

# O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA<sup>1</sup>

---

Óthon Castrequini Piccini

## 5.1 Introdução

No presente artigo, pretende-se consolidar as noções básicas sobre o controle interno da Administração Pública, à vista da ainda incipiente produção bibliográfica na matéria. Com esse intento, parte-se da construção doutrinária em torno de um conceito jurídico de “controle” para, em seguida, abordar-se a interpretação das disposições constitucionais aplicáveis, em especial, os artigos 70 e 74 da Carta Magna, que definem o controle interno como um “sistema” a ser mantido “de forma integrada por cada Poder”. Nesse momento, constata-se a ausência, no ordenamento jurídico brasileiro, de um referencial nacional comum, aplicável a todos os Poderes e entes federativos, quanto à estruturação do sistema de controle interno, suas competências, prerrogativas e abrangência.

---

1 Este capítulo é uma atualização e adaptação baseada em pesquisa de Iniciação Científica realizada pelo autor na FDRP-USP, entre 2018 e 2019, com fomento da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo - FAPESP (Processo 2018/12719-3) e sob orientação do Prof. Dr. Thiago Marrara. As opiniões, hipóteses e conclusões ou recomendações expressas neste material são de responsabilidade do autor e não necessariamente refletem a visão da FAPESP

A CRFB/1988 e as normas gerais de direito financeiro traçam finalidades do controle interno, todas relevantes e estratégicas para a Administração Pública, mas não veiculam um parâmetro mínimo para a sua efetiva composição na organização administrativa de um determinado Poder da República. Por essa razão, tornam-se imperiosos os *standards* de reputação global, preconizados por COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) e GAO (Government Accountability Office), que estabelecem definição, objetivos e componentes do controle interno.

Essas publicações estrangeiras foram o modelo utilizado pelo Executivo federal, desde o início do século, para a implementação do método das “três linhas de defesa” e ampliação das atividades da Controladoria-Geral da União, que, como órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo federal, também passou a coordenar as atividades de prevenção e combate à corrupção, corregedoria, auditoria e ouvidoria.

## 5.2 O conceito jurídico de “controle” aplicado à Administração Pública

Afinal, o que é o controle da Administração Pública? Como ele é exercido? Quais são os critérios para defini-lo como “interno”? Como distingui-lo do “controle externo”?

Em seus trabalhos, Odete Medauar, a fim de traçar um conceito jurídico de “controle” aplicado à Administração Pública, revisitou a doutrina estrangeira para promover uma compilação de significados e contextualizações do vocábulo em diferentes países. Medauar<sup>2</sup> extraiu de Gérard Bergeron, cientista político quebequense, um levantamento de acepções, todos extensamente detalhados em “*Fonctionnement de l’État*”<sup>3</sup>.

Bergeron<sup>4</sup> parte da distinção entre os usos da palavra em produções científicas nas línguas inglesa (“*control*”) e francesa (“*contrôle*”).

---

2 MEDAUAR, Odete. Controle da administração pública. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 21-22

3 BERGERON, Gérard. *Fonctionnement de l’État*. 2. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1965. p. 77.

4 BERGERON, Gérard. *Fonctionnement de l’État*. 2. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1965. p. 72.

Na primeira, ele constata o predomínio das significações de forte intensidade, a transmitirem uma ideia de interferência e preponderância do controlador sobre o controlado, enquanto, entre os franceses (e demais europeus continentais), prevalece um sentido de menor veemência. A partir disso, o cientista político quebequense<sup>5</sup> propõe uma escala gradativa de seis acepções do termo “controle”, do sentido mais forte ao mais fraco.

A primeira acepção é de (i) “dominação”, associando-se às ideias de autoridade, imposição (*e.g.* “controlar um país”, “controlar um banco”). A segunda acepção é de (ii) “direção”, similar a comando ou gestão, significando o exercício de influência determinante, ainda que não absoluta (*e.g.* “controlar a produção”). A terceira noção é de (iii) “limitação”, alusiva ao aspecto restritivo ou inibidor (*e.g.* “controlar as importações, o câmbio, o comércio exterior”). A quarta compreensão é de (iv) “vigilância ou fiscalização”, relativa às ações contínuas de supervisão, inspeção ou monitoramento (*e.g.* “controlar as finanças”). A quinta acepção é de (v) “verificação”, atrelada ao ato de examinar, averiguar, distinguindo-se da anterior, pois, em vez de uma ação contínua, refere-se ao exame de um objeto pontual (*e.g.* “controlar o orçamento”). O último sentido é de (vi) “registro”, atinente às práticas documentais de aferir equivalência, autenticação (*e.g.* “controle de horas”).

Conforme Bergeron<sup>6</sup>, o alcance de menor intensidade (“registro”, “inscrever uma informação em duplo registro”) expressa o núcleo central da compreensão de controle, de modo que todas as outras acepções (“verificação”, “fiscalização”, “limitação”, “direção” e “dominação”) são acréscimos ao sentido originário: todos trazem, em sua essência, o mesmo ato de exercer um juízo de equivalência (“*jugement d'équivalence*”) para conferir a conformidade de um objeto a determinado padrão.

Disso, extraem-se os elementos que compõem a noção de “controle”, segundo Bergeron<sup>7</sup>: (i) um objeto de análise, sobre o qual recairá o juízo de equivalência e a aferição de conformidade; (ii) um padrão que servirá de medida de comparação, ao qual o objeto deve estar compatível; (iii) o exercício de aproximação (“*rapprochement*”) ou juízo de equivalência (“*jugement d'équivalence*”), pelo qual se constatará a compatibilidade

---

5 BERGERON, Gérard. *Fonctionnement de l'État*. 2. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1965. p. 77.

6 BERGERON, Gérard. *Fonctionnement de l'État*. 2. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1965. p. 78.

7 BERGERON, Gérard. *Fonctionnement de l'État*. 2. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1965. p. 80.

ou não do objeto ao padrão; (iv) o agente que exercerá o controle (controlador) e o agente cujo ato é objeto do controle (controlado).

Nas palavras de Thiago Marrara<sup>8</sup>, o controle, em um primeiro momento, pressupõe conhecimento sobre uma situação ou realidade (controle de meio) ou sobre a consecução de um objetivo (controle de resultado). O conhecimento origina-se da fiscalização, do acompanhamento. Em um segundo momento, a partir da informação acerca do objeto controlado (situação ou resultado) e, por natural, da verificação de que algo se mostra insatisfatório, irregular ou fora de lugar imposto por critérios pré-determinados, o controle dá origem à correção, à reorientação, à reordenação, ao conserto, mediante técnicas administrativas de convalidação, confirmação, anulação, revogação, cassação etc. Pode ocasionar, ainda, sanções negativas (punições disciplinares, penais) ou positivas (como recompensa, premiação, bônus), não obrigatoriamente determinadas pelo próprio controlador.

Com isso, pode-se chegar a um conceito jurídico, conforme Odete Medauar<sup>9</sup>: “o Controle da Administração Pública é a verificação de conformidade da atuação desta a um cânone, possibilitando ao agente controlador a adoção de medida ou proposta em decorrência do juízo formado”. Já na lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>10</sup>, consta: “fiscalização e correção que sobre a Administração Pública exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”.

### **5.3 O controle interno na CRFB/1988 e nas normas gerais de direito financeiro**

Fixado o conceito jurídico do termo, cabe delimitar a compreensão acerca de uma das suas modalidades constitucionais, qual seja, o “controle interno”. Grosso modo, essa espécie ocorre quando o “controlador” (agente que exerce o *jugement d'équivalence*) e o “controlado” (objeto de controle) situam-se no ambiente administrativo de um mesmo Poder da República. O *caput* do art. 70 da CRFB/1988, dispositivo-base da matéria, dispõe:

---

8 MARRARA, Thiago. Controle interno da Administração Pública: suas facetas e seus inimigos. In: MARRARA, Thiago; GONZÁLEZ, Jorge Agudo (Coord.). *Controle da administração e judicialização de políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2016. p. 48.

9 MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 32.

10 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 34. ed. São Paulo: Forense, 2021. p. 896.

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

A CRFB/1988 associa “controle” a “fiscalização”, alinhando-se à acepção de “verificação contínua”, dentre aquelas estudadas anteriormente. Há, também, a categorização dessa fiscalização, dividindo-se em contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, a ser exercida quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Eis alguns dos cânones para a aferição de conformidade da Administração Pública, em conjunto com os princípios previstos no art. 37 da CRFB/1988 e eventuais particularidades trazidas em leis especiais.

Quando a aludida fiscalização for exercida pelo Congresso Nacional, haverá o “controle externo”. O Tribunal de Contas da União, órgão auxiliar do Poder Legislativo, tem as suas competências arroladas no art. 71 e a sua composição, pelo art. 73, ambos da CRFB/1988.

Já o art. 74, *caput*, da Constituição prescreve: “os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de [...]”. Nos quatro incisos, há as suas finalidades constitucionais. Antes de esmiuçá-las, cabe destacar duas expressões do *caput*, para bem interpretá-lo: o emprego dos termos “sistema” e “de forma integrada”. Por que, diferentemente da redação usada para o controle externo, o constituinte resolveu gravar a expressão “sistema” para o controle interno? E o que significa “mantê-lo de forma integrada”?

Segundo José Mauricio Conti e André Castro Carvalho<sup>11</sup>, a literalidade do *caput* do art. 74 da CRFB/1988 causa a impressão de que o sistema de controle interno integrar-se-ia entre os Poderes como um todo, e não na respectiva organização administrativa de cada qual. O estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, estabeleceu um sistema unificado de controle interno, no qual um órgão situado no Poder Executivo Estadual

---

11 CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Revista Direito Público*, Porto Alegre-Brasília, a. VIII, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011. p. 209.

(“Contadoria e Auditoria-Geral do Estado”) exerce atribuições de fiscalização também sobre o Legislativo e Judiciário daquela unidade federativa.

Apesar de não ter havido contestação jurídica à configuração gaúcha, para Conti e Carvalho<sup>12</sup>, é compatível com o mandamento constitucional a interpretação segundo a qual deve existir um sistema de controle interno próprio de cada Poder, e não um sistema único para todos. Não por menos, a dicção do supratranscrito art. 70, *caput*, da CRFB/1988, enfatiza-se a expressão “sistema de controle interno de cada Poder”. Há, ainda, a premência do princípio da separação dos poderes, em observância ao art. 2º da CRFB/1988. Dessa forma, admite-se que a expressão “de forma integrada” se refere ao modo pelo qual cada poder deverá estruturar o seu respectivo sistema de controle interno – harmônico, ordenado, integrando a fiscalização interna das unidades de sua organização administrativa –, e não que Executivo, Legislativo e Judiciário deveriam submeter-se a um único sistema de controle comum, de caráter geral ou conjunto.

Feito o esclarecimento, avança-se a outro pormenor do *caput* do art. 74 da CRFB/1988. “Sistema” expressa a ideia de coordenação e articulação com vistas à consecução de objetivos determinados<sup>13</sup>. Na gerência de sua organização administrativa, o poder deverá integrar suas diversas unidades de gestão em torno de uma estrutura central orientadora que articule, coordene e resguarde a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à legalidade, legitimidade e economicidade dos atos administrativos e condutas dos agentes públicos. Por isso, para Rodrigo Pironte Aguirre de Castro<sup>14</sup>, o sistema de controle interno pressupõe a descentralização e ordenação por um núcleo comum, coordenado por uma “unidade central”. Como concluem Conti e Carvalho<sup>15</sup>, pelo termo “sistema”, pressupõe-se que controle interno

---

12 CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Revista Direito Público*, Porto Alegre-Brasília, a. VIII, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011. p. 209.

13 CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. *Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 132.

14 CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. *Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 146.

15 CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Revista*

seja descentralizado, coordenado por um órgão central permanente e munido de independência funcional. A esse, convencionou-se chamar de “Controladoria”.

Nos incisos do art. 74 da Constituição de 1988, há as finalidades do sistema de controle interno, quais sejam: (i) a avaliação do cumprimento das metas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; (ii) a comprovação da legalidade e a avaliação de resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (iii) verificação da legalidade das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; (iv) apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional.

Observa-se sensível diferença no tratamento constitucional das duas modalidades de controle da Administração Pública. Para o “externo”, há uma disciplina esmiudada e exauriente: rol de competências e prerrogativas específicas (poderes sancionatórios e de sustação de atos administrativos), atribuição de seu exercício para um titular concreto (Congresso Nacional), delineamento da estruturação e composição do órgão auxiliar (Tribunal de Contas da União) e perspectiva de padronização nacional (normas aplicáveis à organização, composição e fiscalização de tribunais de contas subnacionais). Para o “interno”, expõem-se finalidades gerais, seu exercício é atribuído a um aparato abstrato e materialmente indefinido (“sistema de controle interno de cada Poder”) e não há definição a respeito de seus elementos mínimos, composição ou padrões, salvo o dever de “mantê-lo de forma integrada”, nada aclarado sobre como isso será feito.

Na Figura 1, abaixo, uma tabela comparativa expõe o contraste entre as duas modalidades de controle previstas na Constituição. Em síntese, a CRFB/1988 se resume a prever objetivos amplos e não proporciona definições específicas, competências ou poderes sancionatórios concretos, nem mesmo uma moldura básica de estruturação do controle interno. Adiante, analisa-se a sua disciplina nas normas gerais de direito financeiro ora vigentes no Brasil, quais sejam, a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 e a LRF.

---

Direito Público, Porto Alegre-Brasília, a. VIII, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011. p. 206.

<b>Controle</b>	<b>Interno</b>	<b>Externo</b>
<b>Dispositivos</b>	Arts. 70 e 74 da CF	Arts. 70, 71, 72, 73 e 75 da CF
<b>Atribuições</b>	Finalidades gerais no art. 74	Competências específicas no art. 71
<b>Exercido por</b>	Sistema de cada Poder	Congresso Nacional, com auxílio do TCU
<b>Estruturação</b>	Não há	Prevista nos arts. 72, 73 e 75

**Figura 1 – Comparativo entre controle interno e externo na CRFB/1988.**

Fonte: elaboração própria.

Para Conti e Carvalho<sup>16</sup>, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, o controle interno passou a englobar função primordial na busca de uma gestão fiscal responsável. A LRF, em seu art. 59, por exemplo, coloca o sistema de controle interno de cada poder e do ministério público, ao lado dos órgãos de controle externo (Poder Legislativo e tribunais de contas), na missão de fiscalizar o cumprimento das suas normas, com ênfase no atingimento das metas estabelecidas na LDO (inciso I do art. 59 da LRF). O art. 54, ao dispor sobre o relatório quadrimestral de gestão fiscal, emitido pelos titulares dos poderes, determina que o documento será assinado pelos responsáveis do sistema de controle interno.

Na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, obriga-se o Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas (art. 76), a exercer o controle interno da execução orçamentária (art. 75), cuja verificação da legalidade dos atos será prévia, concomitante e subsequente (art. 77) e para o qual poderá proceder a levantamento, prestação ou tomada de contas (art. 78), com ênfase no controle sobre o “cumprimento do programa de trabalho” (art. 79). Ainda que prevejam relevantes disposições, as normas gerais de direito financeiro vigentes no Brasil fizeram prevalecer a lacuna constitucional em torno da configuração formal e estrutural do controle interno.

16 CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Revista Direito Público*, Porto Alegre-Brasília, a. VIII, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011. p. 218.

Por isso, para Amauri Feres Saad<sup>17</sup>, se um determinado poder, ao instituir e normatizar o seu sistema de controle interno, não o dotar de prerrogativas específicas, ou se o chefe do poder não consentir com as suas recomendações, haveria uma “inibição institucional congênita”, com um controle interno “constitucionalmente impotente” e “incapaz de fazer algo a mais do que verificar, recomendar medidas ao chefe de seu Poder, informar ao Tribunal de Contas”. Já Conti e Carvalho<sup>18</sup> oferecem outro prognóstico: consideram-no um instrumento fundamental para a boa governança pública, notadamente com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, da qual seria um “guardião”.

Assim, a eficácia de um sistema de controle interno depende, sobretudo, da técnica adotada pela norma jurídica que o institui, à qual caberá dar efetividade aos mandamentos constitucionais e os comandos da legislação financeira. José Afonso da Silva<sup>19</sup>, a propósito, nas subcategorias das “normas de eficácia limitada”, menciona as “normas de princípio institutivo”, pelas quais “o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estruture em definitivo, mediante lei”. Caso se assuma o disposto no art. 74 da CRFB/1988 como uma “norma de princípio institutivo”, convém observar como o Poder Executivo federal, notório pela configuração da Controladoria-Geral da União, deu vazão aos referidos mandamentos constitucionais.

## 5.4 O controle interno no Poder Executivo federal

Os primórdios do que viria a ser uma plena sistematização do controle interno no Poder Executivo da União podem ser encontrados no Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização

---

17 SAAD, Amauri Feres. *Do conceito de controle da administração pública no direito administrativo brasileiro*. 2016. 192 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 132.

18 CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Revista Direito Público*, Porto Alegre-Brasília, a. VIII, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011. p. 217.

19 SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 126.

da Administração Federal. A reboque das supracitadas disposições da Lei n. 4.320/1964, promulgada três anos antes, o Decreto-lei (DL) n. 200/1967 dedica um capítulo ao “controle das atividades da Administração Federal” (art. 13), cujo exercício ocorrerá em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente: a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado; b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares; c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

O DL n. 200/1967 não é uma lei nacional, pois seu escopo restringe-se ao Executivo federal. Ainda assim, esse diploma teve o mérito de, desde os anos 1960, antever aquilo que ficaria consagrado como o método das “três linhas de defesa”, a ser detalhado adiante, pois previu o autocontrole (primeira linha), o controle hierárquico (segunda linha) e o controle especializado (terceira linha). Essa terceira linha restou maturada, quase quatro décadas depois, na figura Controladoria-Geral da União (CGU), que, como órgão central do sistema de controle interno, passou a coordenar não só o sistema de auditoria, como o de outras áreas da Administração. Houve diversos incrementos nesse período, como relatam Cruz, Spinelli, Silva e Carvalho<sup>20</sup>. Num primeiro momento, o foco do controle interno do Poder Executivo federal caracterizava-se por um viés estritamente formal, limitado à área de contabilidade ou à verificação da legalidade de documentos comprobatórios.

Com o advento da CGU, instituída pela Lei n. 10.683, de 28 de maio de 2003, Cruz, Silva e Spinelli identificaram uma mudança de paradigma. Primeiramente, a CGU surgiu como parte integrante da estrutura da Presidência da República, até consolidar-se como Ministério. Já o seu antecessor, a Secretaria Federal de Controle, subordinava-se ao Ministério da Fazenda. A CGU absorveu as atividades de Ouvidora-Geral da União e de Corregedoria-Geral da União, sem contar posteriores alterações normativas que lhe

---

20 CRUZ, Maria do Carmo Meireles Toledo; SILVA, Thomaz Anderson Barbosa; SPINELLI, Mario Vinícius; CARVALHO, Marco Antonio Teixeira. Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União. *In: Revista de Gestión Pública*, v. 3, n. 2, jul./dez. 2014, p. 304.

atribuíram, também, as funções de prevenção e combate à corrupção e de aprimoramento da transparência da Administração Pública federal.

Nesse panorama, a CGU expandiu sobremaneira a sua atuação, passando a elaborar projetos, instituir programas e executar ações especialmente direcionadas à promoção da integridade, ao aumento da transparência, à prevenção e combate da corrupção, e ao incremento da participação social no acompanhamento das políticas públicas. O controle interno federal consolidou-se com o enfoque na fiscalização da execução dos programas de governo (aferição dos resultados, qualidade dos serviços prestados, eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas), e nas iniciativas de combate e prevenção da corrupção<sup>21</sup>. Essa configuração passou a ser referida, por doutrinadores brasileiros – em especial, por Gustavo Ungaro<sup>22</sup> –, como “as quatro macrofunções do controle interno”: controladoria, auditoria governamental, ouvidoria e correição.

A Lei n. 13.844, de 18 de junho de 2019, que estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios, dispõe sobre a Controladoria-Geral da União nos arts. 51 a 53. No art. 51, estão listadas as áreas de competência da CGU, alinhadas às incumbências de seu Ministro, reunidas no art. 52, das quais se destacam: decisão preliminar acerca de representações ou denúncias fundamentadas recebidas e indicação das providências cabíveis; instauração de processos administrativos, com a constituição de comissões, e requisição de abertura daqueles injustificadamente retardados pela autoridade responsável; realização de inspeções e avocação processos em curso na administração federal; requisição, aos demais órgãos, de informações e documentos necessários a seus trabalhos; recebimento de reclamações relativas à prestação de serviços públicos e à apuração de exercício negligente de cargo, emprego ou função.

A definição desse rol de atribuições contribui para assegurar a autonomia do controlador em seu ofício, reforçada pelo § 7º do art. 51 da Lei

---

21 CRUZ, Maria do Carmo Meireles Toledo; SILVA, Thomaz Anderson Barbosa; SPINELLI, Mario Vinícius. O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. *In: Cadernos EBAPE.BR*, v. 14, n. 3, Artigo 1º, Rio de Janeiro, jul./set. 2016. p. 305.

22 UNGARO, Gustavo Gonçalves. *Controle interno da administração pública sob a Constituição de 1988 e sua eficiência para a transparência e o enfrentamento da corrupção*. 339 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. p. 135.

n. 13.844/2019, segundo o qual os órgãos e as entidades da administração pública federal ficam obrigados a atender, no prazo indicado, às requisições e às solicitações do Ministro da CGU e a comunicar-lhe a instauração de sindicância ou processo administrativo, bem como o seu resultado. O § 2º desse dispositivo faculta-lhe a aplicação da penalidade administrativa cabível, sempre que constatar omissão da autoridade competente. O § 4º delinea a cooperação da CGU com outras instituições: encaminhará à Advocacia-Geral da União os casos que configurarem improbidade administrativa e aqueles a recomendarem indisponibilidade de bens; provocará, sempre que necessário, o TCU e a Secretaria Especial da Receita Federal (Ministério da Economia); havendo indícios de responsabilidade penal, cientificará a Polícia Federal (Ministério da Justiça e Segurança Pública) e o Ministério Público Federal.

Já no art. 53, há a estrutura básica da CGU, que está detalhada no art. 2º do Anexo I do Decreto n. 9.681, de 3 de janeiro de 2019. O Gabinete, a Assessoria Especial para Assuntos Internacionais, a Secretaria-Executiva e a Consultoria Jurídica compõem os órgãos de assistência direta e imediata ao Ministro. A Secretaria Federal de Controle Interno (conduz as auditorias internas do Governo Federal), a Ouvidoria-Geral (coordena o diálogo entre o cidadão e a Administração Pública federal, incluindo o acesso à informação), a Corregedoria-Geral (executa ações disciplinares e apura responsabilidade de servidores e empregados públicos federais), a Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção e a Secretaria de Combate à Corrupção compõem os órgãos específicos singulares. As Controladorias Regionais da União nos Estados são as unidades descentralizadas. E, por fim, seus órgãos consultivos são o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, a Comissão de Coordenação de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Correição.

Conhecida a disposição do controle interno na Administração Pública federal, surgem as seguintes questões: quais foram os referenciais observados pelo Poder Executivo da União, desde o início do século, para as alterações em seu sistema de controle interno e para a expansão das suas atribuições? Como a CGU, com toda essa composição complexa, permeia suas atividades de fiscalização frente à abundância de unidades administrativas existentes nos demais Ministérios, órgãos e entidades federais?

## 5.5 O controle interno e os parâmetros técnicos para a sua estruturação

As respostas a essas indagações encontram-se em *standards* de notoriedade global, adotados e incorporados por diversos países. São modelos, padrões e diretrizes de controle interno reunidos em documentos editados por instituições profissionais de fiscalização e auditoria. Nessa área, a referência é o Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), entidade privada norte-americana, fundada com o intuito de desenvolver um referencial comum que unificasse os parâmetros da atividade controladora.

A partir da década de 1990, COSO começou a publicar guias (*frameworks*) com a exposição detalhada do método elaborado pelo Comitê. O último é de 2013, denominado *Internal Control – Integrated Framework*<sup>23</sup>. O modelo disseminou-se, repercutindo entre instituições públicas e privadas. A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions) contextualizou a abordagem do método de controle interno do COSO ao setor público no Guia de Padrões de Controle Interno para o Setor Público (*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*)<sup>24</sup>.

O *Government Accountability Office* (GAO), órgão do Congresso dos Estados Unidos, também realiza publicações dessa natureza, como os Padrões para o Controle Interno do Governo Federal (*Standards for Internal Control in the Federal Government*), conhecido como *Green Book*. Nos termos da Seção n. 3.512 do Título 31 do *United States Code* (codificação geral da legislação federal norte-americana), o GAO tem o dever de emitir padrões de controle interno para toda a Administração federal. Para tal, o *Green Book* adapta os parâmetros do COSO ao ambiente governamental daquele país<sup>25</sup>.

---

23 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Internal Control – Integrated Framework*. Estados Unidos da América, 2013.

24 INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Viena, Austria, 2004. p. 1.

25 UNITED STATES. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). *Standards for Internal Control in the Federal Government (Green Book)*. Estados Unidos da América, 2014. p. 2.

No Brasil, a Instrução Normativa Conjunta n. 1, de 10 de maio de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria-Geral da União (IN MP/CGU n. 1/2016) alicerçou a incorporação dos objetivos, componentes e regras do COSO pelo Poder Executivo federal.

Em tradução livre, segundo COSO, controle interno é:

Processo integrado, efetuado pela direção e funcionários de uma organização, cuja estruturação ocorre para enfrentar os riscos e fornecer razoável garantia de que, na consecução da missão institucional, serão atingidos os objetivos gerais de eficiência nas operações, confiabilidade das informações e conformidade com as normas e regulamentos aplicáveis<sup>26</sup>.

Ainda de acordo com COSO<sup>27</sup>, os objetivos gerais do controle interno, inerentes a qualquer instituição, são: (i) executar as operações de maneira ordenada, ética, econômica, eficiente e efetiva (“objetivos operacionais”, *operations*); (ii) confiabilidade e credibilidade das informações (“objetivos informacionais”, *reporting*); (iii) fiel cumprimento às leis, regulamentos e estatutos aplicáveis à sua atuação (“objetivos de conformidade”, *compliance*).

Para o atingimento desses objetivos, o método determina que cinco componentes estejam estruturados numa organização, a saber<sup>28</sup>: (i) “ambiente de controle” – a base do sistema, relativa a aspectos de conduta funcional, integridade, capacitação de recursos humanos e códigos de ética; (ii) “avaliação de risco” – atividade de identificação e análise de fatores internos e externos com potencial de comprometimento da consecução dos objetivos da corporação, apurando-se frequência, severidade e grau de impacto; (iii) “procedimentos de controle” – atividades que asseguram o cumprimento, em todos os níveis da organização, dos planos e estratégias de atenuação de riscos indicados pela gestão; (iv) “informação e comunicação” – qualidade da interlocução entre a gerência e seus funcionários, de modo a assegurar o devido cumprimento das atribuições; (v) “monitoramento” – verificação regular

---

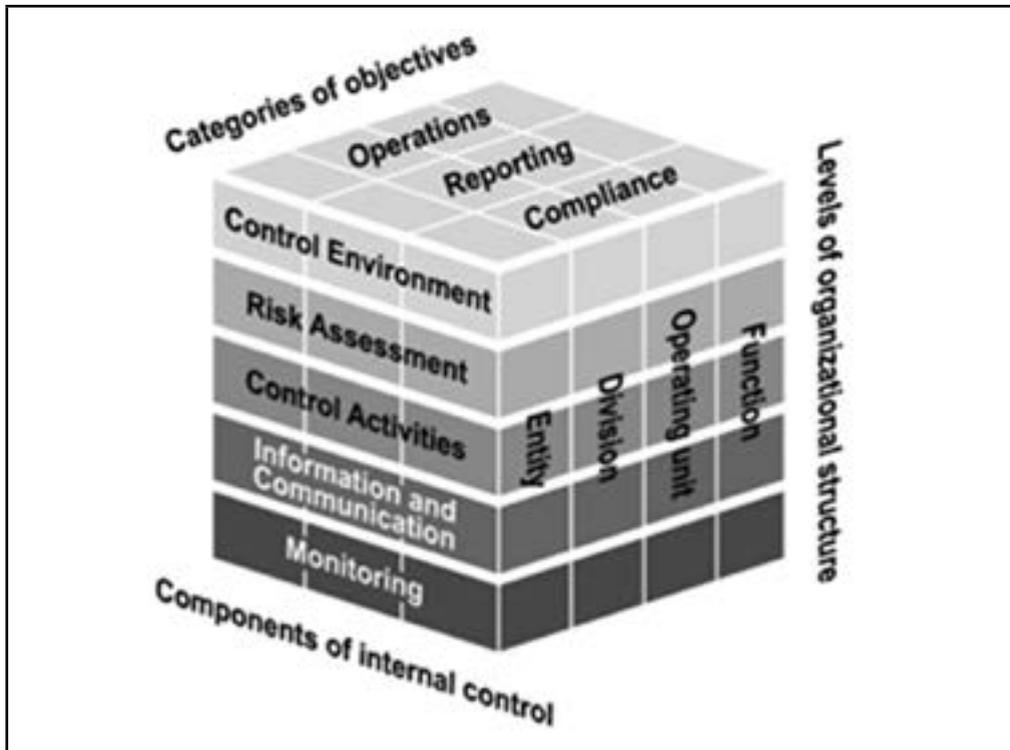
26 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Internal Control – Integrated Framework*. Estados Unidos da América, 2013. p. 1.

27 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Internal Control – Integrated Framework*. Estados Unidos da América, 2013. p. 6.

28 INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Viena, Austria, 2004. p. 13.

da efetividade dos controles internos, com acompanhamento contínuo capaz de apurar deficiências a serem reportadas ao coordenador do sistema.

A relação entre componentes e objetivos pode ser representada numa figura tridimensional, o chamado “Cubo do COSO”, apresentado na Figura 2, adiante. As três categorias de objetivos gerais são representadas pelas colunas verticais situadas no topo do cubo. Os cinco componentes são expressos nas linhas horizontais. Em outra dimensão, consta a estrutura organizacional a ser objeto do controle interno, variando desde a organização em sua totalidade, como também as subdivisões que são alvo e integram a atividade fiscalizadora, a exemplo de órgãos, departamentos, unidades operacionais, funções específicas (alienações de bens, *marketing*, registros), podendo-se focar qualquer célula da “matriz controladora”<sup>29</sup>.



**Figura 2** – Cubo do COSO.

Fonte: UNITED STATES. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **Standards for Internal Control in the Federal Government (Green Book)**. Estados Unidos da América, 2014, p. 11.

29 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control – Integrated Framework**. Estados Unidos da América, 2013. p. 5.

A eficácia do sistema depende da distribuição de responsabilidades e autoridades de controle entre as distintas repartições, unidades, divisões ou secretarias e, ademais, dos canais de comunicação, fluxos de trabalho e formas de integração<sup>30</sup>. As delegações de competência precisam ocorrer na medida oportuna para o funcionamento sistêmico, já que a segregação de deveres contribui para prevenir fraudes, gastos e abusos. Para a alocação de responsabilidades, COSO<sup>31</sup> recomenda a adoção do modelo das “três linhas de defesa”: (i) funções que gerenciam e têm influência direta sobre riscos; (ii) funções que supervisionam riscos; e (iii) funções que fornecem avaliações independentes.

Para visualizá-las, sugere-se pensar na configuração de um ministério, como o do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (hoje incorporado à pasta da Economia), que desenvolveu um manual próprio<sup>32</sup> para a implementação do mecanismo das linhas de defesa, à luz da IN MP/CGU n. 1, de 10 de maio de 2016. Como analisado no anteriormente, o “embrião” das três linhas de defesa, na Administração Federal, foi o art. 13 do DL n. 200/1967, cuja operacionalização passou por essa recente atualização infralegal, quase cinquenta anos depois.

O art. 17 da IN MP/CGU n. 1/2016 determinou que todos os órgãos e entidades do Executivo federal instituíam políticas específicas de controles internos, gestão de riscos e integridade, em até doze meses contados de sua publicação. O art. 6º do Decreto n. 9.203, 22 de novembro de 2017, reiterou o comando, dispondo que cabe à alta administração dos órgãos e das entidades implementar e manter “instâncias de governança”. Para isso, o então Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão criou a figura das “instâncias de supervisão” e reuniu suas funções em uma matriz de responsabilidades, dividindo-as nos níveis (i) “operacional”, (ii)

---

30 UNITED STATES. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **Standards for Internal Control in the Federal Government (Green Book)**. Estados Unidos da América, 2014. p. 28.

31 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control – Integrated Framework**. Estados Unidos da América, 2013. p. 46.

32 BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Manual de orientação para a gestão do desempenho**. Brasília: Assessoria Especial de Controles Internos, 2017.

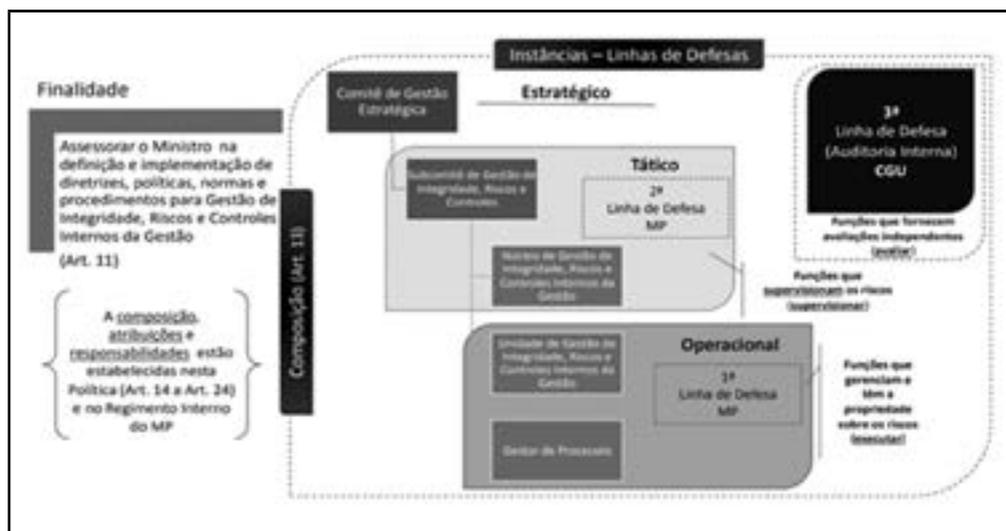
“tático” e (iii) “estratégico”, que, em conjunto, forma as três linhas de defesa, como ilustra-se na Figura 3, adiante.

O (i) nível operacional é a primeira linha de defesa. Para compô-lo, o Ministério estabeleceu duas instâncias de supervisão a funcionarem em cada uma de suas secretarias: a “unidade de gestão de integridade” (formada pelo dirigente máximo da respectiva secretaria e seus servidores capacitados nos temas de integridade) e o “gestor de processos” (todo servidor responsável por um determinado processo de trabalho, como os aferidores de contrato). Na primeira linha, situam-se os agentes públicos que gerenciam e têm influência direta sobre os riscos e podem implantar diretamente ações corretivas, pois estão na fonte da execução do ato administrativo. Por isso, o art. 3º da IN MP/CGU n. 1/2016 denomina as ações da primeira linha de “controles internos da gestão”, a serem operados por todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas no âmbito dos macroprocessos finalísticos e de apoio aos órgãos e entidades do Executivo.

O (ii) nível tático é a segunda linha de defesa. As suas instâncias de supervisão são o “núcleo de gestão de integridade” (composto por servidores vinculados à Assessoria Especial de Controles Internos do Gabinete do Ministro, AECD) e o “subcomitê de gestão de integridade” (integrado por servidores dos órgãos de assistência direta e imediata do ministro, indicados por seus dirigentes titulares). Nos termos do art. 6º da IN MP/CGU n. 1/2016, essas instâncias são destinadas a apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e a realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no âmbito da primeira linha de defesa, que incluem gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento. Isso atende ao disposto no art. 6º da IN MP/CGU n. 1/2016, pelo qual comitês, diretorias ou assessorias específicas podem constituir-se em instâncias de supervisão sobre a primeira linha.

O (iii) nível estratégico constitui a terceira linha (ou camada) de defesa. Nela, estão compreendidas as funções de consultoria, assessoramento e avaliações abrangentes, independentes e objetivas sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e controles internos da gestão, bem como de apurar se a primeira e segunda linhas estão

satisfazendo suas missões<sup>33</sup>. Essas atividades de terceira linha compõem a chamada “auditoria interna governamental”. Os ministérios disporão de unidades próprias de “auditoria interna singulares” (“Audin”), que exercerão as atribuições de terceira linha de forma concorrente e integrada com a Controladoria-Geral da União (via Secretaria Federal de Controle Interno, SFC). Assim, as “Audin” elaborarão um plano de auditoria interna, a ser apreciado e aprovado pela SFC, identificando os trabalhos de fiscalização a serem realizados em um determinado período e elencado suas estratégias e prioridades.



**Figura 3 – As três linhas de defesa.**

Fonte: BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Assessoria Especial de Controles Internos. **Manual de gestão de integridade, riscos e controles internos da gestão**. Brasília: Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, 2017. p. 18.

Tem-se, com isso, exemplo de como um Poder da República pode dar efetivo cumprimento à “norma de princípio institutivo” prevista no art. 74 da CRFB/1988: alinhar a disciplina de seu sistema de controle interno ao método COSO/INTOSAI/GAO, compor as três linhas de defesa e

<sup>33</sup> BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Manual de orientação para a gestão do desempenho**. Brasília: Assessoria Especial de Controles Internos, 2017. p. 19.

centralizar a coordenação das quatro macrofunções (controladoria, auditoria, correição e ouvidoria).

## 5.6 Conclusões

A utilização do método COSO/INTOSAI/GAO é o caminho para tornar a lacuna do ordenamento jurídico brasileiro em torno das técnicas de estruturação do sistema de controle interno na Administração Pública. A experiência verificada no Poder Executivo federal é um exemplo bem-sucedido de incorporação desses referenciais estrangeiros em atos normativos secundários (decretos, portarias, instruções normativas), induzindo a implementação dos cinco componentes do COSO e das três linhas de defesa. A disseminação do modelo federal, inclusive, inspira a integração das macrofunções do controle interno (auditoria, ouvidoria, corregedoria, controladoria) sob um mesmo órgão de coordenação<sup>34</sup>, como o é na CGU.

A Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021 – nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos –, no art. 169, dispõe que as contratações públicas deverão se submeter a práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo, inclusive mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, e, além de estar subordinadas ao controle social, sujeitar-se-ão às três linhas de defesa. Na primeira, os servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na estrutura de governança do órgão ou entidade. Na segunda, as unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade. Na terceira, o órgão central de controle interno e o tribunal de contas.

Nesse dispositivo, além de tornar obrigatória a implantação das três linhas de defesa, a Lei n. 14.133/2021, que se aplica às Administrações Públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, dos estados, do DF e dos municípios, destaca a figura do “órgão central de controle interno” (terceira linha), reforçando a perspectiva do controle interno como um sistema, a ser conduzido por um órgão de coordenação. Todos os entes federativos deverão adequar-se a esses novéis comandos, em razão da

---

34 UNGARO, Gustavo Gonçalves; PICCINI, Óthon Castrequini. O controle da Administração municipal e a implementação de uma controladoria. *Revista Conjur*, São Paulo, 28 ago. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-28/opiniaao-controlre-administracao-municipal-controladoria>. Acesso em: 1 nov. 2021.

revogação dos regimes licitatórios antigos – em especial, da Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993 –, após decorridos dois anos da publicação da Lei n. 14.133/2021.

Portanto, a implementação dos cinco componentes do COSO (ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação, monitoramento), a alocação de responsabilidades para integração do sistema (três linhas de defesa), a atualização de normas jurídicas – nos moldes da técnica empregada na IN MP/CGU n. 1/2016 – e a ampliação das atribuições do órgão central de controle interno, congregando, além de controladoria, as atividades de auditoria, ouvidoria e corregedoria, são o norte para os prementes ajustes a serem enfrentados por todos os poderes dos entes federativos brasileiros na estruturação dos seus sistemas de controle interno, conferindo-se eficácia ao mandamento do art. 74 da Constituição e ao arranjo administrativo que, se bem configurado, funciona como um verdadeiro “guardião” da execução orçamentária (Lei n. 4.320/164) e da responsabilidade fiscal (LC n. 101/2000).