a norma constitucional ter a mais ampla efetividade social²⁰. Desta maneira, o CONACI, firmando tal entendimento, tem o potencial de induzir boas práticas em todos os entes subnacionais da federação visando uma busca uniforme de gestão em todo território nacional.

3. CONCLUSÃO

círculo hermenêutico: é o movimento de ir e vir do subjetivo para o objetivo, até que o intérprete chegue a uma compreensão da norma. Pedro Lenza. Obra cit. p.14.

¹⁷ J.J.G.Canotilho, Direito constitucional e teoria da Constituição, . ed., p. 227.

¹⁸ Item 112. Interessante notar que os artigos 70 e 74 da Constituição Federal não mencionam a expressão “órgãos de controle interno”, mas, sim, a “sistema de controle interno”. A expressão usada pela Constituição Federal, portanto, se refere a um conceito bem mais amplo, que o usualmente adotado, abrangendo, portanto, todas as três linhas de defesa.

¹⁹ J.J.G.Canotilho, Direito constitucional e teoria da Constituição, . ed., p. 227.

²⁰ J.J.G.Canotilho, Direito constitucional e teoria da Constituição, . ed., p. 227.

Pelo exposto, concluímos:

Resposta da Questão 1

O **“Controle Interno”**, expressão para designar o **“Sistema de Controle Interno”**, pode ser definido como o processo conduzido pela estrutura de Governança, pela Administração e por outros profissionais da organização para apoiá-la no alcance dos seus objetivos.”

De outro lado, resta elucidado que o **“sistema de controle interno que os Poderes devem manter, de forma integrada, a que se refere o artigo 74 da Constituição Federal”**, não se confunde com **“Controle Interno/Sistema de Controle Interno”**, na perspectiva de uma organização, por consistir em um conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo

A responsabilidade pelo “Controle Interno” é da estrutura de governança, ou mais precisamente de quem está no “topo” dessa estrutura, o gestor maior. Assim, o gestor maior do respectivo Poder tem a responsabilidade de instituição do “Controle Interno”, enquanto os gestores do alto escalão como ministros, secretários estaduais e municipais e dirigentes de entidades da administração indireta são responsáveis pela implementação do “Controle Interno” nos respectivos órgãos e entidades.

“Órgão Central de Controle Interno” faz parte da estrutura de Governança de uma organização, sendo ele a unidade de supervisão técnica do “Controle Interno” que, para a sua atuação, deve exercer a atividade de auditoria interna. Assim, as Controladorias/Auditorias Gerais são os órgãos centrais do “Controle Interno”. A supervisão técnica do órgão central está relacionada com o desenvolvimento e contínuo aprimoramento de procedimentos padrões, disseminação de boas práticas, apoio no processo de capacitação, avaliação dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos dentre outras atividades correlatas, preservando-se a independência, ou seja, não podendo exercer atribuições de gestão – incluindo nessas a execução de atividades de controles internos, de responsabilidade dos gestores.

Resposta da Questão 2

Não existe marco regulatório nacional que defina as Controladorias/Auditorias Gerais e/ou Órgãos similares como responsáveis pelo “Controle Interno”.

Resposta da Questão 3

A atividade de Auditoria Interna no setor público, para assegurar o desempenho de suas funções alinhadas à sua missão de agregar valor à Administração Pública e contribuir para o aperfeiçoamento dos processos de

governança, gerenciamento de riscos e controles internos, deve ter como escopo a avaliação e consultoria da gestão, com foco nos riscos que impactam os objetivos da Organização a qual fazem parte.

Resposta da Questão 4

Não existem conflitos entre a legislação brasileira relacionada com auditoria interna e controle interno e doutrinas/práticas internacionais, em que a norma brasileira vem evoluindo e acompanhando as melhores práticas e modelos-estruturas internacionais.

Porto Velho, Rondônia, 1º de julho de 2022.